
A Corrupção em uma Abordagem Econômico-Contábil e o Auxílio da Auditoria como Ferramenta de Combate

Aline Moura Costa da Silva¹

Eliane Cortes Braga²

Luiz da Costa Laurencel³

• Artigo recebido em: 13.03.2008 • Artigo aceito em: 20.02.2009 •• Segunda versão aceita em: 10.03.2009

Resumo

Nas duas últimas décadas, as notícias e denúncias sobre casos de corrupção e, consequentemente, os estudos sobre este assunto, aumentaram consideravelmente. A corrupção, embora, em grande parte, referir-se ao setor público, é um fenômeno que não isenta o setor privado e as organizações não governamentais. A relevância e a contemporaneidade do presente assunto ocorrem devido aos reflexos nas mais diferentes esferas da sociedade, visto que, a corrupção provoca diversos malefícios para uma nação, dificultando o seu progresso. Este estudo buscou, por meio de uma revisão bibliográfica, analisar o tema corrupção. Para tal, inicialmente, procurou-se apresentar alguma interrelação entre as ciências contábil e econômica, e, em seguida, uma análise da corrupção sob os enfoques dessas duas ciências. Foram destacados alguns dos esforços e dos projetos mundiais elaborados com o propósito de reprimir a corrupção. Por fim, enfatizou-se o papel preponderante da Auditoria como ferramenta útil no combate à corrupção; a Lei Sarbanes-Oxley e o desen-volvimento de sistemas informatizados são exemplos de esforços da Auditoria no sentido de estar mais bem preparada para atender a essas novas demandas. Com o presente estudo, chegou-se à conclusão que uma aprofundada auditoria, contendo sofisticados observadores organizacionais, e não apenas auditores contábeis tradicionais, torna-se uma ferramenta eficaz e necessária para o auxílio ao combate do supracitado fenômeno.

Palavras-chave: Corrupção; Abordagem Econômica; Abordagem Contábil; Auditoria.

¹ Mestranda em Ciências Contábeis - FAF/UERJ. Endereço: Rua Henrique Cordeiro, 310 - Bl.02 - Apto.1.005, Barra da Tijuca - Rio de Janeiro/ RJ. Tel.: (21) 3511.4796. E-mail: alinemouracs@yahoo.com.br

² Mestranda em Ciências Contábeis - FAF/UERJ. Endereço: Rua Alvarenga Peixoto, 151 Casa 02, Vigário Geral - Rio de Janeiro / RJ. Tel.: (21) 3375.1338. E-mail: eliane_cortes@yahoo.com.br

³ Professor do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. Endereço: Av. Maracanã, 524 - 9º andar - Bloco E, Maracanã - Rio de Janeiro/RJ. Tel.: (21) 2587.7362. E-mail: llaurenc@uerj.br

Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

The Corruption in an Economic-Accounting Approach and Aid's Audit as Tool for Restraint

Abstract

There have been countless news and reports about corruption cases in the last two decades and, consequently, the studies on this subject increased considerably. Though, the most part of corruption cases has been related to the public sector, it is a phenomenon that does not exempt the private sector and non-governmental organizations. The relevance and contemporaneousness of this issue occur due to the reflections in the most different society sections once it is harmful to a nation, hampering its progress. This study, through a literature review, analyzes the issue "corruption". For that, initially, it is presented some inter-relationship between accounting and economic sciences, and then an analysis of corruption in these two approaches. Some world-wide efforts and projects prepared with the objective of repressing corruption have been highlighted. Finally, it is emphasized the superior role of Auditing as a useful tool in combating corruption. The Sarbanes-Oxley Act and the systems development are examples of the efforts of Auditing to be better prepared to serve these new demands. In the present study, it was concluded that a thorough auditing with sophisticated organizational observers, and not just traditional accounting auditors, is an effective and necessary tool to aid the combat of the above-mentioned phenomenon.

Keywords: Corruption; Economic Approach; Accounting Approach; Audit.

1 Introdução

A corrupção, a partir dos anos 1990, tornou-se um fenômeno de grande interesse e atenção mundial. O aumento das notícias referentes às práticas ilícitas, tanto no setor público como no privado, provocou uma maior evidência de estudos relacionados à corrupção.

São várias as definições do que venha a ser corrupção, cada uma delas objetivando ressaltar um aspecto relevante sobre esta. Tanzi (1998, *apud* Balbinotto Neto e Garcia, 2005, p. 2) ressalta que:

A corrupção tem sido definida de diferentes maneiras, cada uma com um aspecto específico. Há alguns anos, a questão da definição absorvia uma grande parte do tempo com discussões em conferências e reuniões. No entanto, (...) embora seja difícil descrever, geral-

mente não é difícil reconhecer quando ocorrida. (...) Infelizmente, o comportamento muitas vezes é difícil de ser observado de forma direta, pois, geralmente, os atos de corrupção não ocorrem em plena luz do dia.

Teixeira (2006, p. 39) cita que a “corrupção” é empregada em distintos sentidos, sendo utilizada quando há a identificação do uso dos bens públicos para interesses privados, ou como sinônimo de suborno, extorsão, tráfico de influência, nepotismo, fraude, propina, desvio de fundos públicos, entre outros. Apesar de ser mais relacionada aos setores públicos, o mesmo autor afirma que a corrupção “também contamina o setor privado e as instituições não governamentais”.

Para Coutrim *et al.* (2005, p. 1), “corrupção tem origem na palavra ruptura, que pode significar o rompimento ou desvio de um código ou conduta moral ou social e infelizmente se espalha por todos os países”. Ainda esses autores complementam que a corrupção é “vista como uma espécie de conduta através da qual o agente, motivado por alguma vantagem, age desvirtuando as regras de determinado objetivo, contrariando o que a sociedade considera justo e moral”.

Corrupção é um sintoma de que alguma coisa está errada na administração do Estado. Instituições desenhadas para governar as relações entre os cidadãos e o Estado estariam sendo utilizadas para buscar o enriquecimento pessoal por meio dos benefícios do suborno. (ROSE-ACKERMAN, 1999 *apud* CARRARO; FOCHEZATTO; HILLBRECHT, 2006, p. 2).

Conforme exposto, existem várias definições para corrupção, no entanto, Garcia, em uma entrevista ao Contexto Econômico (2005, p. 7), afirma que “a definição mais utilizada pelos economistas é a do Banco Mundial, que diz que a corrupção é o uso do poder público para a obtenção de benefícios privados”.

A corrupção consiste em um fenômeno complexo que deve ser estudado com um apropriado rigor. Sua abordagem pode ser analisada tanto no aspecto contábil como no econômico, visto que a corrupção reflete, em sua maioria, na contabilidade e na economia.

2 Metodologia da pesquisa

O objetivo deste estudo consiste em analisar a corrupção focando os dois aspectos –contábil e econômico –, além de demonstrar os esforços mundiais para o combate desse fenômeno e a visão da auditoria em relação à corrupção.

Para atingir tal objetivo, o presente artigo traz um estudo bibliográfico sobre os temas corrupção e auditoria. Segundo Cooper e Schindler (1988, p. 170) “uma inspeção da literatura procura descrever, sintetizar, avaliar, esclarecer e/ou integrar o conteúdo de relatórios básicos”, sendo estes também conhecidos como os documentos escritos sobre o assunto pesquisado.

Quanto ao tipo de pesquisa, esta é classificada como descritiva. Malhotra (2006, p. 101) informa que “o principal objetivo da pesquisa descritiva é descrever alguma coisa – normalmente características (...)”.

No que tange ao processo de pesquisa, ela pode ser considerada como qualitativa, pois “ressalta os aspectos subjetivos da atividade humana salientando o significado de fenômenos sociais” (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 59). Em relação ao resultado da pesquisa, pode-se classificá-la como básica.

A pesquisa básica também é chamada de pesquisa fundamental ou pura. (...) Quando o problema da pesquisa é de natureza menos específica, e a pesquisa está sendo conduzida basicamente para aumentar nosso entendimento de questões gerais, sem ênfase em sua aplicação imediata (...). A pesquisa básica é considerada a forma mais acadêmica de pesquisa, visto que o principal objetivo é fazer uma contribuição para o conhecimento, em geral para o bem comum, em vez de resolver um problema específico para uma organização.

Na seção seguinte, buscou-se demonstrar, de forma breve, a relação existente entre as informações contábeis e econômicas.

3 Relação entre as ciências contábil e econômica

A contabilidade tem como objetivo básico a elaboração de informações úteis que capacitem seus usuários na escolha das melhores decisões. De

acordo com Iudícibus (2004), o objetivo da contabilidade permanece praticamente inalterado através dos tempos, ou seja, quanto a prover informações úteis aos usuários para a tomada de decisões econômicas.

São diversos os usuários das informações contábeis. Entre outros, destacam-se os administradores, os empregados em geral, as entidades governamentais, os emprestadores de recursos e os agentes econômicos.

À medida que as informações contábeis inserem-se nas escolhas dos agentes econômicos, todas essas decisões relativas à política contábil terão resultados na economia. Beaver (1981, p. 50) afirma que existem algumas relevantes consequências econômicas referentes às informações contábeis, tais como:

- 1) A informação contábil pode afetar a distribuição de riqueza entre investidores. Essa consequência decorre do fato de que os investidores mais bem informados podem aumentar a sua riqueza às custas de investidores menos informados;
- 2) A informação contábil pode afetar a percepção dos coeficientes de risco e sua distribuição entre os agentes econômicos;
- 3) A informação contábil pode afetar as taxas de investimentos e consumo em toda a sociedade; e
- 4) A informação contábil pode afetar a forma pela qual os investimentos são alocados entre as empresas.

Em resumo, os investidores comportam-se como se o resultado contábil fornecesse informações sobre o valor econômico da empresa. Por sua vez, a contabilidade precisa estar ciente das consequências de diferentes níveis de atividade e mudanças na política econômica que afetam seu próprio ambiente de decisão. Sem a compreensão do funcionamento do amplo ambiente econômico, por parte da contabilidade, torna-se difícil, para uma empresa, a obtenção de sucesso financeiro.

A contabilidade deve, ainda, atentar-se aos efeitos de uma política monetária mais restritiva, à capacidade de a empresa obter recursos e gerar receitas, ou mesmo, ao conhecimento das várias instituições financeiras, além da ciência sobre o modo como estas operam, objetivando avaliar os canais potenciais de investimento e financiamento.

A gestão e a contabilidade devem, fundamentalmente, estar atentas para as influências exógenas. Acontecimentos externos ao patrimônio têm influência na diminuição ou aumento da riqueza. “É imprescindível conhecer a ação das forças que fazem mover as riquezas e que são provenientes do ambiente exterior a elas, ou seja, de fatores ambientais (internos e externos)” (SÁ, p. 4, 2002).

Com base no que foi exposto, observa-se uma forte interrelação entre a economia e a contabilidade. Logo, estas sofrerão reflexos provocados pelas fraudes, ou mesmo, pelas diferentes formas de corrupção. A seguir, a corrupção será analisada sob esses dois enfoques: o econômico e o contábil.

4 Corrupção

4.1 Abordagem contábil

A corrupção, conforme abordado anteriormente, consiste na utilização, por algum indivíduo, de métodos ilegais e imorais para o alcance de algum tipo de benefício. Em uma abordagem contábil, ela é identificada quando acontecem as manipulações contábeis.

As manipulações contábeis podem objetivar a apresentação, para os usuários externos, de uma melhor situação financeira e patrimonial da empresa, ou podem ter como finalidade o desvio de recursos do caixa da empresa para um caixa “fora” da empresa. No âmbito contábil, muitos pesquisadores caracterizam a ocorrência da “contabilidade criativa” e do “caixa-dois” como corrupção.

Na língua espanhola, conhecida como *Contabilidad Creativa*, e na inglesa, como *Earnings Management* (EM), a Contabilidade Criativa tem, a cada dia, ganho uma expressiva presença na informação contábil das empresas. A Contabilidade Criativa é um processo de enviesamento e manipulação dos relatórios contábeis. De acordo com Murcia e Borba (2005, p. 1), “este processo de gerenciamento da informação a ser evidenciada reduz a qualidade dos relatórios contábeis, tornando suas informações mais opacas em um processo também conhecido como ‘*smoothing*’”.

A contabilidade criativa é o resultado da transformação das cifras contábeis de aquilo que realmente são, para

aquilo que aqueles que a elaboram desejam que sejam, aproveitando-se das facilidades que as normas existentes proporcionam, ou mesmo ignorando-as (NASER, 2003, p. 46).

A contabilidade criativa consiste em uma maquiagem intencional, por meio da manipulação dos dados contábeis, da realidade do patrimônio de uma entidade, com fim de proporcionar o que os gestores da informação contábil almejam, podendo causar sérios problemas aos usuários externos dessa informação.

Segundo Gunny (2005, p. 2), a “contabilidade criativa pode ser classificada em três categorias: contabilidade fraudulenta, acumulações de resultados e contabilidade criativa real”. A contabilidade fraudulenta envolve escolhas que infringem os princípios contábeis geralmente aceitos. As acumulações de resultados incidem quando, dentro princípios contábeis geralmente aceitos, há a busca de tentativas que visam obscurecer ou mascarar o real desempenho econômico. Já a contabilidade criativa real é identificada quando os gerentes não adotam as melhores e aceitáveis práticas com objetivo de aumentar o verdadeiro ganho.

Muitos estudiosos afirmam que há um limite aceitável para o gerenciamento de resultados na contabilidade criativa. No entanto, qual seria esse limite plausível? Jones *apud* Stolowy e Bretton (2000, p. 8) ressalta que:

O primeiro problema é determinar qual parte da manipulação está normalmente relacionada com o nível de atividade (não discricionária) e qual parte está aberta a manipulação (discricionária). Estudos anteriores concentraram-se em acumulações específicas como sendo mais propensas a serem consideradas como EM.

As acumulações não discricionárias correspondem àquelas desempenhadas de acordo com a realidade do negócio, sendo essas aceitáveis. Por outro lado, as acumulações discricionárias são as artificiais e possuem como único fim o gerenciamento do resultado contábil, não sendo aceitáveis.

As acumulações discricionárias (*discretionary accruals*) são uma proxy do gerenciamento de resultados contábeis. O desafio de trabalhos na área de

gerenciamento dos resultados contábeis é estimar o valor das acumulações discricionárias (AD). As AD podem ser positivas ou negativas, representando, respectivamente, que a empresa está gerenciando seus resultados para melhorá-los ou piorá-los (MARTINEZ, 2004, p. 3).

Existem diferentes maneiras para a definição de acumulações discricionárias. Stolowy e Bretton (2000, p. 9) demonstram na Tabela 1, um resumo das medidas para a identificação de acumulações discricionárias adotadas por alguns estudiosos.

Tabela 1: Medidas para a identificação de acumulações discricionárias

Autores	Medidas para a identificação de acumulações discricionárias
Healy [1985]	As acumulações não discricionárias são estimadas por um valor médio durante um determinado período
DeAngelo [1986]	Acumulações totais
Dechow e Sloan [1991]	As acumulações não discricionárias são medidas através do setor industrial
Jones [1991]	As acumulações não discricionárias levam em consideração o crescimento nas receitas e em ativos fixos padronizados pelo total de ativos inicialmente
Freidlan [1994]	Modelo de DeAngelo total dos recursos no início estandardizado por vendas
Robb [1998]	Provisão de perda de empréstimo
Francis, Maydew e Sparks [1999]	Acumulações discricionárias médias: diferença entre acumulações totais e acumulações não discricionárias estimadas
Navissi [1999]	Acumulações totais

Fonte: Stolowy e Bretton (2000, p. 9).

Apesar de algumas críticas, muitos estudiosos afirmam que o modelo de Jones é o mais indicado para a identificação de acumulações discricionárias, pois, segundo Martinez (2001, p. 46) “apenas com o modelo de JONES (1991), foi introduzida a abordagem de regressões para controlar as acumulações não discricionárias (NAD) e, a partir daí, estimar indiretamente o valor das acumulações discricionárias (AD)”. Ainda o mesmo autor afirma que:

O modelo de JONES supõe que as Acumulações Não Discricionárias (NAD) dependem da variação nos níveis de receitas e dos valores dos Ativos Imobilizados. A idéia é que os volumes das acumulações

correntes que serão necessárias dependem da receita, e as acumulações não correntes (depreciação) dependem do montante do ativo imobilizado. Portanto, uma vez que o modelo seja implementado, executado uma regressão múltipla (por séries temporais ou entrecruzadas – *cross-sectional*), o pesquisador utilizará os coeficientes estimados para calcular as Acumulações não Discricionárias (NAD) e, a partir daí, a diferença em relação às Acumulações Totais se computará às Acumulações Discricionárias (AD).

Outra manipulação contábil existente é denominada de caixa dois. Este se caracteriza pela manutenção de um sistema paralelo de contabilidade, ou pela movimentação de recursos não registrados na escrituração. Segundo Sandroni (2001, p. 72), “a ‘contabilidade paralela’ ou ‘caixa dois’ é jargão utilizado nos meios empresariais para designar as despesas e receitas de uma empresa que não são registradas oficialmente”.

Para Fleischer (1997, p. 6) “caixa dois é normalmente utilizado para esconder lucros excessivos de tributação, mas também é utilizado para ‘pagamentos ilegais’, como as campanhas de contribuição – normalmente feitas em dinheiro local (moeda local ou dólares)”. O caixa-dois, por não registrar, de forma oficial, todas as transações ocorridas na empresa, pode apresentá-las sem o respectivo pagamento de imposto, ocasionando o crime de sonegação fiscal.

A utilização de modalidade escritural, capaz de esconder a realidade da movimentação de recursos de uma empresa, realidade essa que importa a caracterização de fatos geradores de tributos, logicamente frustra o controle formal da situação tributária, ensejando a garantia da redução ou da supressão do pagamento da tributação. A fiscalização não tem acesso aos dados reais, que revelariam os fatos imponíveis e, inexistindo o lançamento, opera-se a decadência ou a prescrição, extinguindo-se o crédito tributário. A tutela, pois, é da integridade do erário, indiretamente, e diretamente do poder fiscalizatório regular da Fazenda Pública (ROSA, 2005, p. 23).

O produto, ao perpetrar o caixa-dois, é adquirido por determinado valor e contabilizado por um valor menor. Logo, o crime de sonegação fiscal, qualificado pelo caixa-dois, proporciona dano ao controle fiscal e à probidade do erário, contribuindo para falhas no pagamento do real tributo. A concorrência não leal, da mesma forma, é uma consequência da utilização de caixa-dois. Torna-se árdua a competição com uma empresa, por exemplo, que possui um custo barateado de seus produtos pela sonegação fiscal, quando os juros dos bancos, para capital de giro, estão em condições muito elevadas. Para o sonegador, as perspectivas de sucesso são maiores.

Estudiosos afirmam que a auditoria consiste em uma ferramenta essencial para o combate das fraudes contábeis. Logo, o aperfeiçoamento dessa técnica torna-se fundamental.

4.2 Abordagem econômica

Muitos pesquisadores que analisam a corrupção afirmam que esta é um fenômeno fundamentalmente econômico, possuindo suas causas nas políticas econômicas e suas consequências sobre o crescimento econômico do país.

Algumas variáveis provocam a incidência da corrupção. A excessiva regulamentação, que não se destina a aprimorar os ambientes econômico e político, o poder discricionário dos agentes públicos, a alocação política dos recursos, a ausência de um ambiente competitivo, o poder centralizado, a captura do Estado por interesses privados, facilitam o aparecimento do processo de corrupção.

O presente fenômeno analisado provoca gastos muito altos para os países. Embora ocorra um benefício para determinados indivíduos, em longo prazo, a corrupção ocasiona um alto custo para a sociedade, para o setor privado e para o governo, afetando de forma negativa o crescimento do país.

A corrupção suscita em desvio de recursos que poderiam ser direcionados à produção de bens e serviços, públicos e privados. No setor público, esses recursos poderiam contribuir para o orçamento do governo, por exemplo.

Para Tanzi e Davoodi (1997) e Mauro (1998, *apud* Balbinotto Neto e Garcia, 2005, p. 2), a “corrupção está diretamente relacionada aos grandes projetos de obras públicas e às dificuldades de monitoramento das mesmas”.

Em muitos casos, os projetos de investimento público oportunizam subornos para as autoridades governamentais, logo, as autoridades que desejarem beneficiar-se ilegalmente com esses investimentos romoverão muitos desses projetos. Em sua maioria, os projetos anteriormente citados não são concluídos pelo desaparecimento dos recursos.

Outro efeito negativo relaciona-se aos níveis de investimentos nacionais e internacionais. Os investidores irão desviar-se de ambientes em que há um alto índice de corrupção, pois, além desta provocar uma elevação do custo do investimento, existe a incerteza quanto ao seu sucesso.

Em um ambiente corrupto, muitas empresas veem-se obrigadas a ingressar na economia informal, pela impossibilidade de concorrência e pela não aceitação de pagamento, por exemplo, de propinas. Esta impossibilidade de concorrência pode gerar uma menor eficiência na fabricação de produtos e serviços, além da redução da existência de pequenas empresas, prejudicando a taxa de crescimento da economia, visto que, na maioria das economias, as pequenas empresas consistem no “motor” do crescimento. De acordo com Rose-Ackerman (1978), Shleifer e Vishny (1993, *apud* Carraro, Fochezatto e Hillbrecht, 2006, p. 2), a corrupção é tratada como um “problema de estrutura de mercado monopolizada, sendo a concorrência, a política desejada para controlar o fenômeno da corrupção no setor público”.

A economia informal, supracitada, provoca o aumento da evasão fiscal, pois as empresas, inseridas nesse tipo de economia, não declaram seus lucros, por conseguinte, não pagam impostos. Os impostos não pagos, que deveriam contribuir para o orçamento público, são perdidos. Essa redução, de recursos no orçamento, limita o acesso de recursos fundamentais para o atendimento à saúde e educação, por exemplo. Outra consequência do setor informal é o aumento dos custos das atividades comerciais, que provocam redução no nível de emprego do setor privado pela menor perspectiva de crescimento e expansão. Ao diminuir as oportunidades no setor privado, a corrupção enfraquece o potencial dos indivíduos com baixa renda.

O Estado de Direito, em um ambiente corrupto, é corroído. Em sua maioria, nesse ambiente, as autoridades governamentais, principalmente, não são fortemente responsabilizadas pelos seus atos, logo, as leis e os regulamentos não são cumpridos eficazmente. Nos sistemas corruptos, o desen-

volvimento de instituições solidificadas e bem projetadas, que permitam a aplicação das leis e garantam um procedimento claro e inclusivo de formulação de políticas, torna-se trabalho penoso. De acordo com Sheeran em uma entrevista coletiva no Departamento de Estado, em *Washington*, publicada do *EJournal USA* (2006, p. 9):

A corrupção de altos funcionários públicos em grande escala – cleptocracia – é uma ameaça em especial para a democracia e o Estado de Direito nos países em desenvolvimento. Esse tipo de corrupção afeta de maneira adversa a prestação de contas, desestimula os investimentos estrangeiros, prejudica o desempenho econômico e reduz a confiança nos sistemas legal e jurídico.

A corrupção, com base no que foi exposto, independentemente da abordagem econômica ou contábil, é um fenômeno que provoca muitos malefícios para uma nação. Esta destrói o Estado de Direito e a transparência do governo, dificultando o progresso de um país, além de gerar instabilidade política e econômica. Neste contexto, tornam-se, a cada dia, mais expressivos os empenhos, em âmbitos mundiais, para o combate deste pernicioso fenômeno.

5. Combate à corrupção

Antigamente, a corrupção era designada como uma tarefa de cada nação, ou seja, um problema estritamente interno. Nos dias de hoje, com seu aumento exacerbado, a ação contra a corrupção é um trabalho da comunidade internacional, que se associa para o complemento e assessoramento da luta dos governos nacionais.

A corrupção consiste em um fenômeno que se dissemina facilmente, logo, o seu extermínio era considerado tarefa praticamente impossível. No entanto, Brandolino e Luna (2006, p. 5), em uma matéria no *EJournal USA*, afirmam que “nos últimos 15 anos, a comunidade internacional acompanha uma mudança marcante e positiva na luta mundial contra a corrupção”. Ainda os mesmos autores citam que “hoje em dia, uma infinidade de encontros, conferência e mecanismos multilaterais tratam especificamente do problema da corrupção”.

Entre muitas nações, a partir de 1996, foram elaborados acordos, que congregaram alguns princípios, objetivando o combate à corrupção. Esses acordos, que recentemente foram incorporados à Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (Unac), são conhecidos mundialmente e melindram a promessa de sua implementação por parte dos governos. Entre outras, algumas das ações dos acordos multilaterais visam à aplicação da lei, a prevenção no setor público, a prevenção no setor privado e mecanismos de acompanhamento.

5.1 Ações mundiais contra a corrupção

O acordo mais abrangente e empregável mundialmente, citado em uma matéria no *EJournal USA* por Brandolino e Luna (2006, p. 6), desenvolveu-se sob os presságios das Nações Unidas, em que mais de 130 países participaram durante dois anos da negociação da Convenção da ONU contra a Corrupção, que entrou em vigor em dezembro de 2005”.

A Convenção das Organizações das Nações Unidas contra a Corrupção (Unac) é considerada um momento histórico para a tentativa de extermínio da corrupção. Esta convenção escolhe alguns tópicos de outras convenções, por exemplo, os ajusta e os transforma em um conjunto abrangente de compromissos.

Em diversos países foram desenvolvidos tratados, acordos, convenções, propostas e princípios visando à implementação da Convenção das Organizações das Nações Unidas contra a Corrupção (Unac).

Na União Europeia, com objetivo de auxiliar à extinção da corrupção, o Conselho da Europa (COE) criou duas convenções, a Convenção do COE de 1997 sobre Legislação Penal contra a Corrupção e a Convenção do COE sobre Legislação Civil contra a Corrupção, e, da mesma forma, criou os princípios, denominados Vinte Princípios Norteadores do COE para Combate à Corrupção. Foram criados vários documentos, objetivando a orientação dos membros dos acordos. Em 2000, foi desenvolvido o Pacto de Estabilidade, também com intuito de combater a corrupção.

Na América Latina foi criada em 1996 a Convenção Interamericana Contra a Corrupção (CICC). Ela foi desenvolvida de acordo com os prognósticos da Organização dos Estados Americanos (OEA). Esta convenção tem como finalidade gerar, em todo Estado Parte, a ampliação de métodos

que concedam a análise, a precaução e a penalidade para cada tipo de crime, objetivando erradicar a corrupção, além da adoção de atos que garantam a colaboração para o bom desempenho destes métodos. Para Azevedo (2006, *apud* Soares e La Veja, 2006, p. 1):

A CICC representa um avanço fundamental na cooperação entre os países do hemisfério na luta contra a corrupção. Uma das suas maiores contribuições é estabelecer bases comuns no sentido de promover e fortalecer o desenvolvimento, por cada um dos países, dos mecanismos necessários para prevenir, detectar, punir e erradicar a corrupção.

Em 2006, realizou-se o Seminário Brasil-Europa de Prevenção da Corrupção, por meio da parceria da Controladoria - Geral da União (CGU) com o Projeto EuroBrasil, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. No presente seminário, foram apresentadas, por especialistas brasileiros e europeus, boas práticas que se relacionam à gestão da ética, ao acesso da transparência pública, ao controle social, à integridade pública, além de experiências para a prevenção da corrupção.

Em 1999, na África, a Coalizão Global pela África (GCA) instituiu princípios não obrigatórios para o combate da corrupção. Em 2003, foi adotada a Convenção da União Africana sobre Prevenção e Combate à Corrupção.

O Plano de Ação do ADB/OCDE consiste em um pacto não obrigatório criado para o combate da corrupção na Ásia-Pacífico. Este foi desenvolvido com o auxílio do Banco Asiático de Desenvolvimento da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico e obteve a participação de 25 países. Em 2004, foi aprovada a Proposta de Ação de Combate à Corrupção da Apec.

Os Estados árabes, no Oriente Médio, têm implantado a Iniciativa Boa Governança para o Desenvolvimento (GfD), objetivando o desenvolvimento econômico e social da sua região. O principal ponto desta iniciativa consiste no combate à corrupção. Em uma matéria publicada no EJournal USA, segundo Brandolino e Luna (2006, p. 7):

Os acordos internacionais de combate à corrupção continuam a desempenhar importante papel no crescente repúdio internacional à corrupção. Esses instru-

mentos forçam os governos a agir e ajudam a facilitar a cooperação e a assistência técnica internacionais.

Com objetivo de combater a corrupção de alto escalão, denominada de cleptocracia, abordada anteriormente, foi implantada em 2006, nos Estados Unidos, a Estratégia Nacional para Internacionalização dos Esforços Contra a Cleptocracia. Esta visa o desenvolvimento de práticas mais eficientes com intuito de descobrir e apreender fundos roubados, elevar o compartilhamento de informações e garantir mais clareza no amparo ao desenvolvimento.

Os dois aspectos cruciais da luta contra a cleptocracia, citados pela Sheeran em uma entrevista coletiva no Departamento de Estado, em Washington, publicada do *EJournal USA* (2006, p. 9) são “a negação de asilo a autoridades corruptas e a recuperação e devolução do produto de atos corruptos”. Para a recuperação de ativos, outros países contam com o auxílio dos Estados Unidos por meio de investigação policial e instrumentos de confisco.

Contra as fraudes contábeis, a Comissão Europeia (2007, p. 147) menciona uma recomendação elaborada em 1997, pelo Conselho de Combate ao Suborno em Transações Comerciais Internacionais, a qual cita que os países-membros adotem as medidas desejáveis, de modo que as leis, regras e práticas referentes a requisitos contábeis, auditoria externa e controles internos das empresas encontram-se em consonância com os princípios abaixo demonstrados e sejam utilizadas em sua totalidade para precaver e detectar o suborno pago a funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais:

A. Requisitos Contábeis Adequados:

- i) Os países-membros devem exigir às empresas que mantenham registros adequados dos valores recebidos e pagos por elas, identificando os pontos aos quais os recibos e os gastos se referem. As empresas devem ser proibidas de fazer transações fora dos livros de caixa ou manter contas fora dos livros de caixa.
- ii) Os países-membros devem exigir que as empresas demonstrem em seus balanços financeiros a totalidade de débitos contingentes materiais.
- iii) Os países-membros devem adequadamente sancionar omissões, falsificações e fraudes contábeis.

B. Auditoria Externa Independente

i) Os países-membros devem considerar se os requisitos a serem submetidos à auditoria externa são adequados.

ii) Os países-membros e as associações profissionais devem manter padrões adequados para assegurar a independência dos auditores externos, o que os permitirá apresentar uma avaliação objetiva das contas, balanços financeiros e controles internos das empresas.

iii) Os países-membros devem exigir que o auditor que se deparar com indicações de possível ato ilegal de suborno reporte esta descoberta ao responsável pelo gerenciamento da empresa e, conforme apropriado, aos órgãos de classe encarregados de supervisionar a empresa.

iv) Os países-membros devem exigir que os auditores reportem as indicações de um possível ato ilegal de suborno às autoridades competentes.

C. Controles Internos das Empresas

i) Os países-membros devem fomentar o desenvolvimento e a adoção de controles internos nas empresas, incluindo padrões de conduta.

ii) Os países-membros devem estimular os diretores das empresas a declararem em seus relatórios anuais os seus mecanismos de controle interno, incluindo aqueles que contribuem para prevenir o suborno.

iii) Os países-membros devem fomentar a criação de órgãos de supervisão, independentes dos responsáveis pelo gerenciamento, tais como os comitês de auditoria das mesas diretoras e das mesas supervisoras.

iv) Os países-membros devem estimular as empresas a oferecer canais de comunicação e proteção para as pessoas que não desejam violar os padrões éticos ou profissionais sob instrução ou pressão de superiores hierárquicos.

Cabe ressaltar que todos os acordos e instrumentos utilizados para o combate da corrupção são extremamente valiosos, no entanto, o anseio e determinação para transformar esses acordos e instrumentos em ações são cruciais para o bom desempenho destes.

Alguns estudiosos, sobre a corrupção, garantem que os países que não apresentam uma auditoria eficiente são muito vulneráveis a ação de corruptores, tornando-se, dessa forma, facilmente corruptíveis. Logo, para o combate de fraudes, principalmente contábeis, torna-se necessário um competente treinamento da auditoria, visando seu aperfeiçoamento para sua maior e melhor utilização.

6. O papel da auditoria no combate à corrupção

A Auditoria consiste em uma técnica contábil que tem como objetivo avaliar a fidedignidade das transações e demonstrações contábeis. A principal responsabilidade do auditor consiste em manifestar uma opinião independente, em relação à fidelidade dos dados econômicos apresentados sob a forma de demonstrações contábeis, tendo como referência para a sua apreciação os princípios da contabilidade.

A auditoria é função administrativa de teste e emissão de opinião quanto aos resultados dos testes apurados em nível dos processos e resultados integrantes a todas as linhas de negócios e áreas organizacionais, segundo as tecnologias aplicadas para funcionamento desses mesmos ambientes empresariais (GIL, 1999, p. 154).

Dentre os tipos de auditorias, existe a auditoria independente, também conhecida como auditoria externa, e a auditoria interna, sendo esta uma extensão daquela.

A evolução, no âmbito mundial, de casos envolvendo fraudes contábeis, principalmente os mais famosos, como por exemplo, os que envolveram as empresas Enron e WordCom, acenderam uma significativa reflexão sobre a finalidade e a missão da auditoria, além de reforçar a importância desta na detecção das fraudes. A sociedade em geral tem demandado um papel mais interventor da auditoria ao diagnosticar situações em que corrupções e fraudes estejam envolvidas.

A auditoria, mesmo diante das críticas mais inusitadas, ganha importância capital entre as formas de atuação no combate a fraudes e corrupção. Isso porque, de forma geral, a auditoria possui a natureza primária da independência da execução. A partir dos casos de fraudes com acesso público foi gerada a demanda por um serviço em especial, em função das expectativas em auditoria de investidores, políticos e da sociedade em geral: a detecção de fraudes (BASTOS, 2007, p. 90).

Com objetivo de diminuir a corrupção no país, além de proporcionar uma maior credibilidade tanto da contabilidade, como da auditoria algumas medidas foram adotadas.

Para conter a difusão da corrupção no país, a *Contraloría General de la República - CGR* da Colômbia lançou, em 1995, o projeto *Institutional Change and Strengthening of the Colombian National Audit Office* com o propósito de introduzir novas práticas de auditoria no Estado. O projeto adotou um novo conceito de controle nas práticas diárias individuais e das instituições.

Controle é muito mais do que detectar anomalias no funcionamento de algumas instituições. O controle é para atingir desejáveis bens sociais que garantam o seu bom desempenho. Controle emerge das relações que criam uma organização. Inspeções desempenham apenas um papel neste minuto. Todas as nossas relações são em si regulativas (ESPEJO; BULA; ZARAMA, 2001, p. 147).

Da mesma forma, um novo feito de auditoria foi designado, chamado *second-order auditing* ou *auditing of the auditing in public institutions*. Posteriormente, esta se tornou parte do sistema integrado de auditoria (*integrated systemic auditing*).

(...) auditoria inspeciona a qualidade dos meios políticos, regulatórios e processos de produção da instituição auditada e sugere melhorias para os mesmos. Esta auditoria substitui, como o primeiro passo do processo de auditoria, a inspeção financeira e cumprimento legal. A idéia é que controles de processos

institucionais e organizacionais ineficazes são mais susceptíveis a favorecer a corrupção (ESPEJO; BULA; ZARAMA, 2001, p. 150).

Estes novos enfoques de controle e auditoria exigiram auditores com a habilidade de analisar as organizações como um todo e não somente detalhes financeiros e econômicos e processos legais. Sendo assim, foram desenvolvidos guias de auditoria e foi implementado um programa de treinamento com a finalidade de transformar auditores tradicionais em sofisticados observadores organizacionais.

A implementação dessas duas tarefas provocou estruturais mudanças no Escritório Nacional de Auditoria. Essas transformações afetaram não somente a CGR, mas também o Estado como um todo. Espejo, Bula e Zarama (2001, p. 155) consideram tais medidas como uma forma de ajudar a conter a corrupção:

Nossa opinião é que o combate à corrupção requer um sistema útil para o Estado. Temos argumentado que (...) a auditoria deve ajudar neste processo. Para esta proposta, temos oferecido métodos e ferramentas para diagnosticar e conceder sistemas organizacionais. O aspecto mais significativo desta auditoria está em dar foco para contrariar relações insalubres baseadas na desconfiança e falta de respeito pelos outros.

Nos Estados Unidos da América, em 2002, o presidente George W. Bush assinou a Lei Sarbanes-Oxley e a expôs à ciência dos líderes empresariais e funcionários do governo, de forma coletiva, em todo o mundo. Nesta lei constam diversas exigências que visam proporcionar uma maior evidência aos controles internos, à responsabilidade dos executivos, além de uma maior garantia aos usuários, especialmente aos investidores, em relação à verdadeira situação da empresa.

Atualmente utilizam-se sistemas informatizados que auxiliam a auditoria na detecção de fraudes e corrupção. “(...) novas tecnologias permitem o controle das variações excessivas na folha de pessoal, sob o pagamento individualizado de funcionários, mediante uso de sistemas de auditoria na folha de pessoal” (BASTOS, 2007, p. 102).

Existe, ainda, a lei Newcomb-Benford, que, através de cálculos estatísticos, ajuda à auditoria ao apontar as áreas que necessitam de maiores realizações de testes. Bastos (2007, p. 102) afirma que a “tendência é que tais ferramentas tecnológicas sejam cada vez mais utilizadas, até mesmo na prevenção das fraudes por meio de um setor de auditoria interna bem atuante”. Com base no que foi exposto, a auditoria tem buscado o desenvolvimento e o aprimoramento de seus instrumentos com o objetivo de detectar fraudes e proporcionar aos usuários das informações contábeis uma maior segurança e credibilidade.

7. Considerações finais

A corrupção tornou-se um objeto de apreciação de muitos estudiosos, nos últimos anos. O elevado interesse sobre este fenômeno ocorreu como consequência do significativo aumento de atos corruptos em setores públicos, privados e instituições não governamentais. Conforme abordado anteriormente, a corrupção apresenta seus reflexos, em sua maioria, nas seguintes ciências: contábil e econômica. Por isso, o presente artigo objetivou analisar este fenômeno, através de uma revisão bibliográfica, focalizando as duas ciências citadas, além da demonstração de algumas relações existentes entre ambas e da citação de determinados esforços mundiais para o combate da corrupção.

A corrupção consiste em um fenômeno que provoca muitos danos para uma nação. Em ambientes corruptos, as informações, relacionadas a este feito, têm suas informações fidedignas comprometidas e suas interpretações manipuladas de forma a tornarem-se equivocadas. Em síntese, a corrupção omite a transparência do governo, comprometendo o progresso de um país e gera a inconstância política, econômica e social.

Muitos foram os acordos e esforços, citados no presente estudo, para o combate da corrupção. Estes focaram a necessidade de um maior controle e de práticas, visando a prevenção, detecção, punição e extinção deste fenômeno. Nesse sentido, a auditoria tem se destacado como uma ferramenta útil e muito recomendada para o alcance de tal objetivo. Porém, conforme visto neste trabalho, torna-se necessário o desenvolvimento e a utilização de uma auditoria mais bem aprimorada e ampliada a fim de que esteja em condições de atender a essas novas demandas.

De acordo com Bastos (2007), “a auditoria passa a exigir um modelo desenvolvido especificamente para atuação no combate às fraudes e corrupção e, dentro deste modelo, práticas e técnicas de auditoria direcionadas para a apuração dos fatos”.

Com base no presente estudo, pode-se entender que a inclusão de uma auditoria mais aprofundada, com sofisticados auditores, buscando uma análise das organizações como um todo e não apenas em âmbito contábil, torna-se um eficiente instrumento para o auxílio à batalha contra a corrupção. Por fim, destaca-se a necessidade de transformar os acordos e instrumentos, anteriormente citados, em ações, visto que o fenômeno analisado provoca muitos prejuízos nos ambientes em que está inserido.

Referências

- BALBINOTTO NETO, Giacomio; GARCIA, Ricardo Letizia. A percepção da corrupção e suas implicações econômicas: Uma aplicação ao setor de obras rodoviárias do Estado do RS. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 26, p. 321-352, 2005.
- BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira. *A auditoria em fraudes na gestão pública: um estudo à auditoria no combate às fraudes e à corrupção*. (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.
- BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira. Nova ou antiga demanda em auditoria: a detecção de fraudes. *Revista de Controle e Administração*, v. III, n. 1, p. 89-105, 2007.
- BEAVER, Williams. *Financial reporting: an accounting revolution*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1981.
- BRANDOLINO, John; LUNA, David. Acordos e compromissos internacionais de combate à corrupção. *EJournal USA – Questão de democracia*. Departamento de Estado dos EUA – v. 11, n. 12, dez. de 2006. Disponível em: <<http://usinfo.state.gov/pub/ejournalusa.html>>. Acesso em: 2 jul. 2007.
- CARRARO, André; FOCHEZATTO, Adelar; HILLBRECHT, Ronald Otto. *O impacto da corrupção sobre o crescimento econômico do Brasil: aplicação de um modelo de equilíbrio geral para o período de 1994 - 1998*. Rio Grande do Sul, 2006.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COMISSÃO Européia. Seminário Brasil-Europa de Prevenção da Corrupção. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – Departamento de Programas de Cooperação Internacional em Gestão. Brasília, 2007.

- CONTEXTO Econômico. XXVIII Encontro dos Cursos debate pesquisa e extensão. Rio Grande do Sul, Ano XI, n. 45, nov. 2005.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 1988.
- COUTRIM, Rosa Maria da E. *et al.* A prática de corrupção em empresas, Minas Gerais, 2005.
- ESPEJO, Raul; BULA, German; ZARAMA, Roberto. *Auditing as the dissolution of corruption*. Bogotá, 2001.
- FLEISCHER, David. Political corruption and campaign financing: Brazil's slow shift towards anti-corruption laws. Paper prepared for presentation at the DEM35 Panel "Corruption in Latin America II: An Overview of the Practical Measures to Curb Corruption" of the XX International Congress of the Latin American Studies Association (LASA), Guadalajara, México, 17-19 April 1997. Brasília, 1997.
- GARCIA, Ricardo Letizia. A economia da corrupção. *Contexto Econômico*, Rio Grande do Sul, Ano XI, n. 45, nov. de 2005.
- GIL, A. L. *Auditoria operacional e de gestão*. São Paulo: Atlas, 1999.
- GUNNY, Katherine. *What are the consequences of real earnings management?* Berkeley: Haas School of Business University of California, 2005.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARTINEZ, Antonio Lopo. *Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras*. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Departamento de Contabilidade e Atuária. São Paulo, 2001.
- MARTINEZ, Antonio Lopo. *Detectando earnings management no Brasil: estimando as acumulações discricionárias*. Fundação Visconde de Cairu. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/189.pdf>>. Acesso em: 18 jul. 2007.
- MURCIA, Fernando Dal-ri; BORBA, José Alonso. Quantificando as fraudes contábeis sob duas óticas: Jornais Econômicos *versus* periódicos acadêmicos no período de 2001 – 2004. Cadernos de Controladoria - Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro. Disponível em: < www.rio.rj.gov.br/cgm > . Acesso em: 5 dez. 2005.
- NASER, K. *Creative Financial Accounting: its nature and use*. London: Prentice-Hall, 1993.

ROSA, Fábio Bittencourt da. O caixa dois. *Caderno de Direito Penal*, v. 1, n. 2, Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região, 2005. Publicado originalmente na *Revista do TRF 4ª R.*, n. 51, 2004.

SANDRONI, P. Novíssimo dicionário de economia. São Paulo: Best-Seller, 2001.

SHEERAN, Josette. Combate à Cleptocracia. *EJournal USA – Questão de democracia*. Departamento de Estado dos EUA – v. 11, n. 12, dez. 2006. Disponível em: <<http://usinfo.state.gov/pub/ejournalusa.html>>. Acesso em: 2 jul. 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. O crepúsculo dos dados eminentemente financeiros e a contabilidade volvida a fins estratégicos. 2002. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=35>. Acesso em: 8 dez. 2005.

SOARES, Janaína; LA VEGA, Thiago. *O combate à corrupção na América Latina*. Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro. Ano XIV, n. 70, Rio de Janeiro, 2006.

STOLOWY, Hervé; BRETON, Gaétan. A framework for the classification of accounts manipulations. EAA Annual Meeting. Munich, 2000. Disponível em: <http://www.hec.fr/hec/fr/professeurs_recherche/upload/cahiers/CR708.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2007.

TEIXEIRA, Alberto. *Guia da Cidadania para a transparência – prevenção contra a corrupção*. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2006.