

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

UMA NOTA SOBRE CONTABILIDADE CRIATIVA E CORRUPÇÃO

GABRIEL AMBRÓSIO RIBEIRO

Brasília
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-Graduação

Professor Doutor Roberto Góes Ellery Jr.
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador Geral dos Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da Unb, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora da Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diruno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador da Graduação do curso de Ciências Contábeis - Notuno

GABRIEL AMBRÓSIO RIBEIRO

UMA NOTA SOBRE CONTABILIDADE CRIATIVA E CORRUPÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília como requisito parcial à graduação de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Augusto P. de Britto.

Brasília
2013

RESUMO

O trabalho apresenta e relaciona os conceitos de corrupção e contabilidade criativa. As características da prática contábil permite interpretações e subjetividades na aplicação de normas, ainda que tais normas sejam adequadas às boas práticas e a procedimentos internacionais. Nesse contexto, o profissional da área contábil identifica oportunidades de ganhos pessoais associados à escolha de uma alternativa em detrimento de outras. Tais situações se enquadram aos conceitos gerais de corrupção, que envolvem interação entre dois ou mais indivíduos, ou grupos de indivíduos, que gera uma transferência de renda como contrapartida a um desvio de conduta. Feita a relação entre contabilidade criativa e corrupção, o trabalho menciona o papel dos padrões éticos e morais, bem como outros mecanismos de controle e punição de práticas corruptas. A pesquisa é exploratória, considerada uma pesquisa bibliográfica. Na elaboração da análise foram usados como base critérios qualitativos.

Palavras-chave: Corrupção; Contabilidade; Contabilidade Criativa; Ética na contabilidade.

SUMÁRIO

1	Introdução	11
2	Metodologia	14
3	Referencial Teórico	16
3.1	Corrupção: definições e aspectos institucionais	16
3.2	Contabilidade Criativa	20
4	Corrupção e Contabilidade	23
4.1	Corrupção e Contabilidade no Brasil	23
4.2	Comissão de Valores Mobiliários	26
4.3	Outros Órgãos de Controle Interno e Externo	29
4.3.1	Controle Interno	29
4.3.2	Controle Interno	31
5	Considerações Finais	34
6	Referências Bibliográficas	36

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas o Brasil tem ganhado destaque ambiente internacional como resultado da estabilização econômica e do fortalecimento das instituições democráticas a partir de um conjunto de mudanças institucionais que começou com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e pela adoção do Plano Real. Contudo, a percepção da força econômica da nação brasileira pelos outros países é severamente comprometida pelos recorrentes casos de corrupção que tem sido apurado na última década.

A presença da corrupção em sociedades modernas, bem como suas causas, ainda não são bem entendidas. Alguns estudiosos associam a corrupção diretamente à fatores da história, cultura, política e do desenvolvimento social. Outros estudiosos a tratam como resultado de oportunidades, incluídos os ganhos esperados e a probabilidade e magnitude de eventuais punições.

Segundo Tanzi (1998), a corrupção pode ser definida como o abuso do poder público em prol da obtenção de benefícios privados. Existem, contudo, vários sentidos mais amplos associados a corrupção. Silva (2001) destaca que há um aspecto comum a todas as definições de corrupção, qual seja, o de que envolve a interação entre dois ou mais indivíduos, ou grupos de indivíduos, que gera uma transferência de renda como contrapartida de um desvio de conduta.

Dessa forma, envolvendo a corrupção um desvio de conduta, é fácil associá-la a ética, sobretudo quando se discute a corrupção no âmbito do setor público. Contudo, desvios de conduta em relação a um padrão de comportamento ético podem ser verificados nas relações entre privados.

O Brasil, quanto à matéria da corrupção pública, possui um corpo normativo relativamente amplo (Matias-Pereira, 2001). A corrupção e outros crimes a ela associados são tipificados no código penal brasileiro. Além disso, pode-se mencionar um conjunto de ações

do governo federal, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, cujo objetivo é o dar transparência à Administração Pública. Destacam-se a Comissão de Ética Pública, criada em 1999, a aprovação do Código de Conduta da Alta Administração Federal e a criação da Corregedoria Geral da União.

Em que pese a legislação existente e as ações implementadas, o arcabouço jurídico que caracteriza e pune atos de corrupção possui muitas brechas para variadas interpretações e seu desenvolvimento não acompanha de maneira célere e significativa a ocorrência da evolução das relações econômicas.

No que tange à corrupção nas relações entre privados, a legislação não trata de forma específica. Nesses casos, a corrupção é tratada como disputas privadas decorrentes de fraudes ou de descumprimentos de contratos. Aqui se insere o que se trata, nesse trabalho, de corrupção contábil, ou seja, desvios de conduta por parte de profissionais da área contábil com objetivo de obter ganhos econômicos específicos.

Quando comparado com países que tem tradição na área contábil é inegável que a profissão do contador surgiu tarde no Brasil. Nos últimos anos, contudo, o Brasil registrou notáveis avanços, buscando cada vez mais a excelência na contabilidade. Vários são os marcos que elevaram o nível da prática contábil no Brasil, dentre os quais se destaca a edição da Lei nº 11.638/2007, que altera a antiga lei das Sociedades Anônimas e garante a convergência da prática nacional às normas internacionais de contabilidade e a transparência das demonstrações contábeis.

Em que pese a adequação às normas internacionais, ainda há razoável espaço para a manipulação de interpretações e apropriações contábeis. Tais práticas, chamadas de contabilidade criativa, são comumente definidas como o uso e interpretação das normas contábeis na busca de escapatórias baseadas na flexibilidade e nas omissões existentes na legislação para fazer com que as demonstrações contábeis pareçam algo diferente ao que estava estabelecido em ditas normas (Jameson,1988). Dessa forma, dado o espaço para certo grau de subjetividade, o contador pode, se quiser, aproveitar-se de maneira oportunista. A utilização de tal processo para beneficiar-se seria uma forma de corrupção.

Logicamente, tendo o contador sua atuação baseada em princípios, sua punição, quando desrespeitar esses princípios partirá deles. O contador, em sua atividade, terá como base sempre os princípios que irão indicar se ele está certo ou errado em suas decisões. De certa forma as decisões ficaram mais subjetivas e mais graves para o profissional contábil não

familiarizado com conteúdo contábil, tendo sua decisão importante relevância, algo que não ocorria antigamente.

Dessa maneira, o trabalho, quanto à relação do contador sobre critérios éticos e morais, procura uma análise quanto a seus valores e atuação, expondo a cultura e características da profissão que estão constantemente relacionadas a recursos financeiros, a respeito da pendência ou não a locais corruptos. Há de se notar que aumenta o trabalho de controle de maneira geral, piorando ou não a pena em caso de erro. Tal análise também será abordada no decorrer do trabalho.

2 METODOLOGIA

Referente ao método emprega-se nesse trabalho o método indutivo. O método indutivo, próximo ao método científico em geral, é conhecido da moderna ciência. A certeza por meio da negativa é a evidência do comportamento do método, do seu amplo alcance temporário e falseamento das teorias (LAKATOS; MARCONI, 1991). Dessa forma, a finalidade do trabalho consiste em, mediante investigação exploratória, explorar a questão da corrupção em relação ao campo contábil. A pesquisa exploratória é definida, conforme Gil, dessa maneira:

[...] tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado. (GIL, 2007, p.41)

Assim, definiu-se que seria feita uma análise de artigos que abordassem temas referentes à corrupção de maneira geral, envolvendo o cenário nacional, e posteriormente, uma análise contextualizada da atividade contábil. Para tanto, optou-se que averiguação de um conjunto de pronunciamentos para demonstrar a oportunidade para corrupção e a necessidade de parâmetros éticos a pautar a comportamento do profissional contábil.

Quanto a oportunidade para corrupção que se apresenta, foi realizada uma análise qualitativa relacionada aos pronunciamentos contábeis, no que tange à forma de mensuração indicado em quatro pronunciamentos, casualmente escolhidos.

Em relação aos procedimentos, é levado em conta o trabalho feito através de uma pesquisa bibliográfica. De acordo com Gil (2007, p.44) esclarece que “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” e acrescenta expondo que “boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas”.

Com efeito, O método apresentado foi escolhido para uma análise baseada nos suporte dos artigos e pronunciamentos e não em métodos estatísticos.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Corrupção: definições e aspectos institucionais

Segundo Silva (1998), a palavra corrupção possui conotação, em diversas línguas, que denotam decomposição, desmoralização, sedução e suborno. Dessa forma, conforme aponta o autor, a palavra corrupção está associada a um ato antiético e comumente definido como ilegal que gera benefícios às partes envolvidas.

Nas palavras da Controladoria-Geral da União, a corrupção pode é definida como “[r]elação social (de caráter pessoal, extramercado e ilegal) que se estabelece entre dois agentes ou dois grupos de agentes (corruptos e corruptores), cujo objetivo é a transferência de renda dentro da sociedade ou do fundo público para a realização de fins estritamente privados. Tal relação envolve a troca de favores entre os grupos de agentes e geralmente a remuneração dos corruptos ocorre com o uso de propina ou de qualquer tipo de pay-off, prêmio ou recompensa” (CGU, 2009).

Na esfera pública, a corrupção se estabelece entre dois agentes e objetiva a apropriação de renda originária de um fundo público a partir da manipulação de um poder público conferido a um ente (Pereira, 2002). Para o concurso da corrupção pública se faz necessária a presença de um agente público e de interesses privados, além de um abuso do poder público em prol da obtenção de benefícios específicos privados.

Dessa forma, envolvendo a corrupção um desvio de conduta, é fácil associá-la a ética, entendida a representação ds valores do comportamento humano que atuam para o bem do indivíduo e da sociedade (CGU, 2009).

Com base nesses entendimentos é direta a associação da palavra corrupção a qualquer abuso de poder, seja nas relações envolvendo recursos públicos ou não, com o objetivo de ganhos privados, na linha apontada por Silva (2001). Nessa linha, diversos autores tratam com noções diversas de corrupção, conforme ilustrado no quadro resumo abaixo:

Quadro 1. Resumo de diferentes concepções de corrupção na literatura acadêmica.

Autor	Corrupção
Shleifer e Vishny (1993)	A corrupção depende da estrutura das instituições existentes em um determinado país. Além disso, elencam a competição política como fator determinante em relação à tolerância e permissividade da sociedade para com a corrupção.
Tanzi (1998)	Nos casos de corrupção, os representantes do Estado utilizam-se da estrutura existente na administração pública para exercer atividades corruptas. Para o autor, a corrupção é o abuso do poder público em prol da obtenção de benefícios privados.
Acemoglu e Verdier (2000)	Na presença de falhas de mercado, havendo a atuação estatal para mitigá-las, essa intervenção do Estado dará margem para a demanda por corrupção.
Dabla-Norris (2000)	Relaciona a corrupção com a complexidade de sistemas tributários e a atuação de agências reguladoras, associando à possibilidade de abuso de poder.
Montinola e Jackman (2002)	A competição política reduz os níveis de corrupção.
Aidt (2003)	Apresenta a corrupção como resulta da racionalidade no comportamento dos agentes de uma sociedade, da busca por renda e da possibilidade de punição.
Wallis (2004)	Relaciona a corrupção ao ambiente político e o desejo de obter renda a partir da prática política.
Balbinotto Neto e Garcia (2005)	Associam a corrupção a atividades do tipo <i>rente seeking</i> , de busca de rendas.
Vieira (2006)	Relaciona a corrupção à possibilidade de punição; se o custo da corrupção para o corrupto for baixo, mais corrupção se espera observar.
Vieira (2008)	Apresenta o abuso de poder como condição necessária à corrupção.

Fonte: MIRANDA JUNIOR (2010).

No arcabouço jurídico brasileiro, por outro lado, a corrupção é caracterizada como ativa ou passiva. De acordo com o Decreto-Lei 2.848/1940:

Corrupção ativa

Art. 333 - Oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 10.763, de 12.11.2003)

Parágrafo único - A pena é aumentada de um terço, se, em razão da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou omite ato de ofício, ou o pratica infringindo dever funcional.

Corrupção passiva

Art. 317 - Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 10.763, de 12.11.2003)

§ 1º - A pena é aumentada de um terço, se, em consequência da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou deixa de praticar qualquer ato de ofício ou o pratica infringindo dever funcional.

§ 2º - Se o funcionário pratica, deixa de praticar ou retarda ato de ofício, com infração de dever funcional, cedendo a pedido ou influência de outrem:

Pena - detenção, de três meses a um ano, ou multa.

(Código Penal, 1940).

Dessa forma, a corrupção ativa está associada ao agente que oferece a vantagem indevida, que identifica a oportunidade e a apresenta ao outro agente. De maneira complementar, a corrupção passiva está associada ao agente que solicita a vantagem, apresentando sua capacidade em manipular uma situação e dar origem a um benefício para si.

Em relação às consequências da corrupção, evidencia-se o mau uso de recursos públicos ou privados em favor de alguém e em prejuízo a partes não envolvidas na negociação. No caso do mau uso de recursos públicos, recebeu destaque por parte da Organização das Nações Unidas (ONU) a ponto de implicar na criação de um planejamento próprio para o incentivo ao combate á corrupção, através do United Nations Office on Drugs and Crime (UNODC), criado para abordar três grandes áreas, sendo elas justiça, segurança pública e saúde.

Já em 2003, justificado pelo nível de importância encontrado nesse tema, a ONU criou o documento chamado de Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção com o objetivo de difundir entre seus países signatários práticas de promoção e fortalecimento de medidas para prevenir e combater mais eficaz e eficientemente a corrupção e de incentivar a cooperação internacional e a assistência técnica na prevenção e na luta contra a corrupção, incluída a recuperação de ativos.

De acordo com o “Thematic Programme – Action against corruption, economic fraud and identity-related crime – (2012-2015)”, publicado pela ONU, a corrupção afeta de maneira deletéria uma ampla gama de atividades econômicas, privados e públicas, e retarda o desenvolvimento social, econômico, político de uma sociedade. Dessa forma, constitui um grave obstáculo à melhoria de vida da nação, sobretudo dos segmentos mais pobres da população”. Ainda aborda de forma contundente o reconhecimento da corrupção como uma barreira para a melhoria de vida dos setores mais carentes da população

No mesmo documento, a ONU destaca que, além dos prejuízos econômicos e financeiros, a corrupção contribui para o descrédito dos cidadãos para com a justiça e as instituições públicas do Estado, para com a lei e a própria democracia. Dessa forma, conclui que a corrupção pode se difundir a tal ponto em uma sociedade que passa a ser vista como algo normal.

Em função dos aspectos negativos da corrupção e em resposta à ação da ONU, os países signatários da Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, incluído o Brasil, passaram a desenvolver e aprimorar instrumentos de combate à corrupção, incluindo sua criminalização como forma de repressão.

Em que pese o destaque dado pela ONU ao aspecto público da corrupção, à violação de regras valorativas em relação ao serviço público, sabe-se que a corrupção conforme definida acima, pode envolver também ações de setores privados da sociedade, até mesmo na relação que tem com a esfera pública, conforme destaca documento da Organização dos Estados Americanos (OEA, 1995).

Vislumbrando esse aspecto, a própria ONU liderou a elaboração do chamado Pacto Empresarial pela Integridade e Contra a Corrupção, em 2006, com o objetivo de elaborar soluções de longo prazo para a questão da corrupção a partir de percepções de empresários sobre ações efetivas para desencorajar a corrupção (CGU, 2009).

Dessa forma, foram elaboradas diretrizes e instrumentos que tratam de maneira corretiva e preventiva a concussão, a fraude em concorrência pública, os limites e formas de colaboração em campanhas eleitorais, corrupção ativa, passiva, os crimes contra ordem econômica e tributária e a improbidade administrativa (CGU, 2009).

3.2 Contabilidade Criativa

Segundo Kraemer (2004), a contabilidade criativa consiste de uma forma empregada por profissionais para produzir certas informações a partir do subjetivismo presente na contabilidade. O termo, assim, pode ser associado à práticas ilegais se implica na manipulação de informações contábeis e financeiras com objetivo de desviar recursos e proporcionar ganhos pessoais.

Conforme aponta o autor, a flexibilidade das normas contábeis permita a ocorrência de situações típicas de contabilidade criativa e, em última instância, oportunidade para desvios éticos de conduta configurarem atividades ilícitas. Nesse contexto, destaca que o contador deve pautar-se de bases éticas sólidas para não ser seduzido pela facilidade de cometer crimes. Em suas palavras:

A isto deve ser acrescentada a própria flexibilidade presente nas normas contábeis, mais em alguns países que em outros, o que permite utilizar diversos critérios para contabilizar um mesmo fato econômico. Neste contexto, surge a denominada “contabilidade criativa”, que está inserida na intencionalidade das empresas em aproveitar a existência da subjetividade, das alternativas existentes e da vaga regulamentação de alguns aspectos contábeis com a finalidade de obter demonstrações financeiras que representem a imagem desejada. (KRAEMER, 2004, pág 10)

Para Gadea e Callao (1999) a contabilidade criativa consiste em aproveitar as possibilidades oferecidas pelas normas (oportunidades, subjetividades, vazios jurídicos, etc) para apresentar demonstrações contábeis que reflitam a imagem desejada e não necessariamente aquela que seria na realidade. Segundo Lang (1998):

O termo contabilidade criativa foi introduzido na literatura contábil para descrever o processo mediante o qual se utilizam os conhecimentos das normas contábeis para manipular as cifras das demonstrações contábeis, sendo na verdade um eufemismo utilizado para evitar fazer referência a estas práticas pelos seus verdadeiros nomes: artifícios contábeis, manipulações contábeis ou fraudes contábeis. (LANG, 1998, p. 10)

Santos e Grateron (2003, p, 14) destacam que os ganhos econômicos consistem nos principais motivadores da manipulação contábil. De maneira mais específica, apontam que a contabilidade criativa é comumente motivada pela busca de benefícios diretos sobre os resultados alcançados, de bonificações e prêmios extras, de melhoria da imagem da empresa ante o mercado financeiro e de subvenções ou medidas de proteção de agências governamentais e de vantagens fiscais.

Muitos autores tratam contabilidade criativa e fraude contábil como sinônimos. Tal fato justifica-se por haver uma linha muito tênue entre essas duas práticas. Conforme Griffith (1988) todas as empresas manipulam seus resultados e as demonstrações contábeis publicadas estão baseadas em livros contábeis que foram “retocados” com mais ou menos delicadeza.

Outro ponto interessante a se destacar é o impacto que a contabilidade criativa causa nas decisões de usuários da informação, sejam eles externos, internos, investidores, entre outros. Desta maneira a estratégia adotada em relação a uma empresa se modifica completamente se houver forte presença de subjetivismo ou até mesmo de manipulação ilegal.

Para prevenir, combater e dar segurança aos usuários que de alguma maneira utilizam essas informações existem alguns dispositivos. Dois exemplos deles são os auditores e a Comissão de Valores Mobiliários.

Ultimamente a responsabilidade dos auditores vem aumentando significativamente devido ao fato da evolução tecnológica e da globalização. Em um mundo competitivo algumas pessoas sempre tentam ser melhores que as outras, mesmo que para isso tenha que usar meios ilícitos. Dessa forma a auditoria deve ter muita atenção nas informações dos relatórios contábeis de maneira a não deixar nada errado, pois informação é poder. Consoante, Santos e Grateron (2003) afirmam:

A atividade profissional do auditor independente tem ajudado a impulsionar o desenvolvimento dos mercados, além de contribuir para o estabelecimento da ordem socioeconômica mundial. Na visão dos usuários externos da informação contábil, e dos próprios clientes, a atuação do auditor é sinônimo de confiança e credibilidade.[...]. A atividade profissional do auditor independente tem ajudado a impulsionar o desenvolvimento dos mercados, além de contribuir para o estabelecimento da ordem socioeconômica mundial. Na visão dos

usuários externos da informação contábil, e dos próprios clientes, a atuação do auditor é sinônimo de confiança e credibilidade. (SANTOS e GRATERON, 2003, p.7)

Neste sentido, aumentaria a responsabilidade dos auditores independentes diante de tais práticas, inibindo ou restringindo a existência de práticas de contabilidade criativa nas demonstrações contábeis das empresas (Kraemer, 2004).

4 A CORRUPÇÃO E CONTABILIDADE

4.1 A Corrupção e a Contabilidade no Brasil

Conforme as definições apresentadas no referencial teórico, pode-se concluir que a prática da contabilidade criativa, por profissionais da contabilidade, com o intuito de obter benefícios particulares, pode ser considerada corrupção no sentido amplo do termo.

Em se considerando, conforme terminologia de Santo e Grateron (2003) a existência de “vícios e flexibilidade normativa” na contabilidade e, conforme Kramer (2003), o grau de “subjetividade [...] dos gerentes na escolha dos critérios contábeis”, verifica-se que padrões éticos tem papel fundamental no controle da prática.

No Brasil, o Código de Ética do Profissional Contador, aprovado pela Resolução CFC nº 803/1996, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aponta a necessidade do profissional em contabilidade de exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, ambos do Conselho Federal de Contabilidade.

Em que pese o reconhecimento da importância de padrões éticos, o estabelecimento de um padrão, bem como seu cumprimento, constitui elementos totalmente subjetivos, pautados por uma noção de boa conduta por parte do profissional contador (Lopes e Diniz, 2003). Ainda nas palavras dos autores,

Paradoxalmente, no lugar de consolidar sua tradição normativa e sua imagem associada à objetividade, o que tal processo está provocando é justamente o contrário: a contabilidade está se tornando cada vez mais subjetiva. Essa tendência abre duas grandes rotas: a primeira é o enriquecimento do trabalho na área, que passa a ser menos operacional e mais analítico; e a segunda é a necessidade de buscar maior transparência da informação contábil. (LOPES E DINIZ, 2003, p. 51).

Além da flexibilidade de do vácuo normativo (Santo e Grateron, 2003), a atividade do contador está sujeita a outro tipo de subjetividade, esse associado à tomada de decisão em geral e sobre cenários futuros, como destacam Lopes e Diniz (2003):

A contabilidade deve deixar de ser uma área de geração de relatórios para ser uma área de suporte aos processos decisórios. Para isso, ela deve compreender a realidade de cada negócio, de forma a suprir os executivos com as informações necessárias – objetivas e subjetivas – para a tomada de decisão. Por outro lado, os executivos devem reconhecer a subjetividade inerente à informação contábil, no lugar de pressupor erroneamente a total objetividade. (LOPES e DINIZ, 2003, p. 32).

...

Em uma época em que a informação se torna um dos principais motores dos negócios, descartar o poder de interpretação sobre ela e a subjetividade é perder de vista a capacidade de agir sobre cenários futuros e potenciais e, no caso particular aqui discutido, de transformar a contabilidade em uma linguagem de mediação entre a empresa e seu público externo, por meio da geração de informação contábil que, de fato, gere valor estratégico ao negócio. (LOPES e DINIZ, 2003, p. 34).

Quando consideradas as questões relevantes que envolvem a matéria, como o patrimônio de figura alheia ao do profissional, não pode ser mais significativa à atuação do profissional que, em seu exercício pode por meio de sua técnica, destruir ou consagrar a situação de empresas.

É patente a subjetividade que se atrela ao desenvolvimento profissional do contador que, fundamentado, deve procurar premissas razoáveis que julga ele, o que nada mais pode se considerar como limitadas em amplitude pelos delineamentos de caráter ético do contador, cumulados ao que se tem por evidências externas, passíveis também de serem conduzidas apropriadamente ou não pelo contador.

A título de ilustração da flexibilidade da norma, aponta-se o Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1), com a matéria de “Ativo Intangível”, vê-se, quanto à “Mensuração do valor justo de ativo intangível adquirido em combinação de negócios”, item 35:

Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que o seu valor justo pode ser mensurado com confiabilidade. Quando, para as estimativas utilizadas na avaliação do valor justo de ativo

intangível, existir uma gama de resultados possíveis, com diferentes probabilidades, a incerteza passa a fazer parte da determinação do valor justo. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios tiver vida útil definida, haverá a presunção de que o valor justo possa ser estimado com segurança. (Pronunciamento Técnico CPC 04, pág. 13).

Vê-se que não se pode analisar um ativo intangível na condição exposta sem que haja uma consideração suficientemente subjetiva. É o resultado do novo rumo que segue a contabilidade, o balizado por princípios, e em última análise, fundamentado em normas. A exposição à corrupção do profissional é, inegavelmente, elevada, pois segundo Lopes e Diniz (2003, p. 34) ocorre que a expectativa do resultado econômico esperado é composta pelo fluxo de caixa projetado e por uma parte subjetiva, derivada da sensibilidade da capacidade de interpretação do analista contábil.

Ainda conforme Lopes e Diniz, (2003) outros exemplos de subjetividade são contas como provisão para devedores duvidosos, depreciação, diferimento e ágio.

O contador deve no Brasil se pautar por parâmetros éticos elevados, quando corriqueiramente se expõe aos preceitos contábeis que o induzem ao subjetivismo. Em certa medida, altera os parâmetros de análise do contador, vivenciado ao cenário anterior, no qual lhe bastava uma repetição do que lhe propunha a norma.

Além disso, faz-se presente a contabilidade criativa que proporciona facilidades ao contador para maquiar as demonstrações contábeis, tendo ele razões ou não:

São múltiplas as razões que potencializam as práticas de contabilidade criativa e, obviamente, pretender simplificar suas causas pode nos levar a uma perigosa transformação de seu conceito, uma vez que suas fronteiras não se apresentam claramente definidas, envolvendo aspectos como a ética, a fraude e a responsabilidade social. (KRAEMER, 2004, p.4).

O auditor tem certa dificuldade em apresentar informações contábeis corretas e apurar a prática de corrupção devido à subjetividade, a contabilidade criativa, que se emprega. Neste sentido, aumentaria a responsabilidade dos auditores independentes diante de tais práticas, inibindo ou restringindo a existência de práticas de contabilidade criativa nas demonstrações contábeis das empresas (Kraemer, 2004). Certamente é clara a questão que essa subjetivação da prática contábil acompanha devida justificativa que a esclareça, fato que inclusive eleva a importância natural das Notas Explicativas em qualquer Relatório das Demonstrações

Contábeis de qualquer empresa. Contudo, apenas a justificativa não bastaria para evadir a cobertura da correção.

O contador é um instrumento fundamental na luta contra a corrupção, pois é ele quem compreende a informação, que é capacitado, não só para divulgar dados financeiros, mas também entendê-las e avaliá-las parte por parte, tanto para a área pública, quanto para a área privada.

O problema não é identificar os desvios de conduta, a lavagem de dinheiro, a corrupção em geral, pois hoje existem várias ferramentas até para a população ficar de olho nas contas públicas. O problema é a falta de instrução das pessoas para analisar dados e tabelas apresentados e principalmente punir os responsáveis pelos atos praticados fora da lei. Ademais, Códigos de Ética possuem caráter voluntário, no sentido que a adesão às práticas e condutas éticas apresentadas é voluntária, e não obrigatória, por parte dos profissionais.

4.2 A Comissão de Valores Mobiliários

Além dos Códigos de Ética de adesão voluntária, existem vários órgãos para fiscalizar as contas, transações e patrimônios das entidades. São os chamados órgãos de controle interno e órgãos de controle externo que serão respectivamente abordados adiante.

Um desses órgãos que atuam de forma a coibir, ainda que não especificamente, a contabilidade criativa é a Comissão de Valores Mobiliários, entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária.

A CVM foi criada com objetivo de contribuir para o desenvolvimento de uma economia fundamentada na livre iniciativa, e tendo por princípio fundamental a defesa dos interesses do investidor e, conseqüentemente, contribuir para condições favoráveis ao desenvolvimento do mercado de valores mobiliários em geral.

Conforme art. 2º da Lei nº 6.385/1976, são valores mobiliários:

- I - as ações, debêntures e bônus de subscrição;
- II - os cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramento relativos aos valores mobiliários referidos no inciso II;
- III - os certificados de depósito de valores mobiliários;
- IV - as cédulas de debêntures;

- V - as cotas de fundos de investimento em valores mobiliários ou de clubes de investimento em quaisquer ativos;
 - VI - as notas comerciais;
 - VII - os contratos futuros, de opções e outros derivativos, cujos ativos subjacentes sejam valores mobiliários;
 - VIII - outros contratos derivativos, independentemente dos ativos subjacentes; e
 - IX - quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.
- (Art. 2º da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, redação dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001).

Tendo em vista o exposto, a CVM proporciona segurança e desenvolvimento para o mercado e para os investidores, fazendo que as operações sejam mais dinâmicas e eficientes, trazendo aos usuários informações sobre valores mobiliários.

A CVM é uma entidade de extrema importância, pois possui várias funções vitais para o funcionamento do Mercado de Capitais. Ela atua em várias áreas como por exemplo, sociedade por ações, mercado de derivativos, auditoria das companhias abertas, operações das bolsas de valores, entre outros.

As seguintes atividades, segundo o art. 1º da Lei nº 6.386/1976, são fiscalizadas e reguladas pela CVM:

- I - a emissão e distribuição de valores mobiliários no mercado;
 - II - a negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
 - III - a negociação e intermediação no mercado de derivativos;
 - IV - a organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Valores;
 - V - a organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Mercadorias e Futuros;
 - VI - a administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários; VII - a auditoria das companhias abertas;
 - VIII - os serviços de consultor e analista de valores mobiliários.
- (Art. 2º da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, redação dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001).

De acordo com o art. 18º da Lei nº 10.441/2002, compete a CVM:

- I - editar normas gerais sobre:
 - a) condições para obter autorização ou registro necessário ao exercício das atividades indicadas no art. 16, e respectivos procedimentos administrativos;
 - b) requisitos de idoneidade, habilitação técnica e capacidade financeira a que deverão satisfazer os administradores de sociedades e demais pessoas que atuem no mercado de valores mobiliários;

- c) condições de constituição e extinção das Bolsas de Valores, entidades do mercado de balcão organizado e das entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários, forma jurídica, órgãos de administração e seu preenchimento;
 - d) exercício do poder disciplinar pelas Bolsas e pelas entidades do mercado de balcão organizado, no que se refere às negociações com valores mobiliários, e pelas entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários, sobre os seus membros, imposição de penas e casos de exclusão.
 - f) administração das Bolsas, das entidades do mercado de balcão organizado e das entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários; emolumentos, comissões e quaisquer outros custos cobrados pelas Bolsas e pelas entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários ou seus membros, quando for o caso;
 - h) condições de constituição e extinção das Bolsas de Mercadorias e Futuros, forma jurídica, órgãos de administração e seu preenchimento.
- (Art. 18º da Lei nº 10.441/2002)

Segundo a Deliberação CVM nº 29 de 1986: a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Levando em conta ainda a Deliberação CVM nº29 de 1986: conceitua-se usuário como toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar. Acionistas, administradores, investidores, são alguns exemplos de usuários da informação.

Dessa forma a contabilidade e a CVM possuem uma relação muito próxima. Uma das ferramentas de uso da CVM para fiscalizar e avaliar o mercado de capitais é justamente proveniente da contabilidade.

Logo, é de extrema importância que o profissional contábil seja pautado por princípios éticos elevados, para não ceder à propostas corruptas que além de gerarem uma punição futura, ainda atrapalhará os usuários da informação.

4.3 Outros Órgãos de Controle Interno e Externo

4.3.1 Controle Interno

O controle interno de um órgão consiste de planos e medidas de fiscalização, verificação, de documentos contábeis, ou não, de forma plena para combater qualquer irregularidade e manter a informação correta e clara para todos os usuários (TCU, 2009).

A Constituição Federal, no art.70, explicita a forma como deve atuar o controle interno em cada Poder (Legislativo, Executivo e Judiciário) e firma seu mecanismo de prestação de contas:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

Cabe ressaltar que a Controladoria Geral da União, exerce como órgão central, a supervisão dos órgãos que fazem o controle interno do Poder Executivo Federal.

As prestações de contas de autarquias e fundações públicas encontram-se presente apenas em alguns incisos do art.5º da Instrução Normativa SFC/MF N° 02, de 20 de dezembro de 2000:

Art. 5º. Os processos de tomadas e prestações de contas anuais dos administradores e demais responsáveis pela gestão de unidades gestoras, entidades e fundos do Poder Executivo Federal serão organizados e apresentados ao Tribunal de Contas da União de acordo com as disposições desta Instrução Normativa e da Instrução Normativa do Tribunal de Contas da União n.º 12, de 24 de abril de 1996, e serão compostos, no que couber, pelas seguintes peças:

- I. rol de responsáveis, assinado pelo titular da unidade gestora ou pelo dirigente máximo da entidade, na forma do Capítulo IV deste Título;
- II. relatório de gestão, assinado pelo titular da unidade gestora ou dirigente máximo da entidade, na forma do Capítulo V deste Título;
- III. certificado de auditoria emitido pela unidade de controle interno competente, acompanhado do respectivo relatório de auditoria, na forma do Capítulo VI deste Título;

- IV. Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais e Notas Explicativas, assinados pelo contabilista responsável e pelo titular da unidade gestora ou órgão;
- VI. declaração expressa, assinada pelo responsável da respectiva unidade de pessoal, de que os integrantes do rol de responsáveis estão em dia com a exigência de apresentação de declaração de bens e rendas.
- VII. parecer dos órgãos internos da entidade que devam manifestar-se sobre as contas, consoante previsto em seus atos constitutivos.
- VIII. parecer da unidade de auditoria interna das entidades, consoante disposição contida no § 5º, art. 15, do Decreto n.º 3.591, de 06 de setembro de 2000;
- X. parecer do dirigente da unidade de controle interno;
- XI. pronunciamento, expresso e indelegável, do Ministro de Estado, ou autoridade de nível hierárquico equivalente, sobre as contas e o parecer do dirigente do controle interno, atestando haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas, conforme art. 52 da Lei n.º 8.443, de 16 de julho de 1992, e informando ter determinado as correções necessárias visando atender as recomendações propostas pela unidade do controle interno, quando for o caso;
- XII. documento de encaminhamento do processo ao Tribunal de Contas da União, conforme estabelecido no art. 152, do Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986;
- XIII. demonstrativo dos processos de tomada de contas especial/TCE cujos valores estejam abaixo do limite fixado pelo Tribunal de Contas da União, para encaminhamento em separado, àquela Corte de Contas, da respectiva TCE.

Os controles dos Poderes devem trabalhar em conjunto para alcançarem a melhor qualidade e exatidão possível das informações e também dar auxílio ao controle externo, inexistindo qualquer forma de hierarquia. O art. 74 da Constituição Federal dispõe sobre esta situação:

Art. 74. Os Poderes 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 dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da 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 haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Assim o controle interno tem grandes ferramentas e poderes para expor todo tipo de informação e ação conturbada.

4.3.2 Controle externo

O controle externo consiste de uma função dos Poderes Legislativos, sendo de competência do Congresso Nacional no âmbito federal, das Assembleia Legislativas nos Estados, da Câmara Legislativa no Distrito Federal e das Câmaras Municipais nos Municípios, executado com o auxílio dos respectivos Tribunais de Contas Federal e estaduais.

O controle externo simboliza a função fiscalizadora do povo, através de seus representantes, sobre a administração financeira e orçamentária no âmbito dos poderes públicos. Consiste, por definição, de um controle de natureza política, mas sujeito à prévia apreciação técnico-administrativa do Tribunal de Contas competente.

Diferentemente do controle interno ele não se encontra dentro dos órgãos, mas sim fora. Porém suas tarefas são parecidas com a do controle interno no que se refere à fiscalização, verificação, de modo a reduzir a zero os problemas nas publicações e confecções das informações.

Na esfera Federal o art. 71 da Constituição Federal molda exatamente a conduta do controle externo:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as

nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º - No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º - Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º - As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º - O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Na esfera Estadual o controle externo será exercido Tribunais de Contas de cada estado.

Já na esfera municipal tem-se disposto a seguinte na Constituição Federal de 1988:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§ 1º - O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§ 2º - O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§ 3º - As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§ 4º - É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

Os controles interno e externos são de extrema importância, pois auxiliam no combate à corrupção todos os dias. É fundamental e indispensável mantê-los atualizados e sempre bem abastecidos de tecnologia e profissionais com alto nível de conhecimento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho apresentou e relacionou os conceitos de corrupção e contabilidade criativa. A corrupção, num sentido *lato*, diz respeito a qualquer interação entre dois ou mais indivíduos, ou grupos de indivíduos, que gera uma transferência de renda como contrapartida de um desvio de conduta. Ainda que seja comum a menção de corrupção associada a abuso de poder de agentes públicos e a desvios de recursos públicos, tais aspectos não são necessários à configuração da conduta corrupta.

A contabilidade criativa diz respeito ao uso e a interpretação das normas contábeis de forma distorcida com o objetivo de induzir decisões específicas por parte dos usuários das informações contábeis. Com efeito, a contabilidade criativa pode induzir determinadas decisões de investimento, de financiamento, de captação de recursos, de obtenção de benefícios fiscal, entre outras. A contabilidade criativa pode, dessa forma, ser implementada de forma a propiciar ganhos financeiros a um profissional ou a uma instituição.

A existência da contabilidade criativa está associada a fato do processo contábil tratar de diferentes opiniões e resolver conflitos entre interesses distintos, para a apresentação de resultados, fatos e transações financeiras. Com efeito, a flexibilidade do processo contábil permite a manipulação das informações. Além disso, a contabilidade criativa surge de imprecisões ou omissões de normas contábeis.

Com efeito, a confrontação das duas definições permite que se considere a contabilidade criativa como uma forma de corrupção, segundo a definição de corrupção.

Tanto a corrupção, no sentido geral, como a contabilidade criativa, num sentido específico, trazem prejuízos à sociedade. A corrupção induz má alocação de recursos e, em última análise, gera um clima de desconfiança nas instituições. Da forma análoga, a

recorrência da contabilidade criativa afasta investidores e inibe o desenvolvimento do mercado de capital.

Diante disso, o combate à corrupção e a contabilidade criativa assume papel importante para o desenvolvimento econômico-social. A corrupção é objeto de tipificação legal que impõe penas a agentes corruptos, após o devido processo legal, sendo, ainda, objeto de atuação de órgãos específicos para o combate a corrupção pública.

A contabilidade criativa, por outro lado, é coibida por códigos de ética aprovados por órgãos de classe, com destaque ao Conselho Federação de Contabilidade. Em certa medida, é coibida pela comissão de Valores Mobiliários quando configura manipulação do mercado de capitais. No que tange aos códigos de ética, o combate à contabilidade criativa depende de adesões voluntárias que, exatamente por serem de adesão voluntária, apresentam menor eficiência para coibir a prática do que leis penais. Com efeito, urge se pensar na criminalização da prática de contabilidade criativa equiparando-a a corrupção.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUIAR, Ubiratan; FIGUEIREDO, Alexandre e FIGUEIREDO, Pedro. (2010) **O Papel do Controle Externo TCU, TCE, TCM**. Curso Controle Social das Contas Públicas. Texto Didático. Universidade Aberta do Nordeste.
- BALBINOTTO NETO, G. e GARCIA, R. L. (2005) A percepção da corrupção e suas implicações econômicas: uma aplicação ao setor de obras rodoviárias no RS. **Ensaio FEE**, v. 26, número especial, p. 321-352, 2005.
- BRASIL (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.
- BRASIL (1940). **Decreto-Lei nº 848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal.
- BRASIL (2000). **Instrução Normativa SFC/MF n.º 02, de 20 de dezembro de 2000**. Estabelece normas de organização e apresentação das tomadas e prestações de contas dos gestores de recursos públicos e rol de responsáveis, do Poder Executivo Federal. Secretaria Federal de Controle Interno.
- CFC (2010). **CPC 01 R1 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília.
- CFC (2010). **CPC 04 R1 – Ativo Intangível**. Brasília. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília.
- CFC (1996) **Resolução CFC Nº 803 de 10 de outubro de 1996**. Aprova o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC. Conselho Federal de Contabilidade. Brasília.
- CGU (2009) **A Responsabilidade Social das Empresas no Combate à Corrupção**. Controladoria-Geral da União (CGU), Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, Grupo de Trabalho do Pacto Empresarial pela Integridade contra a Corrupção. Brasília.
- DABLAS-NORRIS, E. (2000) A Game –Theoretic Analysis of Corruption in Bureaucracies. **IMF Working Paper WP/00/106**. Fundo Monetário Internacional, Washington, DC.
- European Commission (2011). **Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee, and the**

- Committee of the Regions and the Court of Auditors – On the Commission Anti-Fraud Strategy.** Comissão Europeia, Bruxelas, Bélgica.
- KRAEMER, Maria. (2004) Contabilidade criativa maquiando as demonstrações contábeis. **Pensar Contábil**, vol. 7, n. 28, p. 1-13.
- LOPES, Alessandro; DINIZ, Eduardo. (2003) Contabilidade: dos escândalos à renovação, **Revista de Administração Eletrônica - Executivo**, v.2, p.31-35.
- MIRANDA Jr., JOSE C. (2010) **A corrupção dos municípios brasileiros: uma análise dos relatórios de fiscalização produzido pela Controladoria Geral da União.** Dissertação. Mestrado em Economia. Universidade de Brasília. Brasília.
- OECD (2011) **Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions and Related Documents.** Organisation for Economic Cooperation and Development.
- OEA (2012) **Informe Final – Mecanismo de Seguimiento de La Implementación de La Convención Interamericana Contra La Corrupción. Vigésima Reunión del Comité de Expertos.** Organização dos Estados Americanos, Washington, DC.
- PEREIRA, José M. (2002) Reforma do Estado e transparência: estratégias de controle da corrupção no Brasil. **VII Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Lisboa, Portugal.
- SANTOS, Arioaldo; GRATERON, Ivan. (2003) Contabilidade criativa e as responsabilidades dos auditores. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, n. 32, p. 7 – 22.
- SILVA, Marcos F. (2001) **A economia política da corrupção.** mimeo. Transparência Brasil, São Paulo, SP.
- TANZI, V. (1998) Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures. **IMF Working Paper WP 98/63.** Fundo Monetário Internacional, Washington, DC.
- TCU (2009) **Crítérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública: Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países. Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle.** Tribunal de Contas da União. Brasília.

UNODC (2012) **Thematic Programme – Action Against Corruption, Economic Fraud and Identity-Related Crime** (2012-2015). United Nations Office on Drugs and Crime. United Nations, New York: New York.