

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**BRENDA DE CARVALHO DA ROCHA MODESTO
JULIA DE PAULA NOVAES**

**A IMPORTÂNCIA DA ÉTICA NA GESTÃO CONTÁBIL: O PRINCÍPIO
DA TRANSPARÊNCIA COMO FERRAMENTA DE COMBATE À
CORRUPÇÃO**

**VOLTA REDONDA
2019**

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**A IMPORTÂNCIA DA ÉTICA NA GESTÃO CONTÁBIL: O PRINCÍPIO
DA TRANSPARÊNCIA COMO FERRAMENTA DE COMBATE À
CORRUPÇÃO**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Aluna (s):

Brenda de Carvalho da Rocha Modesto

Julia de Paula Novaes

Orientador:

Professor Doutor Luiz Cláudio Gonçalves Junior

**VOLTA REDONDA
2019**

FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso intitulado A IMPORTÂNCIA DA ÉTICA NA GESTÃO CONTÁBIL: O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA COMO FERRAMENTA DE COMBATE À CORRUPÇÃO elaborado por Brenda de Carvalho da Rocha Modesto e Júlia de Paula Novaes, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Aprovada em 22 de novembro de 2019.

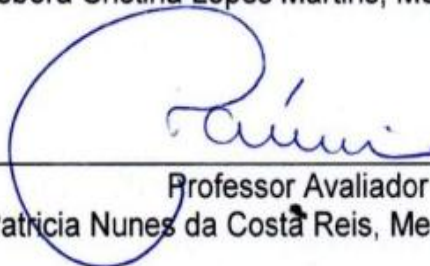
Banca Avaliadora:



Professor Orientador
Luiz Claudio Gonçalves Junior, Doutor - UniFOA



Professor Avaliador
Débora Cristina Lopes Martins, Mestre - UniFOA



Professor Avaliador
Patricia Nunes da Costa Reis, Mestre - UniFOA

A mente que se abre a uma nova ideia jamais
voltará ao seu tamanho original.

Oliver Wendell Holmes Sr.

Dedicamos esta, bem como todas as nossas demais conquistas, aos nossos pais, irmãos, cônjuges, filhos e a toda nossa família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que chegássemos até esta etapa de nossas vidas.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Juliana de Paula Novaes pelo incentivo e grande ajuda com o fornecimento de material para a realização deste trabalho. Ao nosso orientador Luiz Claudio Gonçalves Junior por todo apoio e paciência ao longo da elaboração do meu projeto final. Também gostaríamos de deixar um agradecimento especial à Professora e coordenadora do curso, Patrícia Nunes Costa Reis, por possibilitar a execução deste trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tratou da importância da ética na área contábil vislumbrando a sua aplicação na prática profissional. Para tal, nos reportaremos a bibliografias especializadas, sites, revistas, exemplos concretos, que contemplem a análise sobre a ética juntamente com o princípio da transparência. A pesquisa parte do princípio de que o comportamento ético deve nortear a atuação profissional, observando o respeito aos princípios e valores morais expressos em seu código e às demais leis e normas sancionadas. Contudo, a ocorrência de posturas antiéticas, apesar de existir ferramentas para desestimular e coagir tais condutas como o princípio da transparência, é uma constante no exercício das atividades contábeis principalmente se considerarmos os processos que envolvem a gestão dos recursos públicos. Logo, ao se debruçar sobre o objeto da ética alicerçada ao compromisso com a idoneidade e, em um vértice oposto, a prevalência de condutas fraudulentárias, pretende-se expor e repensar o comportamento individual e – porque não – organizacional na área da contabilidade. Nesse viés esta investigação tem como objetivo geral, examinar a importância da ética na área contábil vislumbrando a sua aplicação na prática profissional, e o princípio da transparência como instrumento balizador para o combate do retrocesso fraudatário. O trabalho apresenta também o Programa de *Compliance*, bem como alguns de seus pilares constitutivos, enquanto ferramenta de importante valia na estruturação e manutenção da imagem mercadológica e dos padrões éticos na gestão contábil traçando uma breve análise sobre os benefícios de sua implementação no monitoramento e cumprimento das normas internas e externas, nos padrões de qualidade, entre outros. Ainda que não seja uma garantia interina da eliminação de atos fraudulentos o conjunto de ações propostas pelo programa, a considerar seus variados possíveis formatos, estimula um comportamento individual e coletivo de respeito às leis, conferindo à ambiente confiabilidade ao passo que viabiliza meios de sondagem, coerção e punição àqueles que praticarem atos que violem a ética e as leis. No que se refere à metodologia, a mesma foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica, na intenção de se reunir informações para construção de análise do tema proposto, bem como a leitura de artigos e reportagens de *sítes*, revistas que exponham exemplos concretos e que nos possibilitem uma discussão crítica sobre a ética.

Palavras-chave: Ética; Gestão Contábil; Princípio da Transparência; Corrupção.

ABSTRACT

This paper intends to examine the importance of ethics in the accounting area glimpsing its application in professional practice. To this end, we will refer to specialized bibliographies, websites, magazines, concrete examples, which include the analysis of ethics together with the principle of transparency. The research assumes that ethical behavior should guide professional performance, observing respect for the principles and moral values expressed in its code and other laws and sanctioned norms. However, the occurrence of unethical attitudes, although there are tools to discourage and coerce such conduct as the principle of transparency, is a constant in the exercise of accounting activities especially considering the processes involving the management of public resources. Thus, by addressing the object of ethics based on the commitment to good repute and, on an opposite vertex, the prevalence of fraudulent conduct, we intend to expose and rethink individual and - why not - organizational behavior in the area of accounting. In this bias this investigation has as its general objective, to examine the importance of ethics in the accounting area with a view to its application in professional practice, and the principle of transparency as a guiding instrument for the fight against fraudulent retrogression. The paper also presents the Compliance Program, as well as some of its constitutive pillars, as an important tool in structuring and maintaining the marketing image and the ethical standards in accounting management, providing a brief analysis of the benefits of its implementation in monitoring and compliance. internal and external norms, quality standards, among others. Although it is not an interim guarantee of the elimination of fraudulent acts, the set of actions proposed by the program, considering their various possible formats, encourages individual and collective behavior in compliance with the laws, giving the environment reliability while enabling sounding, coercion and punishment for those who perform acts that violate ethics and laws. Regarding the methodology, it was carried out through bibliographic research, with the intention of gathering information to construct analysis of the proposed theme, as well as reading articles and reports from websites, magazines that present concrete examples and that in the enable a critical discussion of ethics.

Keywords: Ethic; Accounting Management; Principle of Transparency; Corruption.

SUMÁRIO

1 . INTRODUÇÃO.....	10
2. EM BUSCA DE UMA ÉTICA PROFISSIONAL TRANSFORMATIVA.....	12
2.1. Reflexões sobre o Conceito de Ética.....	12
2.2. Ética Profissional.....	15
2.3. Contabilidade: O Código de Ética	17
3. ALICERCES PARA UMA GESTÃO CONTÁBIL ADEQUADA.....	20
3.1 Analisando a concepção de fraude e o Princípio da Transparência...22	
4. COMBATENDO O RETROCESSO FRAUDATÓRIO.....	25
4.1 Sobre a Fraude contábil.....	26
4.2. <i>Compliance</i> e ética na gestão contábil.....	29
4.3 Implantação: Pilares para o programa de <i>Compliance</i>	32
5 . CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
6. REFERÊNCIAS.....	40

LISTA DE QUADROS

Quadro 1a: Síntese dos 09 maiores escândalos contábeis nos últimos tempos.....27

Quadro 1b: Síntese dos 09 maiores escândalos contábeis nos últimos tempos.....28

1 INTRODUÇÃO

Os valores éticos instituídos no seio da sociedade sugerem a eleição de um conjunto de preceitos/práticas que orientam as relações entre os indivíduos de uma sociedade possibilitando, para além do respeito mútuo, o convívio harmônico entre os mesmos.

Seguindo esta lógica, a ética profissional se respalda no sentimento de confiabilidade/legitimidade atribuído a um determinado profissional pelos demais indivíduos no cumprimento de suas funções.

Deste modo, ao compreender a ética como um dos atributos principais na prática profissional, o presente trabalho contribuirá para o enriquecimento do debate e pensamento crítico sobre o compromisso ético na área de contabilidade aliado ao princípio da transparência enquanto ferramenta coercitiva e de garantia do exercício da cidadania.

Nesse viés, o tema a ser abordado será a ética na gestão contábil e seus princípios que motivam, disciplinam ou orientam o comportamento humano, assim como a ética profissional que são o conjunto de normas ou regras que formam o pensamento do profissional e de sua conduta. Usar-se-á, dentre os vários princípios existentes, o princípio da transparência pelo fato deste melhor se ajustar ao combate à corrupção e outros tipos penais fraudulentos.

Cabe destacar que as empresas devem disponibilizar seus relatórios bem como documentos que facilitem um controle e fiscalização conforme evidenciado no Artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Acredita-se que a ética esteja relacionada em todos os segmentos da vida humana. Um bom profissional é aquele que age de acordo com os princípios éticos e morais de uma sociedade. A respeito aos princípios e as normas contábeis, estes se configuram enquanto alicerces indispensáveis para a realização de uma gestão adequada, nos auxiliando no combate aos processos e ações fraudulentas.

Em meio a um cenário mundial manchado por notícias de práticas fraudulentas, seja em gestões públicas ou não, a existência de um fenômeno de reformulação, ou deturpação, dos valores sociais até então constituídos e incorporados ao exercício da cidadania para garantia do bem comum se torna evidente. Por outro lado, o exercício

da ética nos chama a observar diariamente a nossa prática profissional observando sempre os limites legais, bem como os ônus econômicos e morais que podem penalizar não somente os agentes da ação, mas toda uma sociedade.

Entende-se que o ramo da contabilidade como sendo uma área de grande exposição e proximidade ao segmento econômico e considerando toda fragilidade ética vivenciada pelos processos que envolvem a vivência capitalista. Assim, o Problema da pesquisa consiste em esclarecer sobre qual o perfil esperado de um profissional de contabilidade? Como o princípio da Transparência pode servir como instrumento de combate a corrupção? Por que está cada vez mais comuns escândalos envolvendo fraude e corrupção nas organizações?

Diante deste cenário, parte-se da hipótese de que o princípio da transparência apresenta características que podem contribuir para a mudança de comportamento nas relações contábeis.

Nesse viés esta investigação tem como Objetivo Geral: Examinar a importância da ética na área contábil vislumbrando a sua aplicação na prática profissional, e o princípio da transparência como instrumento balizador para o combate do retrocesso fraudatório. Já os objetivos específicos têm como proposta: (I) conceituar ética e ética profissional bem como seus princípios; (II) evidenciar quais são os alicerces para uma gestão contábil adequada; e, (III) analisar o princípio da transparência além de sugerir a adoção de medidas preventivas de *compliance* no intento de se obter controles internos eficientes, registros contábeis precisos e transparentes.

No que se refere à metodologia, a mesma foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica, na intenção de se reunir informações para construção de análise do tema proposto, bem como a leitura de artigos e reportagens de *sites*, revistas que exponham exemplos concretos e que nos possibilitem uma discussão crítica sobre a ética.

Acredita-se que por meio dessa pesquisa seja possível demonstrar a importância de se manter os preceitos éticos próximos no cotidiano profissional, além de explanar as particularidades e possibilidades inovadoras oriundas do princípio da transparência. Dentre os principais autores pesquisados para o desenvolvimento deste trabalho destacam-se Chauí, Sá, Serrano além da Lei Complementar 101/00 de Responsabilidade Fiscal.

2 EM BUSCA DE UMA ÉTICA PROFISSIONAL TRANSFORMATIVA

Para iniciar o debate proposto tratar-se-á, em primeiro lugar, da abordagem teórica apresentando algumas interpretações acerca do termo ética, os quais serão fundamentais para a evolução para a pesquisa. Vale ressaltar que a presença da postura ética na sociedade é algo aclamado não somente no que se refere à atuação profissional, mas também enquanto postura indispensável para a manutenção do bem-estar social e, portanto, do convívio em coletividade. Assim é fácil perceber o quanto a ética influencia o desenho das regras e princípios de uma sociedade.

2.1 Reflexões sobre o Conceito de Ética

A palavra “Ética deriva do grego *ethos*, que significa caráter distintivo, disposição, modo de ser adquirido”, segundo Srour (2005, p.307). Assim, “todo comportamento humano se funda na ética. Logo, a convivência humana pode ser orientada com base na ética” (SERRANO, 2010, p. 15). O termo ético está ligado a uma forma de caráter das pessoas, sua formação humana, observando-se o seu desempenho e postura na organização em termos de relacionamento, tendo de forma direta sua relação ao comportamento, valores e moral, conforme o dicionário de Língua Portuguesa

Ética s.f. (sXV) 1 parte da filosofia responsável pela investigação dos princípios que motivam, distorcem, disciplinam ou orientam o comportamento humano, refletindo esp. A respeito da essência das normas, valores, prescrições e exortações presentes em qualquer realidade social 2 p.ext. Conjunto de regras e preceitos de ordem valorativa e moral de um indivíduo, de um grupo social ou de uma sociedade. (HOUAISS E VILLAR, 2009, p.847).

A ética se fez necessária desde os tempos antigos em que o homem começou a conviver em sociedade havendo a necessidade de se estabelecer normas de comportamento e valores humanos.

Registros históricos comprovam o surgimento dos estudos da ética no período da Grécia Antiga. Desta forma, aos gregos cabe o mérito dos primeiros esforços na construção conceitual da postura e conduta dos indivíduos no seio de seus grupos e comunidades. Todavia, algumas de suas lições básicas estão em vigor desde épocas remotas expressa na cultura de povos antigos.

Vasconcelos (2011) apresenta à ética enquanto a interrogação que põe em cheque o conjunto de valores, a cultura e ações praticadas por uma determinada comunidade. A autora reflete, ainda, sobre uma importante ideia que compreende a vivência da ética como o incessante desejo humano de encontro com a felicidade.

Também de origem grega, a filosofia ascendeu a debate sobre a reflexão crítica acerca da existência humana e da natureza, bem como na interação entre ambos (CHAUÍ, 2000).

De acordo com SA (2010) a ética é estudada sob dois aspectos:

1º como ciência que estuda a conduta humana dos seres humanos, analisando os meios que devem ser empregados para que a referida conduta se reverta sempre em favor do homem. Nesse aspecto o homem torna-se o centro da observação, em consonância com o meio que lhe envolve. 2º como ciência que busca os modelos da conduta conveniente, objetiva, dos seres humanos. (SÁ, 2010, p. 4).

De forte presença na filosofia, a ética surge como ferramenta balizar na formação do ser humano e na construção do modo de se relacionar com o meio que o cerca, propondo uma razão social para agir correto e incorreto. Os primeiros contatos com estes padrões de convivência são experimentados no seio familiar, onde somos munidos de valores e de um modo operante ético, Chiavenato define ética como sendo

[...] é o conjunto de princípios morais ou valores que definem o certo ou o errado para uma pessoa ou grupo. Ou ainda para uma organização. O comportamento ético acontece quando os membros aceitam ou seguem tais princípios e valores (CHIAVENATO, 2003, p.604).

As definições sobre ética têm nos ajudado a compreender e a preparar o caminho de melhor entendimento sobre seu significado, percebendo-se, assim, as causas pelas quais ela tem se tornado um assunto essencial para que as pessoas, as organizações e a sociedade sejam construídas em uma base de princípios e valores trazendo consigo, conseqüentemente, um desenvolvimento econômico-social e um país com mais estabilidade.

O entendimento sociológico compreende a sociedade enquanto um espaço ocupado por indivíduos sociais, que convivem e, por assim fazer, se dispõem a edificar

normas e valores que os orientam sobre como se posicionar frente às questões do mundo e, entre outros, contribuir para uma vivência harmônica da humanidade.

Ao analisar algumas contribuições da psicologia acerca do tema, Bauman (2011) se refere à importância da existência de meios regulamentares que exerçam sobre a sociedade certa coerção, de maneira a restringir a liberdade individual.

Esta restrição no agir individual nada mais seria do que a chave mestra na condução da (con) vivência civilizada, de modo que exercem seus direitos sem violar a ética e a moral. Em outras palavras, a ética estaria pautada na pesquisa e construção social de uma conduta pura, descente. A partir de então os sujeitos teriam plenas condições de se relacionarem respeitosamente apesar das diferenças sociais, culturais, étnicas, etc.

Ao falar sobre ética é comum nos remetermos à moral e, não raro, a definição de ambos os conceitos se confundem. Diferente da ética, o termo “moral” deriva do latim. Nalini (2009, p.120) esclarece que a ética atua como uma “ciência do comportamento moral do homem na sociedade”. Logo, pressupõem-se que a transposição das fronteiras morais pelos sujeitos acarreta na penalização destes a partir das normas legais que regulam a vida em sociedade. Por outro lado, além de ser matéria regulamentar da vida prática, a ética se apresenta no plano abstrato, do pensamento humano que reflete sobre o comportamento e busca o agir correto.

Ao caracterizar moral e ética, Vázquez os apresenta de modo que fica evidente a relação de ambos com o modo de vida do ser humano e suas posturas frente à sociedade e seus arranjos culturais específicos. Assim, o autor sustenta que:

Moral vem do latim *mos* ou *mores*, “costume ou costumes” no sentido de conjunto de normas ou regras adquiridas por hábito. A moral se refere, assim, ao comportamento adquirido ou modo de ser conquistado pelo homem. Ética vem do grego *ethos*, que significa analogamente “modo de ser” ou “caráter” enquanto forma de vida também adquirida ou conquistada pelo homem (VÁZQUEZ, 2005, p. 24).

Por sua vez Aristóteles a compreendeu enquanto:

(...) uma arte, e como toda arte deve preencher certos requisitos. A primeira é determinar que a moral trate das ações humanas. A segunda é que ela trate de determinadas ações voluntárias, mais especificamente as que partem da escolha (ARISTÓTELES, 2001, p.25).

A partir dos conceitos expostos se torna claro o juízo de que, em sua relação complementar, a ética se manifesta como um exercício de abstração enquanto a moral se traduz a prática na conjuntura do cotidiano nas ações individuais dos sujeitos em sua coletividade.

De modo complementar Corrêa, Ferreira e Shinzaki ¹(2005, p.58) acrescentam que o sujeito munido de comportamento ético agirá de modo a considerar o todo se eximindo de “comportamentos baseados somente em seus próprios interesses particulares, emoções e valores individuais”.

Uma das mais aclamadas e antigas obras que faz referência ao estudo da ética foi escrita por Aristóteles. Em “Ética a Nicômaco” o filósofo se propôs a edificar os primeiros princípios éticos a serem aplicados nas relações humanas. O autor apresenta, em uma passagem da bibliografia, a ligação entre o fazer ético com o compromisso da manutenção do bem-estar. Assim diz que “o homem que não contribui com nada para o bem comum não é honrado, pois o que pertence ao público é dado a quem o beneficia, e a honra pertence ao público” (ARISTÓTELES, 2001, p.20).

Desde o seu surgimento a ética tem sido objetivo de pesquisa de vários estudiosos ao longo dos séculos, o que acarretou em uma série de interpretações e posicionamentos ideológicos díspares desde o período socrático na Grécia antiga. Todavia, não nos prestaremos, no presente trabalho, ao exame de cada uma das correntes existentes, uma vez que o objetivo principal da nossa temática consiste na análise da ética juntamente com o princípio da transparência nas relações contemporâneas.

2.2 Ética Profissional

A ética profissional apresenta-se por meio de um conjunto de normas morais, com seus respectivos valores e princípios, conduzindo os indivíduos a exercerem tais comportamentos exemplares ao desempenhar qualquer atividade. Segundo Moreira

¹ Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/733>>. Acesso em: 08 maio 2019.

(2002, p.31), “Os procedimentos éticos facilitam e solidificam os laços de parceria empresarial, quer com clientes, quer com fornecedores, quer, ainda, com sócios efetivos ou potenciais”. De acordo com Masiero:

Ética profissional reúne um conjunto de normas de conduta, exigido no exercício de qualquer atividade econômica. No papel de ‘reguladora’ da ação, a ética age no desempenho das profissões, levando a respeitar os semelhantes, no exercício de suas carreiras. A ética envolve o relacionamento de profissionais, a fim de resgatar a dignidade humana e a construção do bem comum. (MASIERO, 2007, p. 455)

Em consequência do que aconteceu nos últimos anos no país e com várias revelações de corrupção, as organizações e os profissionais estão buscando seguir exemplos sociais e éticos, visto que estão muito mais atentos a isso. Na prática, acaba por proporcionar aos colaboradores a oportunidade de exercerem suas funções de forma decente e confiável.

Remetendo-nos ao compromisso ético profissional em sua atuação diária Nalini pondera que:

O primeiro compromisso ético de quem se dispõe a abraçar uma carreira é bem conhecê-la e atile-se a consciência. O estudo sério das disciplinas necessárias ao bom desempenho profissional virá por acréscimo. (NALINI, 2009, p.76)

Lopes de Sá (2013) irá discutir sobre as relações profissionais no contexto da manutenção da ética profissional. O autor defende o princípio de que a ambição exclusiva pela arrecadação e lucratividade presente em um profissional usualmente se traduzem em uma postura despreocupada com o coletivo. Logo, à prática profissional, é indispensável a presença do agir motivado pelo prazer em exercer e em contribuir para o bem comum da coletividade.

O cenário dos últimos séculos é marcado por acelerados padrões de evolução humana, tecnológica e, conseqüentemente, das relações profissionais e de trabalho. Desde a implementação da economia capitalista, a busca incessante por lucratividade se traduziu em uma nova definição de comportamentos de produção e consumo. Cabe, tanto às instituições, quanto aos profissionais atuantes nas mesmas, exercer suas atividades visando a rentabilidade sem que estas entrem em conflito com a ética.

Para realçar tal afirmação Soares (1996) adverte sobre o agir profissional estar de acordo com suas faculdades técnicas e morais, garantindo a virtude da honestidade prevista em seu código de ética profissional. O autor pondera ainda que a construção do saber é fundamental a qualquer indivíduo e as normatizações aprendidas no curso do seu crescimento, inclusive o profissional, é que subsidiarão o êxito do mesmo no cumprimento de suas metas ao longo da carreira.

2.3 Contabilidade: O Código de Ética

A contabilidade é entendida como uma ciência que tem por finalidade registrar uma vasta gama de atividades operacionais das mais variadas instituições, visando o seu controle patrimonial, se valendo da posse de informações com o objetivo de orientar e auxiliar seu cliente que, em diversos casos, irão acarretar em tomada de decisão.

Citando os estudos de Ludícibus e Marion (2002), as Ciências Contábeis evoluíram gradualmente no decorrer da história, de modo que foram vivenciadas e formuladas de maneiras diferentes em cada um dos povos desde as práticas mais elementares de contabilizar rebanhos, por exemplo, até as mais refinadas, como podemos identificar atualmente, expressas por fórmulas e sistemas de informação de dados.

No cenário brasileiro, a contabilidade teve uma progressão lenta acompanhando as necessidades do país e os acontecimentos históricos que incidiram sobre a população, a cultura, a economia, as relações políticas, etc. Dentre as mais utilizadas estão os registros de bens, direitos e obrigações. No que tange à implementação de condutas legais, a pioneira foi o Código Comercial de 1850. Tal código definiu a obrigatoriedade da prática da escrituração contábil, bem como da elaboração anual da demonstração do balanço geral (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Em um cenário global, com o decorrer dos anos, novas técnicas, ferramentas e procedimentos para auxiliar no gerenciamento contábil foram elaborados e seus campos de atuação se ampliaram. Concomitantemente, o fazer profissional também foi sujeito a novas regulamentações.

A existência do código de ética nada mais é do que um arquivo que apresenta um conjunto de regras a serem respeitadas e empregadas pelos seus respectivos

profissionais atuantes. Normalmente, estes estão estruturados em artigos que dialogam com as legislações de cada país.

Segundo Moreira (2002) tais códigos têm como objetivo intervir junto ao agir racional das categorias enquanto profissionais à serviço da sociedade. Desta forma, a ética induz o profissional a analisar crítica e cuidadosamente cada um de seus atos no cumprimento de suas funções ao concluir que suas atividades mantêm ligação e, portanto, consequências diretas ao coletivo.

Em se tratando da área de contabilidade, temos, enquanto instrumento norteador do fazer profissional, o Código de Ética, instituído em 1970 e reformulado 1988 pelo Conselho Federal de Contabilidade. O mesmo se traduz no conjunto de princípios ou valores morais os quais lhes são apresentados desde a graduação.

O referido código apresenta uma série de responsabilidades a serem cumpridas e que, reconhecidamente, quando não respeitadas, desestabilizam toda uma sociedade, além de oferecer instruções que subsidiarão as decisões profissionais em situações incertas ou suspeitas. Assim, o dever para com o cumprimento das diretrizes e princípios vigentes no código se configuram enquanto um compromisso técnico e ético dos profissionais.

Compreende-se que a qualidade dos serviços prestados pelo profissional de contabilidade aos seus usuários mantém íntima relação com as suas capacidades teórico-práticas na execução de determinados processos associadas à obediência às determinações éticas. Lopes de Sá (2013) nos apresenta um entendimento próximo ao conceito abordado anteriormente intitulando, enquanto profissional, aquele que consegue atestar para a sociedade as suas capacidades técnico-científicas e retidão no cumprimento das mesmas.

Como órgão regulatório e fiscalizatório da prática contábil, os conselhos municipais, estaduais e federais atuam de modo a examinar o comportamento dos profissionais habilitados, bem como a conduta ética dos mesmos. Dentre as premissas postuladas pelo código de ética, tem-se o compromisso com a preparação e atualização do conhecimento profissional, visando, assim, assegurar a qualidade do serviço/consultoria oferecida.

A partir destes conhecimentos adquiridos, o profissional de contabilidade deverá considerar, para o bom exercício de suas funções, a manutenção do sigilo profissional, da competência, integridade, objetividade, respeito às normas e leis nacionais em vigor, a imparcialidade, a recusa de serviços que violem a moral, entre outros. Logo, ao dissuadir destes moldes éticos inerentes à sua prática, o profissional macula a imagem da profissão comprometendo a legitimidade, seriedade e o comprometimento com o qual a mesma deve ser reconhecida cabendo, assim, aos órgãos reguladores, a aplicação de processos disciplinares e éticos, assumindo possibilidade de imposição de penalidades que variam desde multas a suspensão do exercício profissional.

Do mesmo modo que o código de ética profissional regulamenta o fazer do indivíduo de uma determinada categoria, as instituições também mantêm suas normatizações que controlam a sua postura empresarial/organizacional perante a sociedade. Ao se inserir em uma instituição, portanto, o profissional deverá se submeter as regras e comportamentos exclusivos da organização.

Logo, caberá ao profissional, também, o cumprimento das condutas implementadas e que se referem a essência daquele local. E a partir do momento em que existe essa inserção na entidade é preciso respeitar a sua cultura e ao código de ética de conduta caso a empresa venha a ter, todavia, sem jamais transgredir os mandamentos de seu próprio código profissional.

Pode-se analisar que os códigos de ética se fazem presentes nas mais diversas organizações e são marcados pela orientação individual para o agir comprometido com os ideais coletivos. Muito embora as expressões e crenças culturais sejam as mais diversas possíveis, a existência de um código nos eleva a superação das disparidades por meio da ética. Quando diferente disso a sociedade se vê envolta de posturas marcadas pelo individualismo, intolerância, a ocorrência de fraudes e indivíduos envolvidos em esquemas de corrupção, entre outros.

No que se refere aos profissionais de contabilidade é de suma importância, no exercício de suas atividades cotidianas, o cumprimento integral das instruções contidas em seu código visando sempre a manutenção da confiança e do princípio da legalidade de modo a se afastar de qualquer prática fraudulenta que venha a acarretar ônus sociais e à imagem de sua categoria profissional.

3 ALICERCES PARA UMA GESTÃO CONTÁBIL ADEQUADA

Dentre os inúmeros setores que compõem uma instituição, seja de carácter público, privado, misto, dentre outros, a atividade contábil é, sem dúvida, parte de um exercício cotidiano que visa resguardar a sustentabilidade empresarial.

Ao apresenta-la a partir de sua elaboração conceitual, Franco classifica a contabilidade da seguinte forma:

(...) enquanto ciência direcionada a análise e registros dos fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. (FRANCO, 1997, p. 21).

Logo, de modo complementar, pode-se conceber a contabilidade como uma área específica do conhecimento. A dedicação da mesma está voltada para o entendimento, controle e divulgação do quadro real de patrimônio das mais variadas entidades, mantendo como diretriz o compromisso com a lisura em benefício da gestão, de modo a obter, por meios éticos, a confiabilidade, transparência e responsabilidade social.

Considerando os conceitos anteriores é possível afirmar que uma gestão contábil apropriada auxilia no trato de questões que interferem justamente na saúde financeira de determinada entidade. A gestão contábil realizada por um profissional comprometido com os preceitos legais e aqueles referentes à sua categoria, incide sobre vários aspectos positivos dentro de uma organização, entre eles a vigilância sobre atividades fraudulentas, a avaliação financeira dos negócios, a busca por relações que aumentem a lucratividade e ceife custos, a extensão de seu patrimônio e credibilidade, entre outros.

Dada a relevância na gestão econômica, é imprescindível ao profissional contábil que observe e assegure, para além do domínio sobre as regulamentações, o compromisso do carácter ético em todas as suas operações. Infelizmente, devido a uma série de escândalos financeiros contábeis provocados, entre outros, pela falta de transparência, o emprego de protocolos éticos em entidades tem servido como uma

útil ferramenta no monitoramento e cumprimento da ética individual do profissional contábil.

Com o advento de leis e programas institucionais elaborados para conferir limpidez às atividades operacionais e contábeis, o princípio da transparência tem sido alvo de debates a respeito da sua aplicação, viabilizando a avaliação de uma boa gestão e, de modo complementar, assegurando a participação ativa da sociedade. Assim as gestões têm seu exercício fiscalizado e, uma vez empregado inadequadamente, pode comprometer sua confiabilidade.

Uma ferramenta importante utilizada pelos contadores é o Código de Ética Profissional do Contabilista. Nele temos que:

(...) a obediência do indivíduo ao Código de Ética Profissional do Contabilista não se deve pelas punições aplicadas aos contabilistas que descumpri-lo, mas principalmente pela percepção do profissional de que seguindo esse conjunto de normas dará mais legitimidade à transparência e honestidade em suas demonstrações contábeis. (ALVES, 2005, p. 111).

É importante ter em mente que a contabilidade, ao adotar o princípio da transparência, permite uma boa imagem, logo, sendo uma forte aliada à boa gestão e ao sucesso da iniciativa. Vale ressaltar que a transparência aproxima a sociedade estimulando a participação social, aproximando todos os envolvidos da empresa, trazendo grandes benefícios para a empresa em si.

O discurso sobre a transparência é facilmente identificado enquanto uma prática cotidiana nas áreas de gestão. No que se refere a sua implementação e aplicabilidade no Estado, conseqüentemente na gestão pública administrativa, sua primeira aparição foi na Constituição Federal de 1988, através da Emenda Constitucional n. 71/2012.

Em instância pública, o princípio da transparência marcou um grande avanço no modo de publicitar informações garantindo não apenas a sua comunicação, mas também a acessibilidade e garantia de participação da sociedade nas decisões tomadas pelo governo.

3.1 Analisando a concepção de fraude e o Princípio da Transparência

Antes de analisar o Princípio da Transparência, é imprescindível a conceituação do termo fraude, uma vez que esta repercute de maneira direta nas justificativas legais para a implementação de ações que assegurem a nitidez das organizações públicas e privadas em suas práticas.

A fraude é compreendida como a prática de condutas que visam causar dano/prejuízo à pessoa física ou jurídica, sob a forma de desrespeito às normas e regulamentações implementadas. Exemplificada por práticas cada vez mais refinadas, a fraude se caracteriza enquanto um fenômeno global e não restritivo que tanto acomete, quanto é praticada, por sujeitos de diversas classes sociais, organizações/instituições, nações, entre outros. Não raro, os veículos de comunicação anunciam diversos escândalos envolvendo práticas fraudulentárias. O Estado, infelizmente, é um alvo recorrente de esquemas fraudulentos acometendo desde o sistema tributário até as relações de contratação de serviços por licitações.

Para a análise de matéria de ações de fraude, o Direito brasileiro, normalmente, se baseia em dois elementos entendidos como a ação de lesar outra pessoa ou (*eventus damm*), e a inclinação maledicente em causar dano à outra pessoa (*consilium fraudis*) é a má fé, a intenção maliciosa de prejudicar outrem (BITENCOURT, 2016).

Desta forma, a fraude exercida na área contábil pode se caracterizar, entre outros, pelo agir intencional e indecoroso de modo a fragilizar os créditos das operações contábeis. Como exemplo, temos a alteração de lançamentos, a fraude fiscal utilizada como forma de obter cortes tributários e fiscais (MEDEIROS; SÉRGIO; BOTELHO, 2019)².

O tema é tratado também pelo Conselho Federal de Contabilidade presente na resolução 836/00, sob interpretação técnica da NBC T11 – IT 3, onde se tem por fraude a

Manipulação, falsificação, ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados; Apropriação indébita

² Disponível em: <http://blog-fipecafi.imprensa.ws/wp-content/uploads/2012/01/A-IMPORT%C3%82NCIA-DA-AUDITORIA-E-PER%C3%8DCIA-PARA-O-COMBATE-A-FRAUDES-E-ERROS-NA-CONTABILIDADE-DAS-EMPRESAS.pdf>. Acesso em: 24 maio 2019.

de ativos; Suspensão ou omissão de transações nos registros contábeis; Registros de transações sem comprovação; e Aplicação de práticas contábeis indevidas (2019).

Adentrando no conceito de transparência, Aló (2009) pontua que este seria composto por características variadas que vão desde o repasse da informação de modo integral, clara, honesta, até a sua expressão no que tange à qualidade de sua divulgação nos canais de comunicação. Vishwanath e Kaufmann (1999) acrescentam ainda que a transparência engloba os seguintes atributos: acesso, abrangência, relevância, qualidade e confiabilidade.

Segundo Welch e Hinnant (2003) a transparência se refere à confiabilidade das informações. Logo, compreende-se que a mesma está interligada à publicação dessas informações, alcançando, assim, nível de competência e credibilidade.

Conforme as normas que baseiam a administração pública brasileira, o método da transparência é confiado ao Estado Democrático de Direito, segundo prevê a Constituição Federal. Ao afirmar, enquanto mecanismo essencial ao exercício da democracia, é acrescida a performance governamental, a legitimação dos atos cometidos pela Administração Pública. Sua consolidação se daria, conforme Martins Júnior (2010, p.25a) “pela publicidade, pela motivação, e pela participação popular nas quais os direitos de acesso, de informação, de um devido processo legal articulam-se como formas de atuação”. O autor afirma ainda que:

(...) o caráter público da gestão administrativa leva em consideração, além da supremacia do público sobre o privado, a visibilidade e as perspectivas informativas e participativas, na medida em que o destinatário final é o público (MARTINS JÚNIOR, 2010, p. 25b).

Ao mencionar a transparência administrativa, não raro, nos remete-se à publicidade das intervenções governamentais. Todavia, sua prática não se restringe a mera divulgação das informações à sociedade. Embora se configure enquanto uma constante em todo e qualquer ato da administração pública a transparência mantém relação especial com a elaboração e execução do orçamento público, como se pode identificar em uma das mais importantes leis que orientam o controle do orçamento público, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Averiguando que a Lei de Responsabilidade Fiscal não processou grandes alterações no costume contábil, observa-se que, ao ser aprovada, aumentou a inclusão de informações que carecem de ser apresentadas pelos profissionais, permitindo um modelo de relatório sucinto no desempenho orçamentário, tais como a implementação do relatório de gestão fiscal, entre outros.

4 COMBATENDO O RETROCESSO FRAUDATÓRIO

De acordo com o código de ética profissional do contador, em seu capítulo II art. 3º, temos, enquanto conduta vetada ao contador no desempenho de suas funções:

VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade; (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010)

XIV – exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XVII – iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis.

Verifica-se que o cumprimento das normas e a responsabilidade sobre as mesmas se destinam ao setor contábil. Logo, se caracteriza enquanto dever do profissional o empenho em combater e reforçar a importância de uma gestão ílibada e correta. Como suporte no exercício desse dever, o contador dispõe de dispositivos para realização do controle interno, softwares, entre outros recursos que servem na coleta de dados da empresa. Outra ferramenta eficaz compreende as auditorias internas e externas que são empregadas na averiguação de cada segmento. Mais adiante iremos nos aprofundar em um desses mecanismos, o *compliance*, que tem se destacado enquanto uma relevante ferramenta na identificação de atos fraudulentos nas mais diversas entidades.

Apresentado parte dos aparatos legais existentes que servem para dirigir, coagir e punir/disciplinar os profissionais da categoria em questão, vale ressaltar que nem todo erro descoberto é, necessariamente, uma fraude conforme Pedneault (2009). A escassez, a informação fragmentada e não compreendida ou ainda a mera condição humana que admite a nossa imperfeição, pode acarretar no desacerto, que

poderá ou não, prejudicar o processo contábil tanto quanto os atos falhos de origem premeditada.

4.1 Sobre a fraude contábil

Abordar-se-á a fraude inserida e praticada no campo contábil compreendendo o seu exercício enquanto um ato ilegal, que propende em driblar informações pertinentes à situação patrimonial das empresas originadas por razões tais como: pressão, oportunidade e racionalização. Conforme demarcado em linhas anteriores, a fraude se difere do mero equívoco no quesito intencionalidade que advém da proposta do indivíduo sobre aspectos que lhe agregam algum ganho (material ou não), enquanto que a falha profissional é um ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registro e relatórios contábeis.

De modo complementar, se apresenta a definição do autor Pedneault (2009), que ao elaborar uma definição sintetizada para o termo fraude a descreve como a “distorção consciente da verdade ou ocultação de fato relevante com o objetivo de induzir outras pessoas a agirem em detrimento dos próprios interesses”.

Reconhecida popularmente pelo termo pejorativo “171”, o ato fraudulento representado pelo artigo nº 171 da Lei nº 2.848/1940, do Código Penal Brasileiro, conceitua fraude como: “Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento”.

Visando ilustrar a aplicação da conduta fraudulenta se apresenta, no quadro 01, uma breve síntese dos 09 maiores escândalos contábeis dos últimos tempos.

Quadro nº 01a: Síntese dos 09 maiores escândalos contábeis nos últimos tempos

Empresa	Detalhamento do Escândalo
Toshiba	A companhia japonesa Toshiba demitiu de seu presidente, Hisao Tanaka, devido a um grande escândalo de manipulação contábil que chegou a inflar o lucro da empresa em US\$ 1,22 bilhão em um período de sete anos.
Enron:	Enron Corporation era uma empresa de energia, commodities e serviços dos EUA, baseada em Houston, Texas. Em um dos controversos escândalos contábeis da última década, descobriu-se em 2001 que a empresa estava usando lacunas contábeis para esconder bilhões de dólares de dívidas incobráveis ao mesmo tempo em que inflacionava os ganhos da empresa. O escândalo resultou em acionistas perdendo mais de US \$ 74 bilhões, enquanto o preço da ação da Enron caiu de cerca de US \$ 90 para menos de US \$ 1 em um ano.
World Com:	A WorldCom era uma empresa americana de telecomunicações baseada em Ashburn, Virgínia. Em 2002, apenas um ano após o escândalo da Enron, descobriu-se que a WorldCom havia inflado seus ativos em quase US \$ 11 bilhões, tornando-se, de longe, um dos maiores escândalos de responsabilidade.
TycoInternational:	TycoInternational era uma empresa americana de sistemas de segurança de alto nível baseada em Princeton, Nova Jersey. Em 2002, descobriu-se que o CEO Dennis Kozlowski e CFO Mark Swartz roubaram mais de US \$ 150 milhões da empresa e haviam inflado os ganhos da empresa em mais de US \$ 500 milhões em seus relatórios. Kozlowski e Swartz derrubaram dinheiro usando empréstimos não aprovados e vendas de ação
HealthSouth:	A HealthSouth Corporation é uma das principais empresas de saúde pública negociada nos EUA com base em Birmingham, Alabama. Em 2003, descobriu-se que a empresa havia inflado ganhos em mais de US \$ 1,8 bilhão. A SEC já estava investigando o CEO da HealthSouth, Richard Scrushy, depois que ele vendeu US \$ 75 milhões em estoque um dia antes de a empresa ter registrado uma grande perda. Embora acusado, Scrushy foi absolvido de todas as 36 acusações de fraude contábil. No entanto, ele foi considerado culpado de subornar então o governador do Alabama, Don Siegelman, e foi condenado a sete anos de prisão.

Fonte: FENACON, 2017. <http://fenacon.org.br/noticias/os-9-maiores-escandalos-contabeis-do-mundo-2609/>

Quadro nº 01b: Síntese dos 09 maiores escândalos contábeis nos últimos tempos

Empresa	Detalhamento do Escândalo
American International Group (AIG):	American International Group (AIG) é uma empresa de seguros multinacional dos EUA, com mais de 88 milhões de clientes em 130 países. Em 2005, o CEO Hank Greenberg foi considerado culpado de manipulação de preços das ações. A investigação da SEC sobre Greenberg revelou uma enorme fraude contábil de quase US \$ 4 bilhões. Verificou-se que a empresa havia reservado empréstimos como receita em seus livros e forçado clientes a seguradoras com quem a empresa tinha acordos de recompensa pré-existentes. A
Lehman Brothers:	Lehman Brothers era uma empresa de serviços global com sede em Nova York, Nova York. Foi um dos maiores bancos de investimentos nos Estados Unidos. Durante a crise financeira de 2008, descobriu-se que a empresa havia escondido mais de US \$ 50 bilhões em empréstimos. Esses empréstimos haviam sido disfarçados de vendas usando lacunas contábeis.
Satyam:	Satyam Computer Services era uma empresa indiana de serviços de TI e back-office com base em Hyderabad, na Índia. Em 2009, descobriu-se que a empresa tinha inflado receita em US \$ 1,5 bilhão, marcando um dos maiores escândalos contábeis.
Petrobras:	A operação Lava Jato, conduzida pela Polícia Federal (PF), teve início em março do ano passado, para apurar suposto esquema de corrupção na Petrobras, relativo a desvio e lavagem de dinheiro envolvendo diretores da estatal, grandes empreiteiras e políticos. O esquema pode ter desviado mais de R\$ 10 bilhões.

Fonte: FENACON, 2017. <http://fenacon.org.br/noticias/os-9-maiores-escandalos-contabeis-do-mundo-2609/>

Desta forma, é possível constatar que as práticas errôneas ligadas à conduta dos profissionais denegriam suas imagens assim como comprometeu a integridade das entidades envolvidas. Assim, uma vez que o gestor/ administrador é responsável por um ato fraudulento, os princípios e valores éticos do mesmo se colocam na contramão daquela postura selada pelo seu código de ética profissional.

Dentro do termo fraude cabe uma série de ações, tais como: manipular dados, burlar, driblar as leis e o fisco. Sobre a gravidade da infração dos princípios éticos, Lisboa diz:

Não há sociedade que progrida com firmeza por muito tempo, que se mantenha politicamente consistente, que ofereça bem-estar social a seus membros, nem profissão que se imponha pelo produto de seu trabalho que se faça reconhecer por seus próprios méritos, sem que esteja a Ética a servir de cimento a fortalecer sua estrutura, de amarras a suportar as tempestades, de alicerce a suportar o crescimento e de raízes e seiva para garantir a sobrevivência dessa sociedade ou dessa profissão. Sem Ética, a sociedade não se estrutura de forma permanente; e uma profissão também não. (LISBOA, 1997, p. 11)

Nesse contexto, a honradez de um profissional está inevitavelmente aliançada a sua observação e preservação das normas e leis que edificam o seu comprometimento ético, a fim de que o mesmo se reconheça enquanto um profissional que atua em favor do bem-estar social entre os membros, sendo reconhecido pelos seus perspectivos méritos, e conquistando credibilidade e a confiança dos demais pelos seus atos.

4.2 Compliance e ética na gestão contábil

A partir daqui iremos nos debruçar sobre um tema ainda pouco explorado denominado *compliance* com intuito de aprimorar o debate sobre a sua aplicação e importância na vivência contábil.

O termo *compliance* pode ser traduzido como “estar em conformidade com”, ou ainda remetendo a ações como obedecer, atender o que foi solicitado (BITTENCOURT, 2014, p. 54). O uso desta expressão está ligado ao instrumental empregado na consumação dos ideais que vão desde a missão até os valores agregados a uma instituição.

Acerca do contexto histórico da construção e aplicação da política de *compliance*, Manzi (2008) estabelece como um marco da discussão o ano de 1913, a partir da origem do Banco Central Americano que, sob justificativa de conferir estabilidade e solidez ao sistema financeiro, elaborou um conjunto de ações de cunho fiscalizatório das entidades financeiras. Todavia, conforme aponta a Federação Brasileira de Bancos (2019)³, o *compliance* não se restringe a uma aparição exclusiva nestas organizações.

Destacando brevemente a sua evolução no cenário nacional, Manzi (2008) destaca a década de 90 remetendo a conjuntura econômica e expansão das atividades comerciais como pontos que mobilizaram o país a investir na aproximação do mercado internacional a partir da regulamentação do mercado interno de acordo com as normas internacionais.

³ Disponível em: <http://www.febraban.org.br/Arquivo/Destaques/Funcao_de_Compliance.pdf>. Acesso em: 04 out. 2019.

Assim, na esfera das corporações, o *compliance*, para além da mera observação formal das normas estabelecidas, compreende a esquematização de um trabalho comprometido em todos os aspectos institucionais sendo caracterizado pela sisuda execução das normas e legislações vigentes.

Desta forma, a intenção é a garantia da resignação em relação aos princípios éticos frente aos processos decisórios de maneira a manter sua integridade desde a base da pirâmide hierárquica até o cume, dirigindo “o comportamento da instituição no mercado em que atua, bem como a atitude dos seus funcionários” (CANDELORO; RIZZO; PINHO, 2012, p. 30).

Dentre os inúmeros itens que podem compor a estrutura normativa que confere à entidade o status de *compliance*, é possível citar a adaptação e certificação da instituição sob os parâmetros ISO, o acato à CLT, equivalência com os encargos fiscais, etc. Assim, manter uma organização em conformidade com os parâmetros propostos prevê vigilância e cumprimento integral das regras vinculadas aos segmentos fiscais, trabalhistas, contábil, administrativos, dentre outros.

Logo, ao *compliance* compete a missão de fiscalizar e certificar que todos os indivíduos integrantes de uma entidade se mantenham dentro da mesma linha de atuação da empresa. Usualmente, o conjunto das práticas que determinam o agir nestes cenários é apresentado via Código de Conduta, regulamentos Internos ou, como queira, pelas Políticas da Companhia.

A partir da vertente aprimorada que prevê o combate às práticas de condutas fraudulentas, as quais são altamente danosas às corporações, a aplicação do *compliance* pretende contribuir na prevenção e supressão das ocorrências de atos irresponsáveis, atribuindo ao autor da ação a responsabilidade por seus atos. Segundo os autores Candeloro e Rizzo (2012) entre as finalidades que subsidiam a instauração do *compliance* listar-se também a pretensão de se precaver contra passivos judiciais, tornar as ações internas e externas da entidade mais transparentes, assegurar as relações de sigilo mantidas entre entidade e cliente, dificultar práticas de ganhos pessoais por vias ilegais bem como coibir relações de conflito resultantes de interesses divergentes e individuais entre os profissionais da entidade, difundir e enaltecer a cultura organizacional através da capacitação dos profissionais, entre outros.

Outro ponto importante a ser observado, é o crescimento dos índices de eficiência e privilégio competitivo. É possível que o *compliance* incida positivamente sobre a redução de gastos mediante a inexistência de desvios de recursos corporativos além de ônus com instâncias jurídicas em resposta a processos legais, no aumento dos padrões de eficiência da gestão e se caracteriza como um atrativo no mundo dos negócios em razão de suas boas práticas que formam sua reputação perante a sociedade.

Logo, ao se atentar para o ganho de um bônus mercadológico que lhe confere vantagem no cenário econômico, a elaboração e execução da política de *compliance* vislumbra, também, o caminhar das mudanças e interesses globais e tende a gerar vantagem competitiva, uma vez que, num mundo em constante transformação, a nova leva de consumidores tende a ser altamente crítica e a adquirir não somente produtos e serviços, mas valores e comportamentos sustentáveis, além de seus efeitos em termos de confiança pública nacional e internacional.

Nesta vertente Gin e Oliveira ressaltam que

(...) se antes, o compliance era uma exceção de algumas empresas, se tornará a regra, todas ou ao menos a maioria adotará tal prática. Se tratando de um mundo globalizado em que as relações internacionais estão cada vez mais estreitas, entre as empresas e investidores ocorre o mesmo, como há maior facilidade de haver tais trocas, há também uma maior preocupação sobre com quem está se fazendo determinado negócio. Muitas empresas que adotam a prática do compliance, só negociam com outras que também o utilizam (GIN; OLIVEIRA, 2019, p. 8)

Com a inserção do modelo de *compliance* em uma organização Gonçalves (2012) pontua a esperada inclinação desta na construção de um norte que enquadre o planejamento das ações e metas a serem alcançadas, a manipulação sob padrões de eficiência dos recursos disponíveis, a sincronia, transparência e coesão nos processos decisórios e o acréscimo dos níveis de conhecimento dos profissionais com relação à instituição.

No cenário nacional a discussão acerca da adoção de medidas preventivas de *compliance* está ligada ao entendimento da importância da elaboração do código de ética, onde o bom diálogo entre as questões legais, econômicas/financeiras e éticas resultam em padrões e comportamentos institucionais transparentes. Há, também, o reconhecimento da importância no investimento de ações de capacitação

e treinamento de profissionais bem como na criação e implementação de setores de comunicação orientados pela confidencialidade. Todavia, a abordagem pautada no comprometimento das instituições para com a manutenção de um perfil e atuação transparentes, vislumbrando o controle interno e, entre outros, com a devida importância a ser observada aos registros da contabilidade permanece inconclusa e restritamente contemplada.

Conforme ressalta Gonçalves (2012) o *compliance* engloba inúmeras atividades dentre as quais o autor destaca as ações burocráticas como a classificação documental, a formatação de procedimentos, a supervalorização da transparência e a coordenação/supervisão satisfatória das situações. Assim, as autoras Gin e Oliveira (2019)⁴ reverberam que, no Brasil, a política de *compliance* avançou por meio da preocupação com as questões de transparência, sendo criada a lei Anticorrupção Empresarial, ou lei 12.846 que determinou a responsabilização administrativa e também civil de entidades que, por meio da ação de um mandatário, infringirem perdas, danos ou qualquer tipo de agravo àquilo que é de domínio público.

4.3 Implantação: Pilares para o programa de *Compliance*

Conforme discutido anteriormente, o Programa de *Compliance* deve ser compreendido pelas entidades em sua totalidade como uma importante ferramenta que irá incidir sobre a transparência, a eficiência administrativa e o modelo cultural e comportamental da empresa proporcionando também ganhos externos frente ao mercado.

Ao referenciar o suporte técnico especializado no cumprimento do monitoramento das atividades de *compliance* nas instituições, Candeloro, Rizzo e Pinho (2012) sugerem a categoria profissional do “*Compliance Officer*”. Segundo os autores, este profissional atua na auditoria com amplo alcance ao setor administrativo e, ao mesmo tempo, mantendo uma atuação livre de subordinação interna fim de que possa mapear e intervir na manutenção dos quesitos jurídicos responsáveis pelo equilíbrio da entidade sem interferências. Em outros termos, o *Compliance Officer* é qualificado como:

(...) agente responsável por aconselhar todas as linhas de negócios da instituição, bem como todas as áreas de suporte, no que diz respeito à

⁴ Disponível em: <<file:///C:/Users/Asocial/Downloads/14292-9163-1-PB.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2019.

regulação local e às políticas corporativas aplicáveis à indústria em que atua a organização, sempre zelando pelos mais altos padrões éticos de comportamento comercial. Além disso, o Compliance Officer coordena, com outras áreas de controle, a efetiva comunicação com reguladores e facilita a estruturação de produtos, o desenvolvimento de negócios, buscando encontrar soluções criativas e inovadoras para questões tanto regulatórias como internas (CANDELORO; RIZZO; PINHO, 2012, p. 31).

Acerca da complexidade do manejo do Programa de *Compliance a Legal Ethics Compliance* (2016)⁵ adverte sobre seu caráter múltiplo no que tange os fatores observados e considerados na sua implantação. Do mesmo modo, pondera sobre a forma peculiar com que os variados fatores mantêm relação de interdependência uns com os outros, assim como dependem dos atores institucionais envolvidos, as tecnologias de informação utilizadas, as propostas e metas da entidade, entre outros.

Considerando este quadro, a *Legal Ethics Compliance* (2016) definiu um conjunto de nove pilares que constituem o programa, com o propósito de auxiliar na instauração do mesmo. Desta forma, tem-se a constituição desses sustentáculos divididos em (I) suporte da alta administração;(II) avaliação de riscos; (III) código de conduta e política de *compliance*;(IV) controles internos;(V) treinamento e comunicação;(VI) canais de denúncia;(VII) investigações internas;(VIII) diligência adequada; e,(IX) auditoria e monitoramento. Abaixo, são explorados, brevemente, cada um deles caracterizando-os conforme sua contribuição na política institucional de *compliance*.

O primeiro, entendido como suporte da alta administração, orienta sobre a importância da adesão inicial da proposta do programa de *compliance* pela mais alta hierarquia institucional de modo que mantenham um envolvimento efetivo em cada etapa do programa, sendo esta crucial para sua implementação satisfatória incluindo a influência sobre a percepção e aceitação das ações pelos demais colaboradores da entidade.

Em seguida tem-se a importante ação de mensurar e avaliar os riscos, também denominado “*Compliance Risk Assessment – CRA*” (*Legal Ethics Compliance*, 2016). É partir desta ação que as ameaças na implementação do programa serão conhecidas

⁵Disponível

em: https://www.editoraroncarati.com.br/v2/phocadownload/os_pilares_do_programa_de_compliance.pdf
≥. Acesso em: 16 out. 2019.

e os impactos dimensionados, ainda que não sejam em sua totalidade, possibilitando a instituição e ao *Compliance Officer* estruturar novas intervenções.

A formulação do código de conduta e formatação da política de *compliance* atuará como base teórica que norteará os moldes do comportamento e cultura ética desejada no seio da entidade. Este mesmo código será responsável pela manutenção de práticas em conformidade com as normas e regulamentações legais sancionados entre os mais variados órgãos que mantenham relação com as atividades executadas na instituição.

A prática das ações de controle interno geralmente é regulada por operações burocráticas que determinam como realizar, registrar e monitorar procedimentos. São utilizados como um termômetro interno que pretende diminuir a incidência de situações que ameacem o funcionamento institucional e, conseqüentemente, o programa de *compliance*.

O treinamento e a comunicação fazem referência ao entendimento claro e pleno das metas, condutas esperadas, possibilidades e ganhos oriundos da implantação do programa de *compliance*. Este entendimento compreende todo o quadro profissional atuante na empresa, pois com a unificação da fala e interpretação do programa, bem como a compreensão do papel a ser desempenhado por cada indivíduo envolvido, a instituição se aproxima de um resultado satisfatório.

Acerca dos canais de denúncia, como o próprio nome assim o classifica, estes viabilizam a participação ativa no compromisso com a coerção dos desvios de conduta. A criação de espaços para notificação de violações das normas estabelecidas possibilita estabelecer parceria entre colaboradores e a empresa de modo que notifiquem à mesma ações que podem prejudicar a imagem da entidade.

Com a notificação pelos canais abertos de comunicação e denúncia é possível agir sobre o problema detectado. Logo, as investigações internas ocorrem para apurar as informações recolhidas para imprimir medidas corretivas e punições de modo a garantir a permanência equilibrada da ética no âmbito institucional.

Em se tratando de comportamento ético, tem-se o oitavo pilar como a diligência adequada, também conhecida pelo termo “*Due Diligence*” (*Legal Ethics Compliance*, 2016), que prevê a observação não só do comportamento ético interno, mas também

dos prestadores de serviços e outras entidades fornecedoras averiguando seu histórico comercial.

Por fim, temos a aplicação de auditoria e monitoramento, que remete ao processo de manutenção contínua das ações estabelecidas na política de *compliance*, bem como dos demais pilares no programa. Assim, compreende-se que o desenvolvimento positivo e vigoroso do programa cria seus indicadores a partir deste pilar, onde é possível mensurar seus padrões de efetividade e qualidade.

Cabe ressaltar que o programa de *compliance*, apesar de apresentar seus nove pilares como norteadores para a implementação e monitoramento do programa pelas empresas, deve se atentar para as particularidades e formatos variados de cada organização que se dispõe a instituí-lo. Adequações são recomendadas para garantir o sucesso e abrangência do programa.

A despeito dos quesitos específicos de cada entidade a regra primordial é que o programa se mantenha em ações continuadas, cíclicas, por dizer, onde a avaliação compreende desde a garantia dos preceitos éticos até a boa gerência das operações contábeis denotando transparência e méritos mercadológicos no cenário mundial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade contábil, desde o seu surgimento, vem prestando relevante serviço à humanidade. Considerando a crucialidade de suas ações para a manutenção da estrutura econômica a partir do compromisso profissional com a elaboração de dados, cabe, às ciências contábeis, incidir sobre a manutenção do equilíbrio de empresas e instituições de modo a prevenir riscos, viabilizar informações que servirão como suporte nos processos de tomada de decisão, traçar ou aperfeiçoar projetos de planejamento, entre outros.

Contudo, considerando os desafios inerentes à própria profissão em sua relação com os clientes e o mercado, há uma tônica preocupante que se faz presente não somente na categoria contábil, mas no traço cultural e moral que assola a população global. Assim, a ética tem sido um dos principais assuntos discutidos na atualidade com referência e análise desde as relações individuais e familiares até a atuação política e os parâmetros e condutas que as entidades públicas e privadas devem sustentar perante o mercado e a sociedade. Na contemporaneidade, mais do que em décadas anteriores, a publicidade, a comunicação e a evolução legal que permite o amplo acesso interno e externo a dados e informações institucionais garantido, entre outros, pelo princípio da transparência, vem exigindo das entidades um compromisso mais acentuado com a condução de seus negócios uma vez que estes estarão sob constante vigilância.

O surgimento da participação social e da gestão transparente agregou, ao longo dos anos, um novo modelo empresarial assim como uma renovação do mercado sobre a importância da manutenção da ética para atender tanto a uma clientela exigente, quanto para garantir o desenvolvimento sadio de suas atividades lucrativas sem desconsiderar a importância de uma atuação voltada para a atenção e promoção do bem-estar social.

No campo profissional, este apoio, que possibilita a fundamentação ética das atividades, está reunido no código profissional do contador e podemos dizer que esta publicação ultrapassa a interpretação de um mero coletivo de direitos, deveres e imposições coercitivas e punitivas. Assim, o código de ética atua amparando o profissional da área contábil na estruturação de sua conduta conferindo a ele elementos norteadores que irão proteger seus clientes, as informações geradas e sua

própria atuação dando ao profissional subsídio legal para ampará-lo até mesmo na recusa de uma solicitação que, embora beneficie um ou mais envolvidos, pode macular, não somente o contador envolvido, mas toda uma categoria. Logo, é imperativo que as operações contábeis estejam vinculadas a profissionais comprometidos com os preceitos éticos, uma vez que a sustentabilidade de todo um sistema econômico depende de uma prática ilibada para que eventuais falhas e descumprimentos da lei sejam prevenidos.

Infelizmente a ocorrência de incontáveis escândalos ligados à categoria profissional ao longo do tempo, conferiu, perante a sociedade, um olhar desconfiado, até mesmo preconceituoso, gerando desconfiança. Aliançado a esta percepção também está aquilo que já firmamos anteriormente quando sinalizamos sobre a conduta ética, ou a falta dela, que permeia todas as relações. Não raro, as solicitações, o encorajamento e até a coerção à realização de ações ilícitas, tais como alterações e elaboração de documentação falsa, sonegação, suborno, entre outros, são apresentadas aos profissionais de contabilidade. Lastimavelmente alguns são levados a atender, por motivos individuais que os beneficiem ou os ameacem, como também temos os profissionais que, em observação à ética, não perpetuam práticas que infrinjam às leis e as normas.

Na recusa em pactuar ou executar ações que atropелеm a legislação, o profissional de contabilidade sela o seu compromisso com a ética perante a sociedade, mas também perante si, privando-se do envolvimento em operações que violem sua própria moral enquanto cidadão. Toda essa valorização e proteção da conduta ética profissional, é algo que deve ser construído antes mesmo da posse do título de contabilista.

Um profissional começa a ser moldado no caminhar do curso superior onde deve ser apresentado tanto ao código profissional quanto a importância da edificação de uma consciência ética para que sua atuação e carreira sejam impregnados com registros de importantes contribuições à sociedade. A valorização de uma categoria profissional acontece em grande parte por aqueles a compõem.

Assim, a aplicação dos princípios e diretrizes éticas deve ser compreendida como um movimento de valorização da atividade executada e da sua importância naquele cenário. A partir de então, o cumprimento das leis deixa de ser uma imposição

jurídica e passa a ser condição inerente à existência e permanência de uma categoria profissional.

No que tange à existência dos casos de fraude subsidiados pela ausência de uma postura ética, podemos dizer que o comportamento fraudulento geralmente é marcado por características individualistas, imperícia teórica/técnica, de não legitimidade conferida às normas e leis em vigor ou ainda por movimento de readequação de práticas ou normas institucionais de modo que estas sejam operadas e executadas ludibriando os processos e procedimentos institucionais.

No cenário brasileiro a incidência de atos de corrupção desde o início da história nos coloca a importância de o país avançar ainda mais em suas leis e projetos visando à repressão e extinção do problema que, hoje, é um dos principais responsáveis pelo abalo econômico tanto no âmbito público quanto no privado. Na linha de frente do combate travado contra as práticas fraudulentas destaca-se a lei anticorrupção e a lei da transparência instituída não só para prevenir a corrupção, mas também como forma de combate a mesma.

Como importante ferramenta no enfrentamento e prevenção de atos ilícitos, os programas de *compliance* no âmbito empresarial, tem se mostrado bastante úteis acarretando, inclusive, o desenvolvimento estrutural das empresas e instituições, aprimorando suas relações comerciais a partir da padronização e atendimento às leis e normas internacionais.

Desta forma, os programas de *compliance* tem se traduzido em um sistema que visa estimular e desenvolver práticas operacionais e condutas profissionais específicas, dotadas de transparência e postura ética, que denotem no desenvolvimento empresarial sustentável.

Nos estudos bibliográficos realizados para a estruturação da presente pesquisa, observou-se que o princípio da transparência, apresenta características que contribuem para a mudança de comportamento nas relações contábeis, em como o *compliance* que atua de forma a aplacar uma série de riscos possíveis no meio empresarial, os quais, geralmente, estão passíveis de uma resposta legal danosa que pode incidir, tanto monetariamente, quanto sobre a imagem do profissional de contabilidade e da empresa no mercado econômico. A proposta de um sistema

integrado que prevê ações que vão desde a preservação de dados até a capacitação e canais de escuta para atender aos profissionais de uma dada instituição, confere interna e externamente a relação de segurança e confiança nos processos, uma vez que os mesmos mantêm garantia de monitoramento do cumprimento das leis. Estes, também, atuam de modo a coibir práticas desonestas permitindo aos profissionais o sentimento de estabilidade nas operações e a manutenção de um ambiente onde se prima por boas práticas.

Por fim, acreditamos que a presente pesquisa tenha contribuído para somar cientificamente no discurso acadêmico do tema, tendo em vista que produções acerca do tema proposto não são tão vastas. Cremos que esta escassez se configure pelo estágio de compreensão das instituições nacionais acerca da valorização e implementação do programa de *compliance*, o qual é relativamente novo dentro da estrutura administrativa.

6 REFERÊNCIAS

ALÓ, Claudia Cappelli; LEITE, Julio Cesar Sampaio do Prado. **Uma Abordagem para Transparência em Processos Organizacionais Utilizando Aspectos**. 2009. 328f. Tese (Doutorado em Ciências - Informática) Departamento de Informática, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

ALVES, Francisco José dos Santos. **Adesão do Contabilista ao Código de Ética da sua profissão: um estudo empírico sobre percepções**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo. 2005.

ANGHER, Anne Joyce (Org.). **Vade Mecum acadêmico de direito**. 15. Ed. São Paulo: Rideel, 2014.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Brasília: UNB, 2001.

BAUMAN, Zygmunt. **A ética é possível num mundo de consumidores?** Rio de Janeiro: Zahar, 2011.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado do direito penal: crimes contra a administração pública e crimes praticados por prefeitos**. 10ª. Ed rev. e atual.

São Paulo: Saraiva, 2016.

BITTENCOURT, Sidney. **Comentários à Lei Anticorrupção – Lei 12.846/2013**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

BRASIL. DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940, Art. 171, Código Penal Brasileiro.

CAMARGO, Orson. **"Sociedade"**; Brasil Escola. Disponível em: <<https://brasilecola.uol.com.br/sociologia/sociedade-1.htm>>. Acesso em: 15 mar. 2019.

CANDELORO, Ana Paula P; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360º. Riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo**. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012.

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA CEPC, NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE NBC Nº 1 DE 07.02.2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 01 out. 2019.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. São Paulo: Editora Ática, 2000.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7ª. Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

CORRÊA, Denise Virgínia; FERREIRA, Clemilda Rodrigues; SHINZAKI, Keiko. **Uma breve reflexão sobre a importância da ética contábil**. Revista contemporânea de contabilidade, Florianópolis, v. 01, 22, n.3, p. 57-72, jul/dez, 2005. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/733>>. Acesso em: 08 maio 2019.

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 71, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2012.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS. **Função de Compliance**. Disponível em: <http://www.febraban.org.br/Arquivo/Destaques/Funcao_de_Compliance.pdf>. Acesso em: 04 out. 2019.

FENACON – Federação Nacional das Empresas de Serviço Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisa. **Jornal Contábil**. 2017. Disponível em: <http://fenacon.org.br/noticias/os-9-maiores-escandalos-contabeis-do-mundo-2609/>. Acesso em: 24 out. 2019.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo. 2 Ed. Rev. Ampl.** Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GONÇALVES, José Antônio Pereira. **Alinhando processos, estrutura e compliance à gestão estratégica**. São Paulo: Atlas, 2012.

GIN, Camila de Moura; OLIVEIRA, Chaiene de Moura. **Lei Anticorrupção Brasileira: práticas de compliance aliadas ao cadastro nacional de empresas punidas**. Disponível em: <<file:///C:/Users/Asocial/Downloads/14292-9163-1-PB.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2019.

HOUAISS, Antônio (1915-1999) e VILLAR, mauro de Salles (1939-). **Dicionário Houaiss da língua portuguesa/ Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar**, elaborado pelo Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. 1ª.Ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

LEGAL ETHICS COMPLIANCE, LEC. Segurança da Informação e Compliance. 2016. Disponível em: <https://www.editoraroncarati.com.br/v2/phocadownload/os_pilares_do_programa_d_e_compliance.pdf>. Acesso em: 16 out. 2019.

LISBOA, Lázaro Plácido (coord). **Ética Geral e Profissional e Contabilidade**. 2º. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LOPES DE SÁ, Antônio. **Ética profissional**. 9º. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MAFFINI, Rafael Da Cás. **O Direito Administrativo nos Quinze Anos da Constituição Federal**. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, Salvador, n. 5, março/abril/maio, 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 10 set. 2019.

MANZI, Vanessa Alessi. **Compliance no Brasil - Consolidação e Perspectivas**. São Paulo: Saint Paul institute of Finance, 2008.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência Administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MASIERO, Gilmar. **Administração de empresas**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MEDEIROS, Andressa Kely de; SÉRGIO, Lucicleia de Moura; BOTELHO, Dulcineli Régis. **Importância da auditoria e perícia para o combate a fraudes e erros na contabilidade das empresas**. Disponível em: <http://blog-fipecafi.imprensa.ws/wp-content/uploads/2012/01/A-IMPORT%C3%82NCIA-DA-AUDITORIA-E-PER%C3%8DCIA-PARA-O-COMBATE-A-FRAUDES-E-ERROS-NA-CONTABILIDADE-DAS-EMPRESAS.pdf>. Acesso em: 24 maio 2019.

MOREIRA, Joaquim Manhães. **A ética empresarial no Brasil**. São Paulo: Editora Pioneira Thomson Learning, 2002.

NALINI, José Roberto. **Ética geral e profissional**. 7º. Ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2009.

PEDNEAULT, Stephen. **Fraud 101: Techniques and Strategies for Understanding Fraud**. 3rd ed. Hoboken: John Wiley & Sons, 2009.

SÁ, Antônio L. **Ética profissional**. 9ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SERRANO, Pablo Jiménez. **Ética e administração pública**. Campinas, São Paulo: Alínea, 2010.

SOARES, Moisés Souza. **Ética e Exercício profissional**. Brasília: ABEAS, 1996.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2006. v.8. Coleção resumos de contabilidade).

SROUR, Robert Henry. **Poder, cultura e ética nas organizações**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

VASCONCELOS, Ana. **Manual compacto de filosofia/ Ana Vasconcelos**. 2º. Ed. São Paulo: Rideel, 2011.

VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. **Ética**. 27º. Ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2005.

VISHWANATH, Tara and KAUFMANN, Daniel. **Towards Transparency in Finance and Governance**. Draft: The World Bank, 1999.

WELCH, Eric W.; HINNANT, Charles C. **Internet. Use, Transparency, and Interactivity Effects on Trust in Government**. In: SYSTEM SCIENCES PROCEEDINGS OF THE ANNUAL HAWAII. 2003.