

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

EDUARDO PALMA COELHO

ÉTICA PROFISSIONAL E A EVOLUÇÃO DA PROFISÃO CONTÁBIL

**UBERLÂNDIA
JUNHO DE 2019**

EDUARDO PALMA COELHO

ÉTICA PROFISSIONAL E A EVOLUÇÃO DA PROFISSÃO CONTABIL.

Artigo acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Mestre Edilberto Batista
Mendes Neto**

**UBERLÂNDIA
JUNHO DE 2019**

EDUARDO PALMA COELHO**Ética profissional e a evolução da profissão contábil.**

Artigo acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de Avaliação:

Prof. Edilberto Batista - UFU
Orientador

Prof. Me. Ciclano de Tal – FAGEN
Membro

Prof. Esp. Beltrano de Tal – UFU
Membro

RESUMO

O objetivo do estudo é investigar se a ética profissional e seus preceitos se modificaram diante da evolução sofrida na profissão contábil. Foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e delineamento documental. Os dados estatísticos utilizados na pesquisa foram coletados dos históricos de fiscalizações desenvolvidas pelo Conselho Federal de Contabilidade nos exercícios de 1996 a 2018, divulgados no site do CFC. Os resultados demonstraram um aumento de 149% no número de diligências realizadas e, que esse aumento não foi acompanhado pelos números dos autos de infrações, que sofreu redução de 82%. Verificou-se que o número de notificação, sofreu um aumento de mais de 103% no período analisado, o que pode ser justificado pela convergência das normas internacionais de contabilidade. Constatou-se que não houve modificações na ética profissional e seus preceitos, uma vez que, a evolução da profissão trouxe também maiores responsabilidades éticas para o profissional contábil.

Palavras-Chave: Ética. Ética Profissional. Evolução Contábil.

ABSTRACT

The aim of the study was to investigate whether professional ethics and precepts of evolution changed before suffered in the accounting profession. We performed a descriptive research with quantitative approach and design documentation. The data used in the study were collected from historical monitoring developed by the Federal Accounting Council for the years 1996 to 2018, published on the website of CFC. The results showed an increase of 149% in the number of steps taken and that this increase was not accompanied by numbers delinquency notice, a reduction of around 82%. It was found that the notification number, increased by over 103% in the period, which may be explained by the convergence of international accounting standards. It was found that there were no changes in professional ethics and precepts, since the evolution of the profession has also brought greater responsibilities for the accounting professional ethics.

Keywords: *Ethics. Professional Ethics. Evolution Accounting.*

1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, ocorreram grandes transformações econômicas, políticas, sociais e tecnológicas em diversos ramos do conhecimento científico. A contabilidade também evoluiu para atender à necessidade atual dos usuários das informações contábeis, no tocante à qualidade da informação para a tomada de decisões. No entanto, com essas transformações, empresas e profissionais ficaram mais vulneráveis e suscetíveis à ação comportamental que contrariam as regras éticas estabelecidas pela sociedade.

A fim de resolver esse conflito de interesse e estabelecer padrões éticos, empresas e órgãos de classe criaram ou atualizaram seus códigos de ética, para serem seguidos pelos membros que os compõem. Até mesmo, para orientação de como resolver questões cujas soluções não estejam contidas no código de ética, pois as circunstâncias são dinâmicas e não existem regras estabelecidas para todas as situações, assim o código de ética estabelece princípios que direciona a resolução dessas questões.

Na profissão contábil, o órgão que regulamenta a profissão - Conselho Federal de Contabilidade (CFC), editou a Resolução CFC nº 803/96 (alterada posteriormente por outras resoluções), que trata do Código de Ética Profissional do Contador, sendo um guia para a formação de padrões de conduta da classe contábil no Brasil.

Alves (2005) analisou as percepções do profissional de contabilidade a respeito de seu código de ética, investigou o entendimento desses profissionais, quanto ao código de ética como guia de conduta, a gravidade da infração ética, a punição aplicada, entre outros. Constatou-se que cerca de 73% dos profissionais concordam, totalmente, que o código de ética é um importante guia de conduta e que, a percepção dos contabilistas a respeito da gravidade da infração ética é, possivelmente, associada a sua percepção a respeito da sanção a ser aplicada ao infrator.

À vista das exposições acima, surge o seguinte questionamento: A ética profissional e seus preceitos modificaram diante da evolução sofrida na profissão contábil?

Desta forma, a presente pesquisa tem, como objetivo geral, verificar se a ética profissional e seus preceitos modificaram, diante da evolução sofrida na profissão contábil.

Para alcançar o objetivo geral da pesquisa, foram traçados os seguintes objetivos específicos: verificar a influência da evolução da profissão contábil na ética da classe e descrever os deveres do profissional contábil na sua atuação ética.

Esta pesquisa justifica-se por levantar uma discussão sobre a ética do profissional contador, no momento em que a contabilidade brasileira vem sofrendo um grande avanço devido à convergência das normas internacionais de contabilidade, além de outras mudanças já ocorridas, sejam elas tecnológicas ou científicas.

Este estudo apresenta nesta seção os aspectos introdutórios, na sequência expõe o embasamento teórico, que dá suporte à pesquisa. A seguir, são descritos os procedimentos metodológicos adotados, e os resultados são discutidos na seção posterior. Na última seção, são feitas as considerações finais e as recomendações para pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Ética e Moral

A ética e a moral muitas vezes se apresentam, erroneamente, como sinônimo, porém seus conceitos são distintos, assim como a origem etimológica de suas palavras.

A palavra moral deriva do latim *morales*, que significa costumes, baseia-se em como agir na coletividade, estando assim vinculada a um conceito de valor sobre o que é certo ou errado, porém esses valores são uma exteriorização de pensamentos individuais ou fruto de uma regra costumeira que existe em uma sociedade e isso pode variar de acordo com a região, época, religião e até mesmo de base familiar, assim a moral é um conjunto de regras do convívio social, podendo mudar com o passar dos anos.

Pelo fato de existir diferenças entre crenças religiosas, cultura, hábitos etc., os valores éticos e morais serão vistos de maneiras diferentes e até mesmo questionados, porque o que é bom para alguns pode não ser para os outros. Para Lisboa (2007, p.20), pode-se dizer que dentro de uma sociedade as pessoas possuem valores e princípios diferentes, tendo uma visão particular do que é certo e do que é errado, mesmo a sociedade de forma geral possua uma disposição própria, fica claro que os indivíduos em si possuem interesses particulares. Afirmar essas diferenças de interesses, no leva a origem de conflitos de interesses dentro das sociedades ou dos indivíduos com a sociedades, uma vez que interesses conflitantes leva a necessidade da prevalência de um sobre o outro para a solução de situações.

A palavra ética vem do grego *ethos*, que quer dizer, modo de ser, o caráter. Conforme LISBOA (2007, p.23) de forma simplificada, pode-se definir o termo ético como sendo um

ramo da filosofia que lida com o que é moralmente bom, mau, certo ou errado. Pode se dizer também, que ética e “filosofia da moral” são sinônimos.

A ética também está ligada a um conceito de valor, mas diferentemente da moral, a ética usa a razão para diferenciar se determinado fato é certo ou é errado, sem apelar para os costumes. A ética pode ser caracterizada como uma regra imposta e que deve ser cumprida, possuindo caráter universalista, onde se busca a maneira correta de tratar determinada situação, dando o sustento para a base comportamental da vida social. A ética permite o equilíbrio entre as partes, possibilitando uma boa interação social, assim a ética pode ser definida como conjunto de princípios que norteiam a conduta humana na sociedade, estando vinculada com o sentido de justiça social.

Moral vem do latim *mos*, plural *mores* (mais usados), que significa “costumes”. Também se pode traduzir como “modos”, assim aparecendo em expressões como “maus modos” ou “menino sem modos”. Já a ética provem do grego *ethos*, que quer dizer “caráter, modo de ser”. Daí haveria uma diferença entre moral e ética: a moral se referiria aos costumes que determinada sociedade possui e, portanto, se revestiria de um sentido, digamos mais conformista, mais no rumo de adequar o indivíduo ao seu grupo social; já a ética diria respeito aos *ethoi*, aos diferentes caracteres (plural de “caráter”) presente em qualquer sociedade e, por isso, destacaria a necessidade de cada um buscar o seu caminho próprio, sem seguir a manada (COIMBRA, 2002, p. 121-122).

2.2 Ética na profissão Contábil e seu código de ética

Em certa fase da vida, todo mundo decide qual o caminho a seguir, e escolhe a profissão que mais se identifica. O trabalho torna-se uma peça fundamental para o indivíduo e para a sociedade, pois a renda uma vez obtida, será aplicada com o objetivo de atender as necessidades do indivíduo ou com a finalidade de gerar mais renda, assim fomentando as engrenagens macroeconômicas que compõem a sociedade. Mas, toda profissão exige o cumprimento de regras, como políticas de boa convivência com os colegas da profissão, com seus clientes, com fornecedores, para que, também, a empresa e a profissão sejam bem-conceituadas. Como bem assegura Sá (2010, p. 155), a profissão como atividade desempenhada dentro de uma sociedade gera frutos para ambas as pontas da relação criada, empregado e empregador e para que isso ocorra é necessário que as partes prezem por uma boa conduta relativa aos princípios éticos relacionados a situação. Fica claro que esses mesmos princípios éticos são criados pela organização dos profissionais de classe para cada profissão. Constata-se que dentro dos diversos ambientes de trabalho existem concepções pontuais em relação ao comportamento a ser adotado, em virtude da carência de condutas com efeitos gerais diante de costumes e tradições heterogêneas.

Borges e Medeiros (2007, p. 64) afirma que a ética profissional pode ser conceituada como agrupamento de normas técnicas e sociais requisitadas pelas classes relacionadas. Percebendo-se que a prática dessas normas pelo profissional o caracteriza como ético, alcançando a aprovação da sociedade e da classe.

Nesse sentido Alonso (2006, p.18) descreve que, o profissional deve se comprometer a concluir suas atividades com excelência atendendo aos paradigmas criados para cada serviço, para que assim se classifique como verdadeiro profissional, alcançando assim a confiança daqueles a quem presta seus serviços e da associação a qual pertence.

As regras e condutas a serem seguidas pelas profissões estão contidas nos códigos de ética. O código de ética profissional mostra quais os seus direitos e suas obrigações dentro do campo de trabalho. Este código tem a importante função de manter o equilíbrio na classe. Pois, se cada um agisse da forma que julgasse correta, seria o verdadeiro império do caos. Então, impor regras torna-se algo essencial. O profissional tem o dever de ser comprometido com a ética, pois a prática de atos que infringem tais regras de conduta, não prejudicariam somente a si, mas todo um grupo de indivíduos que possam estar ali representados.

O Conselho Nacional de Educação através da Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, institui as diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Em seu art. 4º estabelece que o curso de graduação de Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos as seguintes competências e habilidades:

- I - Utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuárias;
- II - Demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- III - Elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- IV - Aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- V – Desenvolver com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- VI – Exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeira, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ao institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- VII – Desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítica analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

VIII – Exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Como em outras profissões, na contábil não poderia ser diferente, ela também possui seu código de ética, onde se encontram as obrigações e proibições, os deveres perante aos colegas de classe e as penalidades a serem aplicadas, exigindo que o profissional esteja sempre agindo com ética, pois é ele o responsável pelo controle e registro dos fatos da administração econômica das empresas e para agir dentro dos padrões éticos, deve aceitar as regras que são impostas pelo exercício da profissão. Segundo Borges e Medeiros (2007, p.64) essa aceitação “não significa perda de valores individuais, mas antes, crescimento coletivo. E esse crescimento, obtido pela ação ética consciente, reveste-se como indicador de diferencial, indispensável na atuação das empresas e profissionais”. Portanto, o profissional que agir eticamente terá mais chances de ser aceito pela sociedade e pelos colegas de profissão.

Deve-se levar, ainda, em consideração a característica normativa da profissão no que tange à obediência. Reveste-se, portanto, em dois pontos básicos, o obedecer para cumprir uma norma regulamentar, e o obedecer por aceitar aquilo como parte do que é aceito como verdadeiro. (BORGES E MEDEIROS, 2007).

As regras de condutas que regem a profissão contábil estão estabelecidas no código de ética do contabilista, editado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da resolução CFC nº 803/96 e alterado pela Resolução CFC nº 1307/10, cujo objetivo, segundo o art.1º da referida resolução, é fixar a forma que devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe. Como relatado por Lisboa (2007, p. 61), o código de ética profissional permite que a classe dos profissionais contábeis exponha intenção de seguir as regras da sociedade servindo a mesma com lealdade e diligência. Fica claro que o código de ética tem como objetivo qualificar o contador a agir conforme os princípios éticos adotados pela sociedade. Tais critérios estão relacionados com a responsabilidade, qualidade, imparcialidade, integridade profissional, devendo buscar o aperfeiçoamento técnico, contribuindo para evolução e disseminação do conhecimento da profissão contábil.

Em complemento, Alves (2005, p.265), afirma que o Código de Ética Profissional do Contador

[...] mesmo que sofra uma serie de imperfeições, o código de ética é importante, especialmente para servir como base para uma cultura própria para o profissional da contabilidade. Por definir os padrões de comportamento, o código minimiza ambiguidades, reduzindo a intensidade dos dilemas éticos e positivamente impactando no comportamento e no raciocínio do profissional de contabilidade.

Por essas razões, o Código de Ética do Profissional do Contador estabelece os preceitos básicos, que vão guiar os profissionais no dia-a-dia de seu trabalho, como decidir questões éticas e expando quais as penalidades sujeitas, no caso de descumprimento dos princípios estabelecidos.

A seguir, no presente estudo, são descritos os quatro preceitos básico: competência, sigilo, integridade e a objetividade, que resume o objetivo do Código de Ética, necessário para guiar a conduta do profissional, baseado na resolução CFC nº 803/96 e alterações pela Resolução CFC nº 1307/10.

2.3 Os preceitos que guiam a conduta do profissional contábil

Para que a profissão contábil possa cumprir com seu papel social e resguardar os interesses da classe, todos os profissionais devem ser guiados pelos princípios éticos que norteiam o comportamento dos integrantes da classe contábil.

Lisboa (2006, p.62) afirma que os “[...] princípios éticos aplicáveis à profissão de contador representa a essência das intenções da profissão, para viver e atuar dentro da ética.” Assim, ao cumprir os princípios estabelecidos no código de ética o profissional contábil evidenciará sua importância para a sociedade, não só pelo trabalho realizado, mas também pelo profissionalismo de sua conduta.

Em estudos realizados por Alves et al (2007, p. 67) afirmam que:

se o Código de Ética profissional é percebido pelo indivíduo como guia de conduta, ele estará mais propenso cumprir as normas emanadas do CFC, reduzindo, dessa forma, a possibilidade de ocorrência de ações que prejudiquem os diversos usuários das informações contábeis. Além dessa predisposição para acatar as normas do Código de Ética, fatores como religião, o nível de escolaridade, a cultura organizacional, dentre outros, podem influenciar o processo decisório ético do indivíduo.

No Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), os preceitos ou princípios básicos estão descritos ao longo de seus cinco capítulos. Observa-se que no Capítulo II, Art.2º, Inciso I sintetiza os quatros elementos básico de um código de ética: competência, integridade, sigilo e objetividade:

Art. 2º:

I – Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais (CFC, Nº 1307/10).

Quando o artigo menciona “observada a legislação vigente”, refere-se à competência do profissional em estar inteirados das normas legais que regem a contabilidade, ou seja, ter conhecimento técnico para o exercício de suas funções. Ser capaz de preparar demonstrações claras e completas, para que possam ser usadas pelos usuários, sem o risco de infringir a lei ou norma.

O princípio da integridade refere-se em agir honestamente com os colegas de profissão e usuários das informações. Pois, afinal, o profissional contábil presta contas do patrimônio das entidades para a sociedade, governo e demais usuários, sendo então seu dever profissional gerar informações confiáveis e não distorcer resultados, que afetarão as decisões dos usuários das informações. No capítulo II, art. 2º inciso IV está evidenciado esse dever da honestidade:

IV – Comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores; (CFC, Nº 1307/10).

Além do comportamento social descrito acima, o CEPC prevê ainda a responsabilidade pessoal. Em seu Art. 3º inciso III fica claro essa dimensão, que estabelece a proibição de recebimento de proventos, que não decorra de prática lícita para evitar a influenciar suas ações.

A objetividade ressalta Lisboa (2006, p.70) demonstra a clareza adotada na linguagem com que o profissional contábil utiliza para transmitir as informações a seus usuários, e também como evidência as informações relevantes que possam interferir nas decisões dos usuários dos relatórios contábeis. Essa conduta converge para a obtenção de demonstrações contábeis mais objetivas. Portanto, ao ser objetivo, o profissional contábil estará observando os princípios fundamentais de contabilidade. O CEPC veda expressamente no art. 3º, inciso XX a elaboração de demonstrações contábeis em desacordo com os princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Segue transcrita os dizerem desse inciso na íntegra.

XX – Executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (Art. 3º, CFC, Nº 1307/10).

Por sua vez, sigilo evidência o nível de segredo que o profissional tem com as informações que são confidenciais a ele, esse preceito ético está expresso no Art.2º inciso II do CEPC:

II – 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; (Art. 2º, CFC, Nº 803/96).

O Código de Ética Profissional do Contador contempla ainda que os profissionais contábeis sejam independentes, no sentido de não deixar influenciar por seus clientes ou

empregador na execução de seu trabalho.

2.4 Dos deveres, das proibições e das penalidades

O estudo realizado por Borges e Medeiros (2007) evidenciou que o nível de introjeção de valores e deveres éticos, por parte dos profissionais em contabilidade influencia seu nível de comprometimento. Talvez seja, uma consequência da característica essencial maior do código de ética, já que ele, como elemento regulador, é de obediência obrigatória para todos os profissionais.

Assim sendo, o Código de Ética discrimina em seus Artigos 2º a 3º do Capítulo II, os deveres e proibições relativos aos profissionais de contabilidade, no exercício de suas funções. Entre os diversos deveres e proibições é destacada a importância da qualidade dos serviços prestados pelo profissional a seus clientes.

Durante os doze incisos do artigo 2º são destacados os deveres do profissional de contabilidade. Conforme Lisboa (2005, p.88): “[...] há uma série de considerações sobre a competência técnica-profissional, a independência, o sigilo, e a educação continuada, inclusive com a apresentação de exemplos, que auxiliam o profissional a tomar decisões”.

Ainda no artigo 2 inciso VI, expõe o dever do profissional contábil “[...] renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador” (CFC Nº 803/96). Ou seja, o contador deve notificar o cliente quanto a sua recusa por determinado trabalho, assim como também ao empregador, o código de ética determina um prazo para a notificação de trinta dias de antecedência para que os interesses de ambas as partes não sejam prejudicados.

No artigo 3º do capítulo II é destacado as proibições ao Profissional da Contabilidade quanto à diminuição de colegas de classe, ou desrespeito à própria classe, o impedimento do exercício de profissionais não habilitados, a realização de atos contrários à legislação ou exercício de fraude contra a mesma.

O inciso XVII, em especial, trata da proibição ao Profissional da Contabilidade de alterar o conteúdo de documentos, fornecendo assim, informações falsas ou elaborando demonstrações contábeis inidôneas:

[...] 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. (Art. 3º Capítulo II, CFC Nº 803/96).

Outra importante ação, destacada no Código de Ética Profissional do Contador, diz respeito à proibição da assinatura de documentos e trabalhos não realizados ou não supervisionados pelo profissional, conforme Art. 3º inciso XXII:

[...]publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado. (CFC nº 803/96)

O Código traz ainda, em seu artigo 5º, os deveres quanto ao exercício da atividade de perito, assistente técnico, auditor ou árbitro. Em seus nove incisos o artigo discrimina a necessidade de uma série de considerações como a competência técnica profissional, a independência, o sigilo, e a educação continuada, considerando-as de grande importância para o auxílio do profissional na tomada de decisões, e ainda é destacado o pleno atendimento as Fiscalizações dos Conselhos de classe:

IX – Atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho. (Art. 5º, CFC Nº 803/96).

Em relação aos colegas de classe o artigo 9º descreve que “a conduta do Profissional da Contabilidade com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe” (Redação alterada pela Resolução CFC nº 1.307/10, de 09/12/2010).

Vale destacar que, o valor de solidariedade estabelecido no artigo 9º não se aplica a convivência com os erros ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.

As penalidades são destacadas nos artigos 12, 13 e 14 do capítulo V do código de ética do contador.

O artigo 12 descreve que “[...] a transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades: I - advertência reservada; II – censura reservada; III – censura pública”. (CFC Nº 803/96). São discriminadas também as sanções éticas consideradas como atenuantes e agravantes relativas à transgressão de preceitos do Código de Ética do Profissional Contador.

O Conselho Regional de Contabilidade que julgará as questões relativas à transgressão de preceitos, funcionando como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado “[...] efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal de Ética e Disciplina” (CFC Nº 803/96).

O Código de Ética prevê ainda a retaliação diante de denúncias falsas, comprovadas pelo Conselho Regional de Contabilidade conforme o artigo 14:

Art. 14 O Profissional da Contabilidade poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão. (CFC N° 1307/10).

Outro ponto importante em relação aos contadores ocorreu no ano de 2002, com novo código civil, com a institucionalização da reponsabilidade solidária, onde o contabilista assume responsabilidade junto ao seu cliente, por atos ilícitos cometidos, onde o profissional pode responder tanto na esfera civil quanto na criminal. Está previsto no código civil seção III Do Contabilista e Outros Auxiliares.

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houve procedimento de má fé, os mesmos efeitos como se fossem por aquele.

O decreto-lei n. 806, de 4-9-1969, regulamentado pelo Decreto n. 66.408, de 3-4-1970, dispõe sobre a profissão de atuário.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Por esse motivo, é que tanto cliente quanto contador sejam transparentes e estejam cientes da obrigação que cabe a cada um, e que ambos pensem e ajam de forma ética, para que um não venha pagar pela culpa do outro.

2.5 Evolução contábil

A evolução da contabilidade está relacionada com o desenvolvimento da sociedade e pode se dizer que a contabilidade surge a partir do momento em que o homem quer ter informações sobre suas riquezas.

Os primórdios da contabilidade resumem-se praticamente no homem primitivo contando (inventariando) seu rebanho. O homem, cuja natureza é ambiciosa, não se preocupa apenas com a contagem de seu rebanho, mas – o que é mais importante – com o crescimento, com a evolução do rebanho e, conseqüentemente com a evolução da sua riqueza. Assim ele faz inventários (contagem) em momentos diferentes e analisa a variação da sua riqueza (MARION, 2009 p. 15)

Até mesmo antes do aparecimento da moeda já existia contabilidade, pois já se tinha a necessidade de saber sobre os seus bens.

É claro que a contabilidade teve evolução relativamente lenta até o aparecimento da moeda. Na época da troca pura e simples de mercadorias, os negociantes anotavam as obrigações, os direitos e os bens perante terceiros, porém, obviamente, tratava de um elenco de inventario físico, sem avaliação monetária. Entretanto, a preocupação com as propriedades e a riqueza é uma constante no homem da antiguidade (como hoje também é), e ele teve de ir aperfeiçoando seu instrumento de avaliação da situação patrimonial à medida que as atividades foram se desenvolvendo em dimensão e em complexidade. (IUDÍCIBUS 2006, p. 35).

Na medida em que a população foi aumentando o comércio, também foi crescendo. Em

consequência disso, era necessário um controle maior sobre o seu patrimônio. De acordo com Costa (2010, p. 18), à medida que o comércio se expandia e a riqueza era acumulada, a negociação individual ia sendo substituída pelo comércio, por meio de representações e associações.

A contabilidade teve um marco, quando o Frei- Luca Pacioli publica a obra “*Tractatus de computis et scripturis*” no qual ele fala sobre o método das partidas dobradas. Como relata Costa (2010, p.19), cada um tinha uma maneira diferente de registrar seu patrimônio. O matemático Luca Pacioli, escreveu sobre a contabilidade, em seu livro Contabilidade por partidas dobradas, em 1494, onde apresentou o sistema de registro das alterações do patrimônio através de débitos e créditos, onde todo lançamento gerava um valor oposto de igual valor.

Frei Luca Pacioli é considerado o pai da contabilidade. No entanto, não foi o criador do método das partidas dobradas, uma vez que esse método já era usado na Itália.

Ao longo dos anos, com o avanço tecnológico, torna mais prático e menos trabalhoso a contabilidade das empresas, e mais rápido para se obter informações sobre elas, e essas informações mais seguras e detalhadas. Em consequência disso, é necessário que o profissional da contabilidade se mantenha sempre atualizado, para proporcionar aos seus clientes um serviço íntegro e tempestivo.

Por muito tempo, o profissional contábil foi visto como guarda – livros, aquele típico profissional sério, responsável por pilhas de papéis de registros contábeis. Porém, com as novas exigências do mercado de trabalho, houve uma necessidade de mudança com o passar dos anos por parte desse profissional, para se adaptar ao novo cenário do mercado globalizado. Junto com o contador, a contabilidade também se viu obrigada a modificar e se adaptar às mudanças ocorridas no mundo globalizado para poder continuar a cumprir com eficiência a sua finalidade fundamental, que é a quantificação do patrimônio.

Na Tabela 1 é apresentada uma síntese da evolução da contabilidade, desde a pré-história até a idade contemporânea.

Tabela 1 - A Evolução da Contabilidade

Pré-história	de 8.000 a.C até 1.202 d.C - período do espiritismo e do conhecimento superficial: experiências e práticas vividas pelas civilizações do mundo antigo, destacando-se os estudos dos sumérios babilônios, egípcios, chineses e romanos.
Idade Média	de 1.202 d.C até 1.494 - período da sistematização dos registros: em razão da obra "LeibeAbaci" de Leonardo Fibonacci.
Idade Moderna	de 1.494 até o século XVIII - período em que se tornou um marco na evolução contábil, em razão da publicação da obra "Summa de Arithimetica, Geométrica Proportioni e Proporcionalita", no capítulo "Tractatus Particularis de Computis et Scripturis" (Tratado particular de Conta e Escrituração), do frei e matemático Luca Paccioli em Veneza, onde este discorreu sobre o método das "Partidas Dobradas".
Idade Contemporânea	do século XVIII até os dias de hoje - período científico da contabilidade, em que quando esta deixou de ser mera "arte" para se tornar "ciência". A partir daí surgiram várias doutrinas contábeis.

Fonte: Adaptado Daniela Miranda (2002)

A contabilidade vem mudando com o tempo, e sempre tem algo de diferente, novos programas, exigências na contabilização, e também declarações que são exigidas das empresas. Por isso, o profissional sempre deve se informar sobre essas mudanças, que vem acontecendo, e estar capacitado para o mercado de trabalho.

Um exemplo de mudança recente na contabilidade brasileira foi advindo com a promulgação da Lei nº 11.638, em 28 de dezembro de 2007, que deu início a convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão contábil internacional, conhecido pela sigla IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

A partir de então, foi criado um órgão responsável pelo estudo e divulgação de normas de contabilidade correlatas às normas internacionais de contabilidade. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), cujas normas editadas por esse órgão são referendadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, abrem espaço para que o profissional de contabilidade exerça o seu julgamento em determinadas situações, ou seja, as interpretações das normas podem ser subjetivas. No entanto, o profissional contábil deve ser ético para exercer o subjetivismo de forma responsável, retratando melhor os fatos e a realidade econômico-financeira da empresa.

Nesse contexto, Fuji e Slomski (2003, p. 43) afirma que o “subjetivismo responsável é mais do que uma inovação no estudo da Contabilidade, mas uma necessidade ante a nova realidade econômica, considerando-se as mudanças ocorridas, as exigências e os atuais desafios do mercado”.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia utilizada trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e documental. Segundo Cervo (2002, p.66), a pesquisa descritiva “[...] observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. A pesquisa baseada na descrição segue as orientações propostas por Silva (2006, p. 59) que tem como “[...] objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre variáveis”.

O presente trabalho utilizou da pesquisa descritiva, para a tipificação dos objetivos de pesquisa, uma vez que, procura identificar e analisar dados estatísticos já publicados.

A abordagem do problema é considerada quantitativa, pois segundo Beuren (2004, p. 91), “essa abordagem caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta de dados quanto no tratamento dos dados”.

A tipologia de delineamento da pesquisa, quanto aos procedimentos técnicos, é baseada na pesquisa bibliográfica e documental, segundo Beuren (2004, p. 89), “a primeira utiliza das contribuições de autores sobre o tema de estudo, enquanto, a segunda baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados”. Na presente pesquisa, esses materiais estão representados pela série histórica de fiscalização do Conselho Federal de Contabilidade.

Para a coleta de dados, recorreu-se aos históricos das ações fiscalizatórias desenvolvidas pelo Conselho Federal de Contabilidade nos exercícios de 1996 a 2018. Os dados estatísticos utilizados na pesquisa foram coletados dos históricos de fiscalização divulgados no *site* do CFC.

Das ações fiscalizatórias, foram analisadas as variáveis: número de diligências (fiscalizações), notificação e auto de infração.

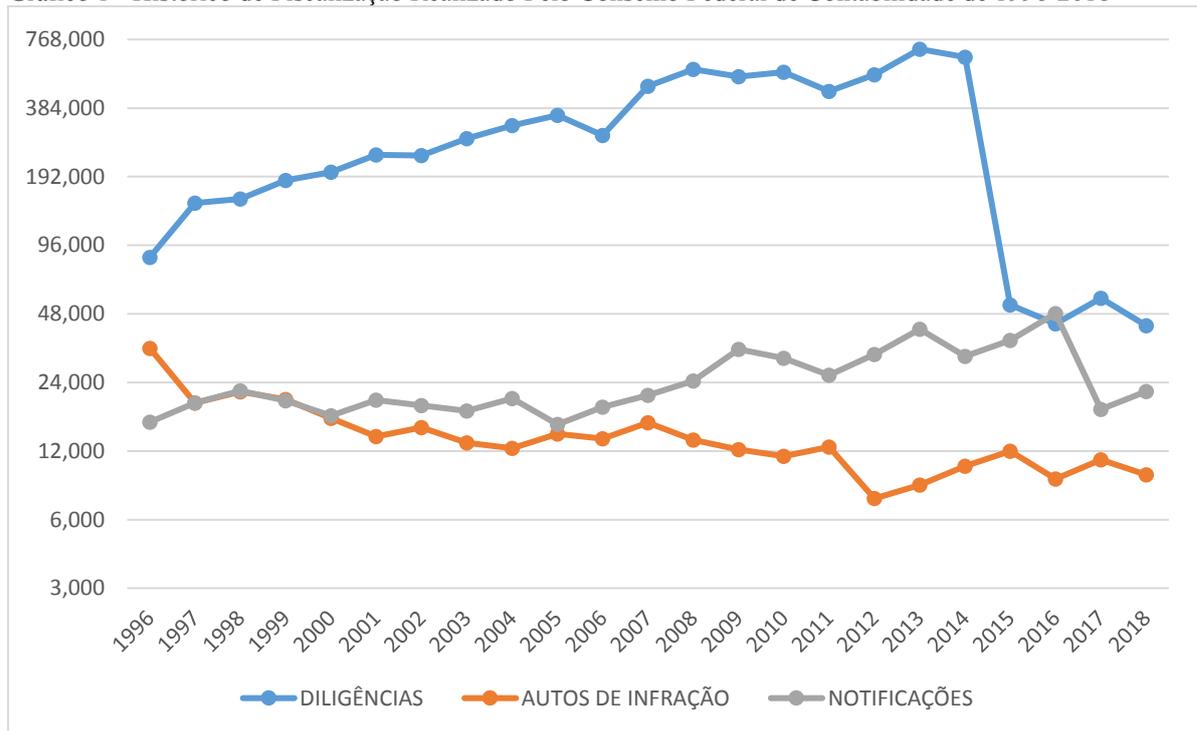
Após a coleta dos dados foi calculado o percentual, a média aritmética, mínimo e máximo para cada uma das variáveis de ação fiscalizatória ao longo do período analisado. Para efetuar os cálculos utilizou-se das ferramentas do *software Microsoft Excel*.

Na próxima seção serão discutidos os resultados encontrados.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em primeiro lugar, definiu-se cada uma das variáveis analisadas, onde as diligências são as fiscalizações, ou seja, a ação de investigar. As notificações é o aviso para que se pratique ou deixe de praticar determinado ato. Os autos de infração é o documento onde se narra a infração.

Gráfico 1 - Histórico de Fiscalização Realizado Pelo Conselho Federal de Contabilidade de 1996-2018



Fonte: CFC (2018)

Observa-se através do gráfico 1, que do ano de 1996 ao ano de 2014 na medida em que as diligências e as notificações aumentam, os autos de infração diminuem, ou seja, quanto mais se fiscalizava menos fraudes ou erros eram encontrados. A partir de 2015, com o início da fiscalização eletrônica, houve uma queda considerável no número de diligências, devido aos novos critérios de contagem de diligências, desde então, apresentando uma variação mínima, o índice manteve-se praticamente constante. É possível dizer que ao longo dos anos o profissional contábil, vem agindo de forma correta cada vez mais. O resultado demonstrado, provavelmente, deve-se às sanções éticas aplicadas pelo CFC e também à responsabilidade cível do contabilista introduzida pelo novo Código Civil em 2002. Essa observação está apoiada por Alves (2005), ao afirmar que a percepção dos contabilistas, a respeito da gravidade da infração ética, é possivelmente associada a sua percepção a respeito da sanção a ser aplicada ao infrator.

Também foi calculado a média, o mínimo, e o máximo para cada uma das mesmas

variáveis, cujos valores são demonstrados na Tabela 2.

Tabela 2 – Estatística Descritiva do Histórico de Fiscalização no Período 1996-2018

Observações	Média	Mínimo	Máximo
Diligência	311.277	42.649	696.904
Autos de Infração	14.253	7.428	33.929
Notificações	24.854	15.707	48.239

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 2, que no período de 1996 a 2018 foram realizadas em média 311.277 diligências, 14.253 autos de infração e 24.854 notificações pelo CFC. O número mínimo de diligências efetuadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, 42.649 foi observado no ano de 2018, último ano de análise. Já com as variáveis auto de infração e processos julgados, cujos mínimos foram apresentados no ano de 2012 e 2005, nos valores de 7.428 e 15.707 respectivamente.

Ainda por meio da Tabela 2, observa-se que o número máximo de fiscalizações 696.904 ocorreu em 2013, e o máximo de notificações 48.239 ocorreu três anos depois. Isso pode ser justificado, pelas alterações promovidas pelo processo de convergência aos padrões Internacionais de Contabilidade, além dos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC e referendados pelo CFC, a partir de 2008. Tais alterações podem ter motivado o aumento das fiscalizações e, por estar as normas em um período de adaptação os profissionais contábeis, receberam maior número de avisos para que se pratique ou deixe de praticar determinado ato. Para uma análise da relação entre as variáveis, foram apresentadas as tabelas a seguir:

Tabela 3 - Correlação das variáveis entre 1996 - 2014

	DILIGÊNCIAS	AUTOS DE INFRAÇÃO	NOTIFICAÇÕES
DILIGÊNCIAS	1,00		
AUTOS DE INFRAÇÃO	-0,75	1,00	
NOTIFICAÇÕES	0,83	-0,59	1,00

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 - Correlação das variáveis entre 2015 - 2018

	DILIGÊNCIAS	AUTOS DE INFRAÇÃO	NOTIFICAÇÕES
DILIGÊNCIAS	1,00		
AUTOS DE INFRAÇÃO	0,96	1,00	
NOTIFICAÇÕES	0,25	0,36	1,00

Fonte: dados da pesquisa.

A base de dados foi separada em dois períodos de análise devido ao início da fiscalização eletrônica em 2015, onde podemos verificar uma correlação negativa forte entre os autos de infração e as diligências entre 1996 até 2014, onde as duas variáveis apresentavam uma variação oposta durante esse período, porém o contrário ocorre após 2015, onde uma correlação positiva

muito forte passa a existir entre as mesmas variáveis, estando quase perfeitamente correlacionados.

Já em relação a correlação entre as notificações e as diligências seguiu a tendência oposta da verificada acima, onde apresentava uma correlação positiva e forte no primeiro período da tabela 3. Já na tabela 4, é possível verificar uma correlação positiva fraca entre as duas variáveis, assim não é possível estimar a causa para a variação de uma variável baseado na variação da outra.

Para mostrar a variação percentual das ações fiscalizatórias, no lapso temporal pesquisado, é apresentada em seguida na Tabela 5.

Tabela 5 - Percentual do Histórico de Fiscalização

Ano	Diligência	Autos de Infração	Notificações
1996-1997	73%	-42%	21%
1997-1998	4%	12%	13%
1998-1999	20%	-7%	-9%
1999-2000	9%	-17%	-14%
2000-2001	19%	-17%	17%
2001-2002	-1%	9%	-6%
2002-2003	19%	-14%	-5%
2003-2004	14%	-5%	13%
2004-2005	11%	16%	-23%
2005-2006	-19%	-5%	19%
2006-2007	64%	17%	13%
2007-2008	19%	-16%	15%
2008-2009	-7%	-9%	38%
2009-2010	4%	-7%	-9%
2010-2011	-17%	10%	-16%
2011-2012	18%	-41%	23%
2012-2013	29%	15%	29%
2013-2014	-8%	21%	-24%
2014-2015	-92%	16%	17%
2015-2016	-17%	-24%	31%
2016-2017	29%	21%	-62%
2017-2018	-24%	-14%	20%
1996-2018	149%	-82%	103%

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 5 evidencia o aumento substancial no número de diligências realizadas entre os anos de 1996 e 2018. Entretanto, o aumento de 149% no número de diligências realizadas não foi acompanhado de aumentos nos números de auto de infração, que sofreu redução de 82%. No entanto, verifica-se na tabela 5 que o número de notificação, sofreu um aumento de mais de 103% no período analisado.

A Tabela 5 demonstra que de 2016 para 2017 o número de notificações sofreu uma queda de 62%, sendo a maior queda nas notificações de todo o período analisado, não obstante houve um incremento de 29% nas diligencias fiscalizatória efetuadas no mesmo período.

Já no intervalo de 2006 para 2007, conforme tabela 5, houve aumento de 64% no número de fiscalizações realizadas, porém as outras variáveis (notificações e auto de infração) apresentaram crescimento em menor proporção do que o número de fiscalizações, 13% e 17% respectivamente. Isso demonstra que os profissionais de contabilidade estão seguindo os preceitos éticos da profissão, visto que, segundo Borges e Medeiros (2007) a profissão é normatizada. Portanto, implica em obedecer para cumprir uma norma regulamentar, e obedecer por aceitar aquilo como parte do que é aceito como verdadeiro, pela sociedade e pela classe.

Ainda na tabela 5, percebe-se que de 2011 para 2012 houve um aumento de 18% nas diligências e 23% nas notificações. No entanto, nota-se uma substancial queda de 41% nos autos de infração. A partir dos números apresentados aqui pode-se inferir que a redução das punições (autos de infração) do CFC, é gerada pelo cumprimento da ética profissional, por parte dos profissionais da Contabilidade.

No período de introdução da fiscalização eletrônica, no ano de 2015, foi percebido uma queda de 92% das diligências em relação ao ano anterior, e um aumento de 16% dos autos de infração e 17% das notificações, aumentos esses que podem ser justificados pela adaptação necessária para os novos procedimentos.

Diante da evolução da profissão e da própria contabilidade, o profissional da área deve-se estar sempre atualizado, para exercer com competência sua função, cumprindo seu papel profissional com ética, fornecendo para os usuários da contabilidade informações fidedignas e coerentes. Assim, esse profissional estará idealizando o benefício da classe e da sociedade seguindo o seu código de ética profissional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observada as importantes mudanças ocorridas na profissão e na contabilidade nos últimos tempos, foram analisados os dados referentes às fiscalizações do CFC, a fim de constatar se a ética profissional e seus preceitos modificaram diante da evolução sofrida na profissão contábil. No período analisado, verificou-se que houve aumento no número de diligências e notificações, entretanto os autos de infração sofreram reduções.

Pode-se justificar o aumento das notificações devido às convergências das normas internacionais de contabilidade, por ser algo novo para o profissional e por essas alterações serem grandes, existe certo grau de dificuldade na adoção, fazendo com que ocorra mais erros,

e em consequência disso, receberam maior número de avisos de que estão agindo incorretamente.

Finalmente, cabe destacar, que as inovações tecnológicas e normativas fazem com que o profissional contábil obtenha ferramentas mais hábeis e eficientes para o exercício de sua profissão, possibilitando-o a cumprir os seus deveres, trazendo maiores responsabilidades éticas. A exemplo do Novo Código Civil, onde o contador passou a ter responsabilidade solidária, e pode responder tanto na esfera civil quanto na criminal junto com os seus clientes por atos dolosos cometidos.

Portanto, através dos dados coletados, constata-se que, a modificação que houve na ética profissional e seus preceitos, foram para melhor, observa-se que ao longo dos anos o profissional contábil vem agindo de maneira mais ética, uma vez que, a evolução da profissão trouxe também maiores responsabilidades para o profissional.

Como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se analisar se houve alterações nas relações do comprometimento com a ética profissional por parte dos contadores a partir da convergência das normas internacionais de contabilidade, visto que, essas normas abriram maior espaço para o julgamento profissional.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Augusto Hortal. **Ética das Profissões**. 1 ed. São Paulo: LOYOLA 2006.

ALVES, Francisco Jose dos Santos. **Adesão do contabilista ao código de ética de sua profissão**. 2005. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo.

ALVES, Francisco José Santos; WEFFORT, Elionor Farah Jreige.; LISBOA, Nahor Plácido; ANTUNES, Maria Thereza Pompa. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista Contabilidade e Finanças USP**, São Paulo: ed. 30 anos de Doutorado, p. 58- 68, jun.2007.

BEUREN, Ilse. Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORGES, Erivan; MEDEIROS, Carlos. Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações juntos aos contabilistas. **Revista Contabilidade e Finanças USP**, São Paulo, n 44, p. 60-71, mai. /ago. 2007.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia científica**.5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CFC, **Código de Ética Profissional do Contador** – Resolução CFC N° 803/96.

CFC, **Código de Ética Profissional do Contador** – Resolução CFC N° 1307/10.

CFC, **Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria** - RESOLUÇÃO CFC N°. 1.203/09.

COIMBRA, José de Avila Aguiar. **Fronteiras da Ética**. 1° ed São Paulo: SENAC 2002.

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Câmara de Educação Superior. Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. **Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação de Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras**

providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 10 de jun. de 2019.

COSTA, Rodrigo Simião da. **Contabilidade para iniciantes em ciências contábeis e cursos afins.** São Paulo: SENAC 2010

FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. **Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade.** Revista Contabilidade e Finanças USP, São Paulo, n 33, p. 33-44, set. /dez. 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 8 ed. São Paulo: Atlas 2006.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 15° ed. São Paulo: Atlas 2009.

LISBOA, Lázaro Plácio. **Ética Geral e Profissional da Contabilidade.** 2. Ed. São Paulo: Atlas 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. **Ética Profissional.** 4° ed. São Paulo: Atlas 2001.

ANEXOS

Histórico das ações fiscalizatórias desenvolvidas pelo Sistema CFC/CRCs do exercício de 1996 a 2018:

ANO	DILIGÊNCIAS	AUTOS DE INFRAÇÃO	NOTIFICAÇÕES
1996	85.069	33.929	16.080
1997	147.159	19.526	19.520
1998	153.605	21.845	22.033
1999	184.936	20.215	19.985
2000	201.284	16.710	17.173
2001	239.721	13.930	20.122
2002	237.842	15.208	18.989
2003	281.945	13.018	18.002
2004	321.803	12.340	20.391
2005	357.371	14.255	15.707
2006	291.254	13.600	18.701
2007	478.963	15.978	21.122
2008	569.375	13.428	24.348
2009	528.645	12.195	33.596
2010	552.040	11.380	30.646
2011	455.705	12.523	25.856
2012	538.316	7.428	31.890
2013	696.904	8.530	41.097
2014	642.636	10.310	31.263
2015	52.564	11.986	36.707
2016	43.400	9.060	48.239
2017	56.190	10.985	18272
2018	29.791	6.273	13.723