

---

# Preceitos e Regras Éticas: como se dá a introjeção de preceitos éticos por contadores e técnicos em contabilidade na sua atuação profissional

Erivan Ferreira Borges <sup>1</sup>

Carlos Alberto Freire Medeiros <sup>2</sup>

---

## Resumo

Este trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa de caráter exploratório sobre os preceitos éticos presentes na atuação profissional dos contabilistas. Justifica-se pela necessidade de se conhecer quais são os elementos éticos que norteiam a atuação destes profissionais. Inicialmente é feita uma apresentação das abordagens ética, sociedade e código de ética profissional do contabilista. Nos aspectos metodológicos, indicados na segunda parte apresenta o método e técnicas estatísticas e procedimentos de coleta aplicados sobre a amostra de profissionais, técnicos e contadores, registrados junto ao Conselho Regional de Contabilidade do RN que atuam na cidade de Natal/RN. A pesquisa utilizou 20 indicadores de introjeção ética, construído a partir do apontado por Lisboa et al (1997) como elementos mínimos que devem constar num código de ética profissional. Por fim, apresenta os resultados da análise fatorial e teste T, demonstrando a interpretação de cada fator com base na revisão da literatura sobre ética profissional e da ausência de variação de introjeção éticas entre as categorias estudadas. Finalmente são apresentadas as conclusões e recomendações para a pesquisa da atuação ética.

**Palavras-chave:** Ética, Ética profissional, Códigos de ética, Preceitos éticos.

---

<sup>1</sup> Contador, Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN. Endereço: Rua Tomaz Matias, 173, Ap. 101, Parque dos Eucaliptos, Parnamirim, RN. CEP 59.150-000. E-mail: erivan@ufrnet.br

<sup>2</sup> Administrador, Professor do Programa de Pós-Graduação em Administração da UFRN. Endereço: Rua do Espinheiro, 2094, San Valle, Natal, RN. CEP 59.066-440. E-mail: carlosalberto@digi.com.br

**Abstract**

This paper aims to present results related to an exploratory research on ethical issues presented in professional accounting. It is justified due to the need of acknowledging which ethical elements direct the actions of these professionals. Initially, a presentation on society, the accountant's ethical code is done, The methodological aspects, indicated in the second part, presents statistical methods and techniques as well as data collection procedures applied to professional subjects sample, technicians and accountants that were registered at Regional Accounting Council at Rio Grande, working in the city of Natal. The research used 20 (twenty) indicators of ethical introjections, built upon et al (1997) relating minimal aspects that should figure on a professional ethical code. Thus, results on the factorial analysis and the T test are presented. Each factor is then interpreted based on literature review of the area. The lack of ethics introjections are presented in each category analyzed. Finally some conclusions and recommendations for further research on this field were presented.

**Keywords:** Ethics, Professional ethics, Ethics code, Ethical precepts.

## 1 Introdução

O capital intelectual é a força propulsora da nova era. Conceitos, idéias e imagens, e não coisas, são os verdadeiros itens de valor na nova economia. A riqueza já não é mais investida no capital físico, mas na imaginação e na criatividade humana (RIFKIN, 2000). Os prognósticos de Rifkin (2000) já estão latentes na era da informação. Os negócios são complexos, a tecnologia toma o lugar da mão-de-obra despreparada e surge a necessidade de produzir um elemento diferencial em relação ao que o autor delimita como era industrial, na qual a mão de obra estava engajada na produção de bens e no desempenho de serviços básicos.

Este processo tem provocado uma revisão na maneira de pensar sobre produtos e clientes, impactando diretamente nas transações empresariais e profissionais. Transações que envolvem elementos substantivos, enquanto estrutura, logística e produtos, e subjetivos, vínculos, fidelização e compromisso. Nesse contexto, os indivíduos que exercem uma profissão aberta ao mercado devem possuir elementos capazes de colocá-lo numa posição diferenciada em relação aos seus pares. E isto se materializa na sua capacidade técnica, seu compromisso social e profissional, e com a sua postura ética, exigências latentes no mundo dos negócios. Esses últimos elementos, compromisso e postura ética, destacam-se pela peculiaridade existente na ação do profissional, conforme delimita Ashley et al (2005).

Essas exigências também são preocupações existentes na carreira profissional em contabilidade, que no Brasil foi regulamentada através do Decreto Lei 9.295 de maio de 1946. Este ato institucionalizador criou o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Contabilidade que representam os profissionais e têm o poder de regulamentar as normas e os atos da profissão. O mesmo decreto dividiu a profissão nas categorias técnicos e contadores, caracterizados pelo nível de formação acadêmica e por um conjunto de prerrogativas profissionais estabelecidas através da Resolução CFC nº 560 de 1983.

O Conselho Federal de Contabilidade, em trabalho desenvolvido no ano de 1997, denominado de Perfil do Contabilista Brasileiro, expõe sua preocupação com o desenvolvimento profissional, a atuação, e o comprometimento ético dos seus afiliados, delimitando que estes profissionais desenvolvem o papel de agentes sociais, uma vez que são elementos de ligações nas mais diversas áreas de atividades econômicas e sociais.

Lisboa et al (1997) afirmam que a contabilidade sempre estará inserida no meio de agentes sociais e com interesses antagônicos, caracterizados por relações entre fisco contribuintes, patrões e empregados, proprietários e administradores, entre outros. Nesse sentido, é necessário que os contabilistas estejam preparados tecnicamente, e possuam um nível de comprometimento capaz de identificá-los como profissionais diferenciados e que não estejam abertos à participação ou coniventes com atos e ações reconhecidas pela sociedade como amorais ou ilícitas, o que só pode ser alcançado com a introjeção, e conseqüente demonstração através de suas ações, dos seus valores e deveres éticos.

A preocupação com a ética vem sendo abordada no meio acadêmico e profissional já há algum tempo. No Brasil, como afirma Arruda (2002), é possível identificar que esta preocupação alcança maior ênfase a partir da década de 90. A afirmação da autora tem como base um estudo sobre os códigos de ética mantidos pelas organizações, que demonstraram na sua grande maioria, terem sido implantados a partir daquela década.

Os elementos de destaque nos estudos relativos à preocupação com a ética englobam os vários *stakeholders* envolvidos com a entidade, destacando-se estes como os principais beneficiários pela implantação de um código de

ética, seja numa organização ou numa profissão, Arruda (2002). Salienta ainda que elementos devem constar num código de ética, delimitando fatores pessoais, sociais, ambientais, organizacionais e genéricos.

Lisboa et al (1997), tratando da ética profissional, apresentam um conjunto de elementos que devem estar inseridos nas ações dos profissionais em contabilidade, materializados no código da profissão, que envolve questões de obediência às regras da sociedade, ao servir com lealdade e diligência, e ao respeito próprio. Para os autores são quatro os preceitos mínimos a se considerar no exercício profissional e num consequente manual de conduta: (a) competência; (b) sigilo; (c) integridade; e, (d) objetividade. Assim, a pesquisa busca conhecer quais são os preceitos éticos latentes na atuação dos profissionais em contabilidade (Lisboa et al, 1997).

## 2 Ética e códigos de ética profissional

O objeto da Ética é o estudo do comportamento humano e o seu objetivo é estabelecer níveis de convivência aceitáveis entre os indivíduos de uma ou outra sociedade (LISBOA et al, 1997). Aristóteles (2002), diz que o convívio social é o principal indicador da adesão de um indivíduo a idéia de um conjunto. Preconiza o objetivo geral da ética quando afirma que “Na ordem natural, o Estado antepõe-se à família e a cada indivíduo, visto que o todo deve, obrigatoriamente, ser posto antes da parte”. Aristóteles (2002, p. 14) afirma ainda que o indivíduo que não consegue conviver em sociedade pode ser comparado a uma ave de rapina, pois não é capaz de se submeter a nenhuma obediência.

Morgan (1996, p. 153) diz que os empregados trazem para o local de trabalho aspirações e visões daquilo que o seu futuro deve ser, fornecendo as bases para “*interesses de carreira* que podem ser independentes do trabalho que está sendo desempenhado”. Parece divergente o pensamento dos dois autores, mas quando se fala em ética e comportamento individual e social o que é dito por Morgan não supera a proposição de Aristóteles, e o que é proposto por Aristóteles não invalida o pensamento de Morgan. O comportamento ético alia a filosofia dos dois autores, pois as aspirações individuais apontadas por um, quando se fala em ética, na verdade estão dentro das aspirações coletivas referenciadas pelo outro.

Nesse sentido, agir eticamente é saber conviver em sociedade, aceitando o conjunto como precedente à parte. Essa aceitação não significa perda de valores individuais, mas antes, crescimento coletivo. E este crescimento, obtido pela ação ética consciente, reveste-se como indicador e diferencial indispensáveis não só na atuação das pessoas, mas de empresas e profissionais.

Hoje, mais do que nunca, a atitude dos profissionais em relação as questões éticas pode ser a diferença entre o seu sucesso e o seu fracasso. Basta um deslize, uma escorregadela, e pronto. A imagem do profissional ganha, no mercado, a mancha vermelha da desconfiança (JACOMINO, 2000, p. 28).

As atitudes delineadas pelo autor referem-se ao conjunto de preceitos éticos que um profissional tem de possuir e aplicar na sua atuação. Na visão de Lisboa et al (1997), isso engloba o nível de conhecimento a respeito de assuntos técnicos da profissão, a integridade no agir, o respeito pelos pares e com a própria classe, o grau de reserva que mantêm com as informações das quais sabe em função do seu exercício, e com o grau de objetividade que mantêm nas informações que presta aos seus diversos contratantes e colaboradores. Para Silva e Speroni (1998) a ética profissional tem como premissa maior o relacionamento do indivíduo com seus clientes e com outros profissionais, levando em conta valores como a dignidade humana, auto realização e sociabilidade.

Para Sá (2001, p. 128) uma profissão supera a utilidade individual para quem a exerce e destaca-se por suas características sociais e morais. O autor apresenta como fatores esclarecedores desse pensamento, o proposto por Cuvillier, delimitando:

É pela profissão que o indivíduo se destaca e se realiza plenamente, provando sua capacidade, habilidade, sabedoria e inteligência, comprovando sua personalidade para vencer obstáculos.

Através do exercício profissional, consegue o homem elevar seu nível moral.

É na profissão que o homem pode ser útil a sua comunidade e nela se eleva e destaca, na prática dessa solidariedade orgânica.

A ética profissional pode então ser conceituada como o conjunto de condutas técnicas e sociais exigidas por uma determinada classe aos membros que a ela são ligados. A obediência ao código de conduta identifica o profissional como ético, e este alcança o reconhecimento dos demais membros, da própria classe e da sociedade em geral.

A ética se reporta, necessariamente, a toda prática humana, seja ela profissional ou não. A rigor, existe, ou deveria existir, uma ética aplicada a cada atividade profissional. A ética profissional nasce da progressiva especialização das atividades humanas (AGUIAR, 2003).

Essa especialização pode ser entendida como uma conquista própria do indivíduo que buscou, nessa área de conhecimento, uma parte daquilo exposto pelos filósofos gregos como felicidade. A conquista denota satisfação pessoal e conseqüente prêmio pela dedicação. Sua conduta ética é, na verdade, a aceitação primeira dos valores do grupo, que como afirma Aguiar (2003, p. 69), devem estar antes de tudo na consciência do indivíduo e não obliterar seu livre arbítrio.

Sá (2001, p. 139) diz que “no campo educacional, tem-se alegado que o excesso de especialização termina por marginalizar, socialmente, o profissional.” Aponta, em detrimento a este entendimento, que outros pensadores, como o sociólogo Durkheim, proclamaram que a especialização é a solução para a qualidade do trabalho e para a sociedade, enfatizando que autores como este apregoam ser a vida de classes aquela que mais se assemelha a de uma família.

## **2.1 Sociedades profissionais e a profissão contábil**

No mundo existem várias sociedades, e estas são compostas por indivíduos que nascem e crescem no meio (sociedade natural), ou têm a opção de ingressar por vontade própria, como no caso das profissões, dos clubes de futebol, e o matrimônio (sociedades por escolha). Ou ainda, são obrigados a fazer parte de determinado conjunto, como a obrigatoriedade dos indivíduos de sexo masculino, de que ao completarem a maior idade devem prestar o serviço militar (sociedades por imposição) (LISBOA et al, 1997).

Traçando um paralelo entre estas sociedades e os seus membros, é possível deparar-se com uma questão da qual não se pode deixar de consi-

derar, qual seja a se confrontar a ética pessoal de cada membro com a chamada ética social de um grupo. Cada indivíduo possui pensamentos e idéias próprias o que tornaria impossível o convívio social se não se estabelece uma regularidade de acordos e aceitações por cada elemento. E isso é o que se chama de níveis adequados de convivência (LISBOA et al, 1997). É como um contrato de compra e venda, um querendo vender e outro querendo comprar. Desejos antagônicos que envolvem produto, preço, entre outros elementos. A operação só é feita quando se chega a um consenso. A ética tem esse papel.

Cada sociedade possui uma organização própria, que pode ou não ser sistematizada e/ou institucionalizada. A sistematização e a institucionalização podem ser caracterizadas através dos modelos empresariais, políticos e culturais. O conjunto de regras e costumes, representados por determinações convencionadas, escritas ou não, constitui o modelo e o conjunto de atributos mínimos exigidos para o ingresso em determinada sociedade (LISBOA, 1997).

As sociedades profissionais, incluídas no conceito de sociedade de ingresso por escolha, têm uma característica própria, que delimita o comportamento do indivíduo que escolhe nela ingressar, a partir do momento da sua entrada: sua permanência está condicionada a obediência total e irrestrita das regras ou conjunto de regras, códigos de conduta e outros elementos normativos que direcionam as ações dos membros pertencentes ao grupo.

Morgan (1996, p. 153), diz que “vivemos no meio de nossos interesses, frequentemente percebendo os outros como intrusos, enganando-nos prontamente em ataques e defesas destinados a sustentar ou melhorar nossa posição.” Apesar dessa consciência de posicionamento, não é correto afirmar que o apontado pelo autor seja uma constante quando se fala em ética. Não se pode esperar de um indivíduo que ele renegue os valores fincados no grupo a que está pertencendo ou que queira pertencer por julgar que os seus têm preferência sobre os dos outros. O convívio ético supera esses ataques e defesas, numa consciência coletiva, mesmo quando se trata de uma atividade profissional. A afinidade do pretendente com determinada área de conhecimento leva-o a escolher uma ou outra profissão. A escolha por uma ou outra área é o primeiro passo a ser dado. O ingresso segue, posteriormente, pelos trâmites legais exigidos. Caso seja uma sociedade

regulamentada, a simples escolha não é elemento suficiente para o ingresso, pois será necessário o cumprimento de determinadas etapas e exigências.

O Decreto nº 9.295/46 regulamentou a profissão contábil no Brasil e dividiu a profissão em duas categorias, que são diferenciadas pelo nível de formação acadêmica e pelo conjunto de prerrogativas profissionais de cada um. A composição da classe é feita por profissionais com formação técnica equivalente ao ensino médio e de formação superior, no nível de graduação em faculdades, universidades e centros de ensino.

Denominados de contabilistas, técnicos em contabilidade e contadores devem efetuar um registro profissional junto ao órgão representativo da classe na unidade federativa do seu domicílio, os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), que foram criados, juntamente com a instância maior reguladora, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), também através do Decreto Lei nº 9.295/46.

Este último, por autorização legal, tem a autonomia de instituir regras e controle para a atuação dos seus componentes. Entre as principais, destacam-se as relativas ao registro profissional, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o Código de ética da profissão.

Estes instrumentos normativos delimitam uma série de pré-requisitos que são necessários ao ingresso e permanência na carreira profissional. Sendo uma sociedade de ingresso regulamentado, portanto, sociedade por escolha, pode-se sistematizar o ingresso na sociedade profissional contábil da seguinte forma: 1º.) o indivíduo escolhe atuar na área contábil; 2º) capacita-se numa escola ou academia (Decreto 9295/46); 3º) obtém aprovação num exame de suficiência (atualmente suspenso por medida liminar); 4º) cumpre as exigências institucionais dos CRC'S/CFC, dentre elas o Registro Profissional (Resolução 867/99); 5º) obedece as Resoluções e as Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas e Profissionais (NBCT's/ NBCTP's); e, 6º) obedece ao Código de Ética Profissional (Resolução 803/96).

## **2.2 Composição e preceitos de um código de ética**

Os códigos de ética representam o conjunto de elementos que caracterizam o comportamento das pessoas dentro de um grupo social. Dentre estes



elementos, destacam-se os deveres legais normativos e positivos e as regras de boa conduta no trato com as pessoas.

Analisando o conteúdo de 17 códigos de empresas originadas no Brasil, Arruda (2002), com base num modelo de análise e comparação de códigos de conduta proposto pelos pesquisadores holandeses Tunder e Kolk (2001), apresenta os principais enfoques dados pelas organizações sobre a preocupação ética. A autora elenca 27 itens para análise, adaptado do modelo de Tunder e Kolk, que enfatiza critérios relativos a questões éticas com as pessoas, relativos ao foco, à mensuração e de *compliance*. A análise destaca que os principais componentes reportam-se a ética como comportamento correto com as pessoas, a obediência a requisitos legais, aos interesses do consumidor e aos interesses comunitários.

Nasch (2001), apresenta como resultado de uma pesquisa, na qual analisou mais de 200 códigos de éticas, um conjunto de valores que movem o idealismo dos indivíduos, destacando como tais a honestidade, a integridade, a família, a realização, a confiabilidade, a justiça, a lealdade, a credibilidade, o respeito pelos outros e o respeito próprio. Enfatiza dizendo que a ética nos negócios é melhor definida como integridade nos negócios. Para tanto, caracteriza a integridade como sendo a condição que exige que você aja como diz, Nasch (2001, p. 34). Para ela são 4 os valores básicos de um código de conduta: a honestidade, a confiabilidade, a justiça e o pragmatismo.

Lisboa et al (1997), apresentam um conjunto de preceitos mínimos que devem constar num código de ética. A conclusão tem como base a análise do código de ética do contador gerencial do *Institute of Management Accountants*. O autor destaca 4 elementos que sintetizam o objetivo principal de um código de ética, que são a competência, o sigilo, a integridade e a objetividade. Este estudo utilizou o modelo teórico proposto por estes autores para construir o instrumento de medição do nível de introjeção ética.

A competência, para os autores, ressalta o nível de preparação técnico profissional e a aderência às normas e preceitos legais, a capacidade de preparar relatórios claros e completos, com recomendações apropriadas para análise (LISBOA et al, 1997). Sá (2001, p. 192) divide a competência em dois aspectos, denominando-os de potencial e funcional. Sob o aspecto potencial, afirma que “é o conhecimento acumulado por um indivíduo, suficiente para o desempenho eficaz de uma tarefa”. Sob o aspecto funcional

conceitua como o exercício do conhecimento de forma adequada e pertinente a um trabalho.

O sigilo demonstra o grau de reserva que o profissional tem com as informações que lhe são confiadas por clientes, colaboradores e demais *stakeholders*. Para Sá (2001, p. 190) “nem tudo é objeto de sigilo”. Continua, “preferível será sempre que o profissional se reserve quanto a tudo que sabe e que lhe é revelado pelo cliente ou que ele veio a saber por força da execução do trabalho.” Afirma que “a ação de revelar o que sabe, quando a respeito do desconhecido, e quem o confiou, pediu reserva, é quebra de sigilo”.

Dentre os pontos apontados por Lisboa et al (1997, p. 69), destacam-se o segredo que o profissional deve ter com as informações internas da empresa, da manutenção de uma política de cognição com subordinados e colaboradores para que estes mantenham adequado grau de reservas sobre suas tarefas, bem como do uso de dados em proveito próprio ou de pessoas a eles ligadas.

A integridade demonstra a conduta do profissional diante dos seus pares, sua classe, clientes e concorrentes. Nesse ponto, os autores desmembram a integridade em fatores que vão desde o seu comportamento social até as suas atitudes individuais. Evitar conflitos de interesses, esclarecendo seu compromisso e independência profissional aos clientes; abster-se de receber prêmios ou presentes, a fim de não prejudicar a sua independência; não tomar decisões isoladas que possam colocar em risco a consecução dos objetivos da empresa ou do seu contratante, bem como criar uma política de esclarecimento e comunicação tempestiva das suas opiniões e julgamentos junto a administradores e clientes (LISBOA et al, 1997). Para Nasch (2001, p. 33) a “...integridade é uma condição que exige que você aja como diz.” A autora diz que a integridade manifesta-se em quatro marcas diferentes, que são a honestidade, a confiabilidade, a justiça e o pragmatismo. Afirma ainda que é a integridade a verdadeira materialização do que seja a ética numa organização.

A objetividade, ressaltam Lisboa et al (1997), demonstra o grau de clareza que o profissional tem no trato e na transmissão das informações que repassa aos clientes e contratantes, bem como a evidenciação dos dados relevantes que possam influenciar as decisões por parte destes. Esta objetividade não se restringe apenas ao conteúdo da informação, mas antes a

capacidade do profissional em facilitar o entendimento de assuntos técnicos aos diversos usuários.

Traçando um comparativo dos estudos apontados, é possível chegar ao Quadro 1:

**Quadro 1: Comparativo dos estudos de Arruda, Nasch e Lisboa et al**

<b>Lisboa (1997)</b>	<b>Nasch (2001)</b>	<i>Arruda (2002)</i>
Competência	Honestidade	Ética com as Pessoas
Sigilo	Confiabilidade	Requisitos legais
Integridade	Justiça	Interesses do consumidor
Objetividade	Pragmatismo	Interesses comunitários

Fonte: elaborado pelos autores.

Os elementos apontados por Arruda (2002) e Nasch (2001) são frutos dos estudos em organizações, não destacando sua inteira aplicação as carreiras profissionais. Por tal motivo, a abordagem adotada neste trabalho segue ao modelo proposto por Lisboa et al (1997), que serve de ao instrumento elaborado para medição do nível de introjeção dos valores éticos.

### 2.3 O código de ética profissional do contabilista (CEPC)

Na acepção Kantiana de que o indivíduo deve agir por respeito ao dever, baseado na razão, o cumprimento das regras e normas impostas por um código de conduta profissional representa a materialização de que o mesmo aceita e introjeta os valores éticos de uma profissão. Para Lisboa et al. (2003, p. 62) o “código de ética é um corpo que relaciona as principais práticas de comportamento permitidas e proibidas no exercício da profissão”. Aguiar (2003, p. 69) afirma que “os códigos de ética são apenas expressões de algo que deve estar presente, antes, na consciência humana”. Afirma ainda o autor que por mais soberanos que sejam, estes não podem obliterar o livre arbítrio humano. Arruda (2002) diz que os códigos de éticas das organizações agregam valor a todos os seus *stakeholders*. Diz também que uma das vantagens de se manter um código de ética é a obtenção de um maior compromisso por parte dos membros dentre si e em relação à própria organização.

O Conselho Federal de Contabilidade, órgão maior da profissão contábil, editou em 10 de outubro de 1996 a Resolução nº 803, que trata do

Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC). O art. 1º do Código delimita seu objetivo e fixa a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional. O documento, como afirma Lisboa (1997, p. 61) serve de guia as ações morais e possibilita a profissão contábil: a) cumprir as regras da sociedade; b) servir com lealdade e diligência; e, c) respeitar a si mesma.

A obediência ao Código é obrigatória para todos os profissionais, independentemente da categoria, quer técnicos ou contadores, e estes têm o dever moral de zelar pelo cumprimento, conforme determina o item V do artigo 11º, da Resolução 803/96.

A estrutura básica do código elenca uma série de deveres e proibições (artigos 2º, 3º, 5º, 8º, 9º, 10º e 11º) que abarcam relações com os pares e com o conglomerado, ou seja, a própria classe. A resolução traz 43 deveres e obrigações que são impostas aos profissionais, e quando descumpridas, podem resultar em penalidades que vão do aspecto administrativo e pecuniário, à suspensão do direito de exercer a profissão.

Lisboa et al. (1997) apresentam um conjunto de preceitos mínimos que devem constar num código de ética, destacando a competência, que ressalta o nível de preparação técnico profissional e a aderência às normas e preceitos legais; o sigilo, que demonstra o grau de reserva que o profissional tem com as informações que lhe são confiadas por clientes, colaboradores e demais *stakeholders*; a integridade, que demonstra a conduta do profissional diante dos seus pares, contratantes e concorrentes; e a objetividade, que ressalta o grau de clareza e objetividade que o profissional tem no trato e na transmissão das informações que repassa aos diversos usuários.

Analisando o conteúdo do documento e os itens apresentados como sua composição, depreende-se que o CEPC atende aos preceitos mínimos apontados pelos autores, pois trata, na visão dos mesmos, de todas as nuances mínimas que devem constar em um código, competência, sigilo, integridade e objetividade.

### 3 Metodologia

Este capítulo traz os aspectos metodológicos que foram aplicados na pesquisa, destacando inicialmente o método de pesquisa, a população e

amostra. Em seguida apresenta-se o instrumento de mensuração utilizado, e a descrição do processo de coleta e tratamento dos dados. A última parte traz a descrição da análise efetuada, detalhando as técnicas multivariadas de análise fatorial e teste T.

### 3.1 Método e tipo de pesquisa

O método utilizado na pesquisa foi o exploratório-descritivo, utilizado em larga escala nas ciências sociais por possibilitar a aplicação prática de novos conceitos no âmbito científico. Exploratória porque objetivou proporcionar ao pesquisador um maior envolvimento com o problema, e o conseqüente aprimoramento de idéias e descobertas sobre o assunto (OLIVEIRA et al, 2003). Descritiva porque objetivou estabelecer relações sobre temas já abordados cientificamente numa população (GIL, 1999).

### 3.2 População e amostra

A população alvo foi constituída pelos contabilistas, técnicos em contabilidade e contadores registrados na Delegacia N° 1, que compreende o contingente de profissionais atuantes na cidade de Natal/RN, registrados no Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte, totalizando 2.415 profissionais, conforme aponta o cadastro geral do CRC/RN em julho de 2004. Na tabela 1 apresenta-se a composição da amostra coletada.

**Tabela 1: Distribuição dos profissionais na amostra**

Total	Amostra	%
1.540	128	8,31
875	59	6,74
2.415	187	7,74

Fonte: elaborado pelos autores.

A amostra tentou contemplar o maior número de elementos possíveis da população, não sendo determinada *a priori*. O tamanho da amostra contemplou o resultado final da aplicação dos instrumentos de pesquisa, que foi enviado a todos os componentes da população em intervalos regulares de até sete dias, além das reuniões presenciais e visitas promovidas nos

escritórios de contabilidade, perfazendo um total final de 187 (cento e oitenta e sete) profissionais, após esgotadas todas as tentativas de coleta entre os dias 20 de julho e 25 de agosto do ano de 2005.

### **3.3 Instrumento e coleta de dados**

Para a medição do nível de introjeção dos deveres éticos profissionais, foi construído e utilizado um questionário com 20 questões fechadas, em formato Likert, numa escala de seis pontos que variam de discordo totalmente a concordo totalmente, elaborado a partir do conjunto de preceitos mínimos, apontados por Lisboa et al. (1997), que devem constar num código de ética, salientando a competência, o sigilo, a integridade e a objetividade.

A construção deste questionário deu-se pela falta de um instrumento nas pesquisas sobre o tema, sendo necessária a adequação dos preceitos apontados por Lisboa et al (1997), de forma a mensurar o nível de introjeção dos valores éticos por profissionais. Os respondentes foram orientados a responder os questionários levando em conta o seu sentimento pela carreira profissional contábil, explicitando sua discordância ou concordância, variando de pouca, muita ou total. No Quadro 2 apresenta-se o instrumento utilizado na pesquisa.

## Quadro 2: Indicadores e dimensões latentes dos deveres éticos

<b>Indicadores de Competência</b>
COMP1 - Eu cumpro integralmente as normas e os deveres da profissão
COMP2 - O profissional deve cumprir a legislação fiscal e societária integralmente, mesmo que não concorde com aquelas
COMP3 - O profissional deve cumprir integralmente todas as normas e os deveres da profissão, independentemente de aceita-las ou não
COMP4 - Eu cumpro toda a legislação fiscal e contábil independente dos interesses dos meus clientes
COMP5 - Procuo cumprir toda a legislação fiscal, independentemente da opção tributária do meu cliente
<b>Indicadores de Sigilo</b>
SIG1 - O profissional deve guardar reserva total sobre o que souber em razão do seu exercício profissional
SIG2 - Eu guardo total sigilo sobre o que sei em razão do meu exercício profissional
SIG3 - O Profissional não deve revelar informações fiscais ou contábeis dos seus clientes a pessoas não autorizadas
SIG4 - Eu guardo sigilo total sobre acontecimentos ocorridos no Conselho da classe dos quais sei em razão do meu exercício profissional
SIG5 - Eu não revelo, em hipótese alguma, informações sobre trabalhos que realizei a pessoas não autorizadas
<b>Indicadores de Integridade</b>
INT1 - O profissional deve sempre manter uma relação cordial e honesta com seus clientes e colegas de profissão, mesmo em situações que lhe são adversas
INT2 - O profissional deve sempre manter uma relação de cordialidade e honestidade com seus clientes e colegas de profissão, independentemente dos interesses destes
INT3 - Eu sempre procuro manter relações de cordialidade e honestidade com meus clientes e colegas de profissão
INT4 - Eu procuro sempre ser cordial e honesto nas minhas abordagens diárias a clientes e colegas de profissão
INT5 - Procuo ser honesto como meus clientes e sempre lhes comunico, integralmente, fatores favoráveis e desfavoráveis aos seus interesses
<b>Indicadores de Objetividade</b>
OBJ1 - Para exercer bem a profissão o profissional tem de ser totalmente objetivo nas informações que prestar aos seus clientes
OBJ2 - O profissional deve ser objetivo em todas as informações que prestar, independentemente dos seus interesses
OBJ3 - Eu sempre procuro ser objetivo e facilitar o entendimento dos meus clientes a respeito de assuntos técnicos da profissão
OBJ4 - Eu procuro inteirar-me de todos as circunstancias sobre assuntos sobre os quais sou consultado para ser objetivo nas minhas respostas
OBJ5 - Procuo ser totalmente objetivo nas informações que presto aos meus clientes, sejam elas favoráveis e desfavoráveis aos mesmos

Fonte: elaborado pelos autores.

### 3.4 Análise dos dados

A análise dos dados foi feita através das técnicas de análise fatorial exploratória e teste T. Os dados analisados estão dispostos a seguir, sendo apresentados os resultados quantitativos e qualitativos do comprometimento, destacando-se quais são as dimensões latentes do comprometimento profissional, bem como as variações desse nível de comprometimento entre as duas classes profissionais.

A análise fatorial é uma técnica multivariada que pressupõe a existência de dimensões latentes entre um conjunto de variáveis. Essa hipótese básica, da existência de dimensões latentes entre diversos indicadores, serve para explicar fenômenos complexos. (HAIR, 1998). Kerlinger (1980), afirma que a análise fatorial é um método analítico para determinar o número e a natureza de variáveis subjacentes a um grande número de variáveis e medidas.

Na pesquisa foram tratados um total de 28 indicadores relacionados ao comprometimento com a profissão, identificando-se, respectivamente, 6 dimensões do comprometimento, todos estes fatores com três indicadores cada.

Na tentativa de identificar possíveis diferenças no nível de comprometimento das duas classes profissionais empregou-se a técnica estatística teste T. Essa tentativa de diferenciação partiu da hipótese de que os dois grupos possuíam médias iguais, o que ficou comprovado, não se identificando, portanto, diferenças significantes entre as duas categorias.

### 3.5 Coleta de dados

Os dados foram coletados através do instrumento de mensuração do nível de introyeção dos valores e deveres éticos, no período de 20 de julho a 25 de agosto de 2005, em 4 etapas diferenciadas, através da internet, reuniões presenciais no Conselho Regional de Contabilidade e Sindicato dos contabilistas do RN e através de visitas a alguns escritórios.

Os respondentes foram orientados a responder os questionários levando em conta o seu sentimento pela carreira profissional contábil, explicitando sua discordância ou concordância, variando de pouca, muita ou total.



## **4 Análise e discussão dos resultados**

Do total de 187 entrevistados, 25,13% são do sexo feminino e 74,87% do sexo masculino. A idade média dos entrevistados é de 36,8 anos, variando de 21 a 69 anos. O tempo médio de atuação profissional chega a 10,8 anos e o número de horas diárias dedicadas a profissão é em média de 08 horas por dia.

Entre os Contadores entrevistados, num total de 128, 25% são do sexo feminino e 75% do sexo masculino. A idade média dos entrevistados é de 36 anos, variando de 21 a 69 anos. O tempo médio de atuação profissional chega a 9,9 anos e o número de horas diárias dedicadas a profissão é em média de 08 horas por dia.

Entre os Técnicos entrevistados, num total de 59, 25,42% são do sexo feminino e 75,58% do sexo masculino. A idade média dos entrevistados é de 38,2 anos, variando de 18 a 69 anos. O tempo médio de atuação profissional chega a 12,8 anos e o número de horas diárias dedicadas a profissão é em média de 8 horas por dia.

### **4.1 Dimensões latentes com os indicadores da introjeção de valores éticos**

A análise fatorial dos indicadores constantes do instrumento elaborado na pesquisa identificou um total de 7 fatores iniciais. Por ter sua construção fundamentada teoricamente em Lisboa et al (1997), a pesquisa buscava dimensionar 4 fatores, Competência, Integridade, Sigilo e Objetividade. Para esses foram previstos a ligação de variáveis semelhantes, compostas conforme é apontado na Tabela 2 – Indicadores e dimensões latentes de introjeção ética.

A rotação inicial apresentou o total de 7 fatores não totalmente definidos, mas com dimensões latentes identificáveis teoricamente. Como alguns dos itens fugiam da sua dimensão original prevista, foi feita a exclusão a fim de que os primeiros fatores se ajustassem à teoria apresentada a respeito da introjeção ética. Essa exclusão foi feita com o objetivo de demonstrar, com base no referencial teórico existente, os indicadores que melhor representavam as dimensões latentes previstas para medição do

nível de introjeção ética. Assim, foram retirados os que prejudicavam a interpretação do fator, pois o valor do Alpha era aumentado com a retirada do indicador. Os itens excluídos foram comp2, comp3, sig2, sig5, int1, int5, obj1 e obj2.

Inicialmente fez-se a exclusão de um indicador em cada dimensão, na tentativa de identificar em cada um 4 variáveis para sua composição. Como não se ajustavam de forma consistente, retirou-se, então, mais um indicador de cada dimensão, possibilitando a rotação dos 4 fatores teóricos esperados. Percebeu-se no final, a ligação consistente de três indicadores em cada, medindo-se o nível de confiabilidade de cada um e da rotação total.

Hair et al (1998) delimitam que uma das maneiras de estabelecer o número mínimo de fatores que devem ser extraídos da análise é a observação do autovalor. Esse critério engloba apenas aqueles que têm esse valor maior que um, sendo este o critério adotado neste trabalho.

Após a exclusão de todos os itens referenciados, a análise reuniu 4 fatores com autovalor maior que um, todos conceitualmente identificados. Na Tabela 2 apresenta-se o conjunto de fatores identificados na análise.

**Tabela 2: Variação explicada e autovalor dos componentes da introjeção ética**

<b>Componentes</b>	<b>Autovalor</b>	<b>Variação Explicada</b>	<b>Variação Explicada Acumulada</b>
1	2,95	24,55	24,55
2	1,96	16,34	40,89
3	1,52	12,69	53,58
4	1,2	10,02	63,6

Fonte: elaborado pelos autores.

O fator formado pelos indicadores a) int3 - Eu sempre procuro manter relações de cordialidade e honestidade com meus clientes e colegas de profissão; b) int4 - Eu procuro sempre ser cordial e honesto nas minhas abordagens diárias a clientes e colegas de profissão; c) int2 - O profissional deve sempre manter uma relação de cordialidade e honestidade com seus clientes e colegas de profissão, independentemente dos interesses destes, confirma o exposto por Lisboa et al (1997), sendo então denominado de Integridade, que segundo o autor representa a conduta do profissional diante dos seus pares, sua classe, clientes e concorrentes.

Silva e Speroni (1998) dizem que uma das características da ética é um maior relacionamento do indivíduo com seus clientes e com outros profissionais, levando em conta valores como a dignidade humana, a auto-realização e a sociabilidade. O ser honesto e cordial com seus pares e contratantes, na verdade expõe o lado mais íntegro do profissional.

O fator também coaduna com o disposto na Resolução 803/96 do CFC, que delimita que a conduta do contabilista com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe. Define ainda que o espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado deve prevalecer nas suas relações, como também o mesmo deve abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras, evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

O segundo fator é formado pelos itens a) sig2 - Eu guardo total sigilo sobre o que sei em razão do meu exercício profissional; b) sig1 - O profissional deve guardar reserva total sobre o que souber em razão do seu exercício profissional; c) sig4 - Eu guardo sigilo total sobre acontecimentos ocorridos no Conselho da classe dos quais sei em razão do meu exercício profissional. A composição deste fator compreende o que Lisboa et al (1997) chamam de sigilo.

O fator também retrata o disposto na Resolução 803/96 do CFC (Código de Ética profissional do Contabilista) que delimita que o contabilista deve guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade. Também não deve revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento. Neste ponto depreende-se o que Sá (2001, p. 190) retrata “preferível será sempre que o profissional se reserve quanto a tudo que sabe e que lhe é revelado pelo cliente ou que ele veio a saber por força da execução do trabalho”.

Para Lisboa et al (1997), o sigilo demonstra o grau de reserva que o profissional tem com as informações que lhe são confiadas por clientes, colaboradores e demais *stakeholders*.

O fator também corrobora o que Lisboa et al (1997, p. 69), destacam como o segredo que o profissional deve ter com as informações internas da empresa, da manutenção de uma política de cognição com subordinados e colaboradores para que estes mantenham adequado grau de reservas sobre suas tarefas, bem como do uso de dados em proveito próprio ou de pessoas a eles ligadas.

Outro fator resultante dos indicadores: a) comp5 - Procuo cumprir toda a legislação fiscal, independentemente da opção tributária do meu cliente; b) comp4 - Eu cumpro toda a legislação fiscal e contábil independente dos interesses dos meus clientes; e c) compl - Eu cumpro integralmente as normas e os deveres da profissão, refletem o conceituado por Lisboa et al (1997) como Competência, que ressalta o nível de preparação técnico profissional e a aderência às normas e preceitos legais (LISBOA et al, 1997).

O fator também aproxima-se do que Nasch (2003) delimita como fatores que movem o idealismo dos indivíduos, a honestidade, a integridade e a justiça. A idéia de justiça, integridade e honestidade se revestem na capacidade do indivíduo cumprir normas e obrigações de caráter legal, instituídas pelo estado e pelo órgão da classe.

O fator contempla o que é delimitado pela Resolução 803/96 do CFC, que elenca diversas exortações sobre o nível de competência de seus pares, especificamente acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais; não 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; não aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Sá (2001, p. 192) divide a competência em dois aspectos, denominando-os de potencial e funcional. Sob o aspecto potencial, afirma que “é o conhecimento acumulado por um individuo , suficiente para o desempenho eficaz de uma tarefa”. Sob o aspecto funcional conceitua como o exercício do conhecimento de forma adequada e pertinente a um trabalho. A eficácia potencial e a forma adequada e pertinente de atos para a consecução de um trabalho estão diretamente relacionadas a competência enquanto aderência aos objetivos da profissão e aos interesses sociais decorrentes das ações

praticadas por seu exercício. O fator também retrata o que Arruda (2002) chama de comportamento correto com as pessoas, salientando a obediência a requisitos legais, aos interesses do consumidor e aos interesses comunitários.

O último fator rotacionado na análise reporta-se a objetividade, que segundo Lisboa et al (1997) demonstra o grau de clareza e objetividade que o profissional tem no trato e na transmissão das informações que repassa aos clientes e contratantes, bem como a evidenciação dos dados relevantes que possam influenciar as decisões tomadas por estes.

O fator também confirma o apresentado pela Resolução 803/96, que delimita que os profissionais no uso de suas atribuições legais e no seu exercício não deve 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 inidôneas, também deve abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo, deve abster-se também de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos, e por último deve considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido a sua apreciação.

## **4.2 Dimensões latentes com os indicadores da introjeção de valores éticos por categoria**

Outro ponto destacado na pesquisa foi a possibilidade de analisar isoladamente a ética e comprometimento dos profissionais técnicos e contadores. Inicialmente foi feita a rotação fatorial isolada de cada banco de dados por categoria, de forma a identificar as dimensões latentes do nível de introjeção de ética e do comprometimento. Esse processo obedeceu a mesma metodologia dada ao banco de dados geral da pesquisa.

Os resultados demonstram que as dimensões formadas pelo conjunto de indicadores com as bases de respostas tanto dos técnicos como dos contadores não apresentam diferenças que possam ser consideradas como relevantes. Essa constatação é reforçada pela aplicação do teste T, que demonstrou não

haver diferenças substanciais entre a ética dos contabilistas quando tomadas isoladamente.

Tal constatação responde a um dos objetivos da pesquisa, evidenciando que não há diferenciação substantiva no nível de introjeção ética entre as categorias analisadas, indo parcialmente de encontro ao que hipoteticamente se estabeleceu no contexto problemático de que os profissionais de nível superior, por receberem uma maior carga de informações teriam um maior envolvimento ético, o que não ficou totalmente evidenciado no trabalho.

## **5 Considerações finais**

Ao longo deste trabalho procurou-se conhecer como se dá a introjeção de preceitos éticos pelos contabilistas na sua atuação profissional, evidenciando-se que estes profissionais introjetam para exercer sua profissão os elementos mínimos apontados por Lisboa et al (1997) que devem constar num código de ética.

O estudo também constatou que não existem diferenças de introjeção ética entre as categorias, técnicos e contadores o que foi possível após a aplicação da análise estatística teste T. Talvez o resultado apresentado no trabalho seja conseqüência da característica intrínseca maior do que representa um código de ética, já que o mesmo, como elemento regulador, é de obediência obrigatória para todos os profissionais, e por isso apresentem-se os comprometimentos instrumental e normativo como salientes, representando assim, uma limitação ao estudo.

Essa constatação abre espaço para novas pesquisas nesta linha, de forma que outros contextos profissionais sejam analisados a fim de se confirmar o que ficou exposto no trabalho. Estes contextos podem envolver temáticas relacionadas às imagens pessoais dos componentes éticos diante da globalização e abertura de mercados.

Por fim, é certo afirmar que o presente estudo não encerra a pesquisa sobre o comportamento ético dos profissionais, mas colabora na medida em que propõe um elemento mensurador do nível de introjeção ética profissional e abre espaço para novas pesquisas sobre os temas abordados.

## Referências

- ANDREUCCI, Bruno Pedro. A problemática da ética nas profissões liberais. **Boletim CRC-SP**, nº 106, jul./ago./set., 1994.
- AGUIAR, Maria Aparecida Ferreira. **Psicologia aplicada à administração**: teoria e críticas e a questão ética nas organizações. São Paulo: Excellus, 1996.
- AGUIAR, Emerson Barros de. **Ética**: instrumento de paz e justiça. 2. ed. Natal: Tessitura, 2003.
- ARANHA, Maria Lúcia de e MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando**: introdução á Filosofia. 2. ed. São Paulo: Moderna, 1993.
- ARISTÓTELES. **POLÍTICA. Coleção a obra prima de cada autor**. São Paulo: Martin Claret, 2002.
- ARRUDA, Maria Cecília Coutinho de. **Código de ética**: um instrumento que adiciona valor. São Paulo: Negócio Editora, 2002.
- ASHLEY, Patrícia Almeida et al. **Ética e responsabilidade social nos negócios**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BAUMHART, Raymond S. J. **Ética em negócios**. Rio de Janeiro: Expressão e Cultura, 1971.
- BUEREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: CFC, 2000.
- CROOM, John H. The ethical way to do business. **Management Accounting**, p. 20, Sept.,1990.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HAIR, J. F.; ANDERSON, R.E.; TATHAM, R.L. e BLACK, W.C. **Multivariate data analysis**. New Jersey: Prentice Hall, 1998.
- Institute of Management Accountants**. Standards of ethical conduct for management accountants. **Management Accounting**. Montvale, N.J, p. 24, Aug. 1994.
- Institute of Management Accountants**. Statements on accounting: objectives of management accounting. New York, Statement no. 1B, June 17, 1982.

JACOMINO, Darlen. Voce é um profissional ético? **Revista Você S/A**, São Paulo: Editota Abril, ed. 25, ano 3, p. 28-36, jul.2000.

KANT, Immanuel. Crítica da Razão Pura. **Coleção A obra prima de cada autor**. São Paulo: Martin Claret, 2002.

\_\_\_\_\_. Fundamentação da metafísica dos costumes e outros valores. **Coleção A obra prima de cada autor**. São Paulo: Martin Claret, 2002.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: /EDUSP, 1980.

LISBOA, Lázaro Plácido et al. **Ética geral e profissional e contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva, et al. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

NASCH, Laura L. **Ética nas empresas: guia prático para soluções de problemas éticos nas empresas**. São Paulo: Makron Books, 2001.

RIFKIN, Jeremy. **A Era do acesso: a transição de mercados convencionais para networks e o nascimento de nova economia**. São Paulo: Makron Books, 2000.

SÁ, A Lopes de. **Ética profissional**. 4. ed São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. Inteligência emocional e ética profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: CFC, ano 27, nº 111, 1998.

SILVA, Tânia Moura da; SPERONI, Valdemar. Os princípios éticos e a ética profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: CFC, ano 27, nº 113, p. 77-79, set/out. 1998.

VAZQUEZ, Adolfo Sanches. **Ética**. Rio de Janeiro: Art Lime, 1999.

**Artigo recebido em:** 5 março de 2007

**Artigo aceito em:** 28 de junho de 2007