

## ÉTICA PROFISSIONAL NA AUDITORIA

*Sergio Itaborahy Vianna*

*Aluno do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis na  
Faculdade de Ciências Humanas de Vitória*

*Prof. Julio Sergio S. Cardozo*

*Prof. L.D. do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis*

### 1 INTRODUÇÃO

“Nenhum homem é uma ilha”

O homem passa a integrar uma sociedade, independentemente de sua própria vontade desde seu nascimento, e terá seu convívio ligado ao de seus semelhantes, através de relacionamentos que manterá ao longo de sua existência.

De acordo com as condições oferecidas pela sociedade em que vive, cada pessoa constrói um conjunto de crenças e valores que irá determinar a perpetuação de uma cultura e está diretamente ligado ao comportamento adotado ao longo da vida, buscando sempre seus objetivos.

Em cada cultura observamos regras de convivência determinantes de um bom ordenamento do convívio em sociedade e uma

regra importante é a Ética que, de tão discutida e necessária, passa a ser um ramo do conhecimento e tem por objetivo regular o comportamento das pessoas dentro da sociedade. O estudo desse comportamento estabelece níveis aceitáveis que garantem a convivência pacífica entre as pessoas e a sociedade.

Não há sociedade que possa subsistir por muito tempo, mantenha-se consistente político - economicamente, ofereça um bem-estar social a seus membros, nem profissão que se imponha pelo resultado do seu trabalho, adquira respeito e arranque méritos sem que tenha Ética para fortalecer sua estrutura e garantir o seu crescimento.

O estudo da Ética de forma geral, e o de sua aplicação ao exercício de uma profissão, em particular, precisa receber maior atenção na educação e na formação dos estudantes; e isso

se aplica especialmente na formação do contador, que passa a ter papel de importância jamais imaginada no contexto social.

O exercício do profissional contador tem suas próprias regras previstas no código de ética, adicionalmente às punições normais contidas no Código Penal; esses profissionais, ao desrespeitarem qualquer regra, assumem os riscos das sanções, a que estão sujeitos, inerentes à profissão.

Princípios básicos da ética estão ligados à integridade e à honestidade.

O objetivo desse trabalho é identificar de que forma a Ética se aplica à contabilidade e especificamente à Auditoria. Estamos passando por um momento em que a credibilidade é, cada vez mais, indispensável e, para atingirmos essa credibilidade, um dos elementos fundamentais é a Ética Profissional que é acompanhada de uma de suas virtudes principais, o Sigilo.

Diante dos acontecimentos sociais atribulados que se estendem até mesmo onde se encontram representantes do povo (o Senado), podemos mencionar que a Ética tem sido relegada ao esquecimento e, ao mesmo tempo, ansiada por todos, fazendo-se desta forma absolutamente necessária.

A finalidade do trabalho é mostrar a importância da Ética e do Sigilo no desenvolvimento da atividade profissional e na convivência do profissional na sociedade.

## 2 CONCEITO

De forma simplificada, pode-se definir o termo Ética como sendo um ramo da filosofia que lida com o que é moralmente bom ou mau, certo ou errado.

Pode-se dizer, também, que "ética" e "filosofia da moral" são sinônimos.

O que parece ser uma definição simples e de fácil aplicação é, na realidade, um conceito complexo, pois engloba juízos de valor, não tão fáceis de ser aplicados e que podem ser extremamente variáveis de cultura para cultura.

O uso popular do termo Ética pode ter diferentes significados: Um deles, sempre mencionado, é que a Ética diz respeito aos

princípios de conduta norteadoras de um indivíduo ou grupo de indivíduos.

Assim, a expressão Ética Profissional serve como indicativo do conjunto de normas que norteiam a conduta dos integrantes de determinada profissão.

Para bem entender a Ética cumpre citar alguns conceitos clássicos desse ramo da Filosofia, bem como recordar a origem do termo.

Usadas alternadamente com o mesmo significado, as palavras ética e moral têm a mesma base etimológica: a palavra grega *ethos* e a palavra latina *mores*, ambas significando hábitos e costumes.

A ética, como expressão única do pensamento correto, conduz à idéia da universalidade moral, ou ainda, à forma ideal do comportamento humano, expressa em princípios válidos para todo pensamento normal e sadio.

A moral, como sinônimo de Ética, pode ser conceituada como o conjunto das normas que, em determinado meio, recebem a aprovação para o comportamento dos homens.

O choque entre a moral, que a norma prescreve e exige como modelo, e a prática da imoralidade, situa-se, também no problema ambiental.

Entre os modelos formadores da mente do cidadão e os da norma que ele necessita cumprir como atitude, podem existir conflitos.

Antes de julgarmos os seres é preciso ponderar sobre as origens de sua consciência ética, não para justificar o erro, mas para compreender suas razões.

Outro conceito difundido de Ética nos negócios segundo Raymond S. J. Baumhart diz que "é ético tudo o que está em conformidade com os princípios de conduta humana; de acordo com o uso comum, os seguintes termos são mais ou menos sinônimos de ético: moral, bom, certo, justo, honesto".

A Ética ou Moralidade das pessoas ou grupos não consiste meramente no que elas fazem costumeiramente, mas no que elas pensam que é correto fazer, ou são obrigadas a isso.

As ações dos homens são,

habitualmente, mas nem sempre, um reflexo de suas crenças: suas ações podem diferir dessas, e ambas diferirem do que eles devem fazer ou crer.

Esse é o caso, por exemplo, do auditor contábil independente que foi escalado, por seu gerente de auditoria, para auditar as contas de uma empresa e tem relações de parentesco com o presidente dela.

Ao aceitar tal tarefa, o profissional estará agindo de acordo com sua crença, a de que ele consegue separar assuntos pessoais dos profissionais e, portanto, nada há de errado em auditar as referidas contas.

O comportamento esperado do auditor é que ele recuse o serviço, em nome do que a sociedade entende ser o procedimento correto, ou seja, a clara desvinculação entre o executor dos serviços : o presidente da empresa, pois aquele deverá emitir um parecer absolutamente isento sobre a veracidade ou não das informações contidas nos relatórios auditados.

A luz da Ética profissional, portanto, o auditor deve solicitar sua exclusão da tarefa, comunicando as razões ao gerente de auditoria. Desse modo, ele estará agindo de acordo com a crença difundida de que este é o procedimento correto.

O comportamento esperado da empresa, também à luz da ética profissional, será o de que ela substitua o auditor designado. Espere-se, assim, estar comunicando implicitamente à sociedade que a firma de auditoria age com absoluta retidão de procedimentos, e em conformidade com suas expectativas.

O problema central da Ética é o de analisar o significado e a natureza do comportamento humano.

A dificuldade-chave dos problemas Éticos da atualidade consiste em equacionar interesses pessoais com responsabilidade social.

Para Roy Rebello Pinho e Amauri Mascaro Nascimento, "Ética Profissional é o conjunto de princípios que regem a conduta funcional de uma determinada profissão".

Assim, cada homem deve proceder de acordo com princípios éticos. Cada profissão, porém, exige, de quem a exerce, além dos princípios éticos comuns a todos os homens,

procedimento Ético de acordo com a profissão.

### 3 CONSCIÊNCIA ÉTICA

Sobre a consciência, muitos pontos de vista, muitos aspectos conceituais, constituíram a opinião de um expressivo número de filósofos, como Platão, Galeno, Plotino, Epíteto, Agostinho, Aquino, Descartes, Locke, Leibniz, Kant, Hegel, etc.; cientistas e religiosos.

No campo da Ética, a consciência possui um aspecto peculiar de observação que vai desde seu conceito até os ângulos de seus conflitos com as práticas sociais.

Para a filosofia, em nossos dias, a consciência resulta da relação íntima do homem consigo mesmo e do resultado de suas ações e o que isso provoca em seu "ego" (eu).

A consciência age, também, como um tribunal, através do qual condenam-se ou aprovam-se nossos atos, através da autocritica (no dizer dos psicanalistas é o Superego que realiza tal crítica).

Quando nos referimos, entretanto, à consciência ética, aí, sim, parece-nos que "ego" e "superego" representam um agregado.

A consciência ética, portanto, é esse estado decorrente de mente e espírito, através do qual não só aceitamos modelos para a conduta, como efetivamos julgamentos próprios; ou ainda, nos condicionamos, mentalmente, para a realização dos fatos inspirados na conduta sadia para com nossos semelhantes em geral e os de nosso grupo em particular e também realizamos críticas a tais condicionamentos.

Se desejamos parafrasear, contábil - economicamente, poderemos dizer que consciência é o nosso "Capital de Giro", ou seja, um fundo que se encontra a nossa mercê para cumprir obrigações no dia-a-dia e que se encontra em plena circulação, com entradas e saídas de recursos.

Assim, este Capital, provém, para constituir-se, de um aporte derivado da ação pessoal nossa ou de terceiros.

Tal como o Capital de Giro, que é feito

de parcelas de entradas e saídas de diversas naturezas, a consciência se forma com parcelas de informações, ensinamentos, influências ambientais, observações, percepções etc.

Só podemos pagar se possuímos um fundo em dinheiro; só podemos agir eticamente se tivermos uma consciência ética formada e em atividade plena.

Quando a consciência profissional se estrutura em um trigono, formado pelos amores à profissão, à classe e à sociedade, nada existe a temer quanto ao sucesso da conduta humana; o dever, passa, então, a ser uma simples decorrência das convicções plantadas nas áreas recônditas do ser, ali depositadas pelas formações educacionais sadias". Antônio Lopes de Sá

#### 4 CONDUTA DO SER HUMANO EM SUA CLASSE PROFISSIONAL

Uma classe profissional caracteriza-se pela homogeneidade do trabalho executado, natureza do conhecimento exigido, preferencialmente, para tal execução e pela identidade de habilitação para o exercício da mesma. A classe profissional é, pois, um grupo dentro da sociedade, específico, definido por sua especialidade de desempenho de tarefa.

A formação das classes, que se dividiram cada vez mais, decorreu de forma natural, há milênios.

Certamente associações com outras características existiram em diferentes épocas e disto existem alguns indícios aceitáveis.

A divisão do trabalho é antiga e está ligada à vocação de cada um para determinadas tarefas e às circunstâncias que o obrigam, as vezes, a assumir esse ou aquele trabalho; ficou prático para o homem, em comunidade, transferir tarefas e executar a sua.

A união dos que realizam o mesmo trabalho foi uma evolução natural e hoje se acha não só regulada por lei mas consolidada

em instituições fortíssimas de classe.

A classe contábil, conta hoje com o CFC, Fundado em 27 de maio de 1946 pelo Decreto-lei nº 9.295, o Conselho Federal de Contabilidade é o órgão maior da Contabilidade no Brasil. De natureza normativa, o CFC coordena e congrega todos os Conselhos Regionais (CRC's), formando um complexo Sistema Nacional de Registro e Fiscalização do Exercício da Profissão Contábil.

#### 5 PROFISSIONAL E O EXERCÍCIO DA PROFISSÃO

A ética é uma importante fonte de direitos da pessoa, tanto na esfera pessoal quanto profissional.

Mas a ética enquanto bem moral deve ser conquistada com esforço e cobrança pessoal, de forma contínua e incessante, pois são várias as oportunidades que se apresentam para transgredi-la no cotidiano de qualquer pessoa.

O profissional da contabilidade enfrenta problemas éticos quando do exercício da profissão que se circunscrevem nos conceitos de dever, direito, justiça, responsabilidade, consciência e vocação.

O dever corresponde à obrigação de oferecer, realizar ou omitir algo diante do direito de alguém. A obrigação do contador de uma empresa é realizar os serviços de natureza contábil da instituição, com qualidade, dentro de determinado prazo. Tal obrigação é um dever desse profissional e um direito da empresa.

A escolha da profissão implica o dever do conhecimento e o dever do conhecimento implica o dever da execução adequada. Antônio Lopes de Sá.

O direito é a contrapartida do dever (algo que nos trás lembrança de um fundamento contábil). É tudo aquilo que uma pessoa pode exigir de quem lhe deve.

Os direitos de uma pessoa têm limites

claros: (a) os próprios deveres; e (b) os direitos de outros. Assim, o limite do direito de um policial de presídio, encarregado de controlar uma rebelião de presos, é acalmar os ânimos, impedindo que haja feridos. O direito de um detento é ter acomodação digna de ser humano, tomar sol, aprender um ofício e receber visitas aos finais de semana. Desequilíbrios nessa relação de direitos e deveres podem tornar a situação perigosa e difícil de controlar.

A justiça tem por axioma dar a cada pessoa o que lhe corresponde, ou seja, permitir que possua o que lhe é de direito. Ela é a principal virtude da ética. A justiça só se viabiliza numa comunidade de homens. É correto, pois, falar que a remuneração recebida por determinado contador é justa se o esforço e o tempo que despendeu orientando as tarefas de comparação das demonstrações contábeis, por exemplo, foi adequado, isto é, se há correspondência satisfatória entre a remuneração e o trabalho executado.

A responsabilidade é a capacidade de entendimento do direito e do dever que acompanha o exercício de qualquer atividade. Assim, ao realizar um trabalho, a pessoa percebe ter assumido uma obrigação, seja de executar bem o serviço, seja de cumprir um prazo para sua conclusão.

A responsabilidade profissional pode ser dividida em dois grandes grupos: (a) a responsabilidade pessoal; e (b) a responsabilidade social.

A responsabilidade pessoal obriga o profissional a assumir um comportamento de aprimorar-se intelectualmente. Além disso, deverá possuir um padrão moral elevado, de modo a poder discernir sobre a melhor alternativa técnica e ética entre as várias que se apresentarem em seu trabalho profissional.

Pelo fato de o ser humano viver em sociedade, sua responsabilidade profissional social é uma extensão da responsabilidade profissional pessoal.

Entre as responsabilidades profissionais sociais do contador estão:

- a) O respeito aos usuários das demonstrações contábeis. Para isso, deve esmerar-se em informar correta

e tempestivamente o público alvo daqueles relatórios, tendo a sensibilidade adicional de fazer-se entender, usando, para isso, uma linguagem correta, clara e concisa;

- b) Prestar todas as informações contábeis requeridas pelos órgãos fiscalizadores do País, de forma correta e dentro dos prazos estabelecidos.

O contador deve ser, também, um educador. Assim, ao escolher adequadamente o vocabulário das demonstrações contábeis - respeitados os vocábulos técnicos padronizados - deve ele fazê-lo visando informar o público alvo a que se destinam. A escolha do vocabulário das notas explicativas, do formato das demonstrações, etc., e responsabilidade (social) do contador, assim como o auditor interno deve esmerar-se em emitir sua opinião para o público alvo dentro da empresa, de forma clara e concisa.

A consciência é uma regra moral que motiva a pessoa a agir de determinada forma, em vez de outra. A consciência age como um "juiz interno", influenciando na tomada de decisões. Ela aprova, reprovava, concorda, discorda, etc.

Em suma, a consciência é o resultado do processo de entendimento que cada pessoa ou grupo de pessoas tem da vida. O auditor interno, por sua vez, deve usar muito sua consciência, pois através dela tomará decisões importantes. Sua tomada de decisão estará diretamente ligada a sua consciência.

O seu papel profissional é o de produzir "utilidade" por seu conhecimento, por suas virtudes pessoais no exercício da profissão e propiciar a eficácia na utilização da riqueza, oferecendo como decorrência: informes, pareceres, laudos, estudos, planos, etc.

A vocação é a tendência (baseada nas aptidões) de uma pessoa de dedicar-se a determinada profissão. Essa inclinação favorece a qualidade dos serviços que ela presta pois é mais difícil para a pessoa dedicar-se àquilo de que não gosta.

A profissão é a atividade qualificada de uma pessoa exercida com uma finalidade social

determinada. Essa atividade deverá servir-lhe de meio de subsistência.

Entre os problemas éticos, comumente enfrentados pelos profissionais das diferentes áreas de conhecimento, encontram-se as crises de valores. Estas acontecem quando uma nova situação se apresenta e sua solução passa por decisões que conflitam com a formação moral do profissional.

Outro tipo de problema ético não menos importante diz respeito ao conflito de interesses. Ele acontece quando a solução do problema envolve decisões conflitantes, não conciliáveis na maioria das vezes. Neste caso, uma das partes se verá prejudicada quando a decisão for tomada.

Problema ético também ocorre quando há um desvio de conduta do profissional diante de uma nova situação. A gravidade dessa conduta anormal vai depender da decisão tomada por ele, quando exposto ao dilema. Mesmo que um procedimento diferente adotado por um profissional não se converta em atitude corriqueira, cumpre ao corpo social avisar ao infrator que ele errou, e esse erro causou prejuízos morais coletivos e/ou pessoais.

A imperícia é um problema ético decorrente da incompetência do profissional. Pode acontecer, no entanto, o fato de um profissional ser deslocado para um setor que não domine tecnicamente e seja levado a tomar decisões erradas ou imperfeitas. Neste caso, a imperícia pode ter como causadores, além do próprio profissional, os dirigentes que o removeram de lugar e o levaram a tomar decisões sem estar habilitado.

Sabe-se que o treinamento é um importante fator redutor da imperícia profissional. A qualificação é a própria educação profissional e, portanto, toda instituição, seja pública ou privada, deve estar atenta para o fato de que ela serve não só para aumentar a produtividade, mas também para evitar ou reduzir a imperícia.

Outro tipo de problema comum em qualquer profissão é o relacionamento político e social que se torna importante quando o profissional precisa tratar de problemas comuns com pessoas cuja esfera de decisão é igual ou

superior a sua. Assim, ele tem que conciliar interesses, às vezes conflitantes. Essa forma de relacionamento não é antiética, em sua essência. Os desvios acontecem por motivos vários, que vão da ganância por mais dinheiro ao desejo pela obtenção de mais poder, e não pela natureza desse tipo de relacionamento.

O uso indevido da informação privilegiada, ou *insider information*, ou *insider trading*, diz respeito aos casos de espionagem industrial, na qual interessados em informações de uma empresa, ou pessoa, usam diferentes meios de sedução (dinheiro, ameaças etc.) para convencer pessoas detentoras de informações a repassá-las para eles. A busca de informação privilegiada e seu uso indevido prejudicando alguém de alguma forma é um procedimento antiético.

Sendo princípios básicos da ética: a integridade e a honestidade, fundamentado nestas o profissional não tem medo de errar, pois sabe que se o fizer, não será propositadamente. E, neste caso, será mais fácil apresentar uma defesa convincente.

Em relação ao exercício profissional, a legislação procura garantir padrões mínimos adequados ao atendimento do público maior, mediante determinações no sentido de que somente alguns indivíduos formalmente qualificados pudessem exercer certas funções. Tais determinações são válidas para um número significativo de ofícios.

Vale destacar que o pressuposto de toda legislação profissional é proteger o cidadão consumidor - impedindo pessoas despreparadas de exercerem determinados ofícios - e não garantir mercado de trabalho a pessoas que eventualmente tenham obtido o direito formal de exercer aqueles ofícios.

São oportunas as palavras de Marden:

A dignidade, a paz e o bem-estar não podem existir para quem voluntariamente se dedica a um trabalho indecoroso, desses que contribuem para o desenvolvimento da imoralidade e têm por base os mais degradantes vícios e paixões. Antônio Lopes de Sá

## 6 A ÉTICA E A LEI

Na sociedade humana, a lei (corpo jurídico) favorece a estabilidade social.

É através dela que a sociedade fica sabendo das regras necessárias para viver em harmonia e promover o desenvolvimento.

Existe ligação estreita entre o corpo jurídico aplicável em qualquer sociedade e a ética.

Podemos dizer que a lei é um instrumento ético, porquanto, como foi dito pela FIPECAFI,

a ética, como expressão única do pensamento correto, conduz à idéia da universalidade moral, ou ainda, à forma ideal universal do comportamento humano, expressa em princípios válidos para todo pensamento normal e sadio.

Além de prover segurança para a coletividade, a lei transmite valores que servem de referência à consciência de cada pessoa e, conseqüentemente, da nação.

O Código de Ética é um instrumento que une a ética à lei. Embora tenha eficácia em nível corporativo, não elimina as oportunidades de fraude e crime de colarinho branco. Esse conceito refere-se à tentação por que passa o profissional da Contabilidade de ganhar um dinheiro extra, pela alteração de algumas informações extraídas das demonstrações contábeis, tentação essa avessa a sua obrigação de seguir a lei.

No Brasil, alterar informações extraídas da Contabilidade contraria alguns dos dispositivos do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade, conforme Resolução do CFC nº 803/96, de 04.10.1996.

Pelo inciso 1 do art. 2º, pode-se ler:

Art. 2º, inciso 1 - São deveres do contabilista

(...) exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou

empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais". Antônio Lopes de Sá.

Pelos incisos III, VIII, X, XVIII do art. 3º, lê-se:

Art. 3º, inciso III - No desempenho de suas funções, é vedado ao contabilista (...) auferir qualquer provento em função do exercício profissional, que não decorra exclusivamente de sua prática.

Inciso VIII - Concorrer para a realização de ato contrário à lei ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato legalmente definido como crime ou contravenção;

Inciso X - Prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado sua responsabilidade profissional;

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

A honestidade é uma das qualidades mais importantes e exigidas do profissional de contabilidade. Outras qualidades também exigidas são competência, produtividade e sociabilidade.

Os contadores com a ocupação de auditores devem sempre dizer a verdade e resistir às propostas cuja aceitação redundaria em comportamento profissional antético.

Uma forma de combater práticas lesivas à empresa é a denúncia, feita por um ou vários empregados, geralmente aos escalões superiores.

## 7 CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL

O Código de Ética Profissional do Contabilista vigora desde 30.09.1970, nos termos da Resolução nº 290, do Conselho

Federal de Contabilidade, que o aprovou.

Nada é mais censurável do que deduzir as leis que determinam aquilo que deveria ser feito daquilo que é feito, ou impor a tais leis os limites a que se circunscreve aquilo que é feito. Kant (Crítica da Razão Pura)

As relações de valor que existem entre o ideal moral traçado e os diversos campos da conduta humana podem ser reunidas em um instrumento regulador. Tal conjunto racional, com o propósito de estabelecer linhas ideais éticas, já é uma aplicação desta ciência que se consubstancia em uma peça magna, como se fosse uma lei entre partes pertencentes a agrupamentos sociais.

Uma espécie de contrato de classe gera o Código de Ética Profissional e os órgãos de fiscalização do exercício passam a controlar a execução de tal peça magna.

Um Código de Ética pode ser entendido como uma relação das práticas de comportamento que se espera sejam observadas no exercício da profissão. As normas do Código de Ética visam ao bem-estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro e fora da instituição.

Um dos objetivos de um Código de Ética profissional é a formação da consciência profissional sobre padrões de conduta.

Um Código de Ética contém, normalmente, asserções sobre princípios éticos gerais e regras particulares sobre problemas específicos que surgem na prática da profissão.

Nenhum Código de Ética consegue, todavia, abarcar todos os problemas que aparecem quando do exercício de determinada profissão. Ela deve, por isso, ser suplementado com opiniões de órgãos competentes e por associações profissionais.

Para os contabilistas, a vigilância e a atuação para que se cumpra o Código de Ética Profissional são realizadas pelo Conselho Regional de Contabilidade em cada unidade do País e coordenadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

## 7.1 Conteúdo do Código de Ética do Contador

Além de servir como guia à ação moral, o código de ética profissional possibilita que a profissão de contador declare seu propósito de:

- Cumprir as regras da sociedade;
- Servir com lealdade e diligência;
- Respeitar a si mesmo.

O objetivo do código de ética para o contador é habilitar esse profissional a adotar uma atitude pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade.

O código de ética profissional do contador contém os princípios éticos aplicáveis a sua profissão. Em resumo, tais princípios dizem respeito à:

- Responsabilidade, perante a sociedade, de atuar com esmero e qualidade, adotando critério livre e imparcial;
- Lealdade, perante o contratante de seus serviços, guardando sigilo profissional e recusando tarefas que contrariem a moral;
- Responsabilidade para com os deveres da profissão (aprimoramento técnico, inscrição nos órgãos de classe etc.);
- Preservação da imagem profissional, mantendo-se atualizado em relação às novas técnicas de trabalho, adotando, igualmente, as mais altas normas profissionais de conduta.

O contador deve contribuir para o desenvolvimento e difusão dos conhecimentos próprios da profissão. O respeito aos colegas deve ser sempre observado.

O contador deve defender, abertamente, os princípios e valores éticos aplicáveis a sua profissão, de tal modo a produzir uma imagem verdadeira do que ela se constitui para a nova geração de profissionais.

Os princípios éticos aplicáveis à profissão de contador representam a essência das intenções da profissão para viver e atuar dentro da ética.

Pode-se afirmar que uma das condições

essenciais para o sucesso profissional do contador é sua aderência a um conjunto de princípios éticos que sirvam de premissas as suas ações.

O novo Código de Ética Profissional do Contabilista foi instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade pela resolução CFC nº 803/96, de 10.10.96.

A razão da existência dessa relação de procedimentos deve-se ao fato de a vida profissional estar exposta à corrupção em suas variadas formas. O objetivo central de um código de ética profissional é, pois, a formação da consciência sobre padrões de conduta em determinada profissão.

A distinção entre questão ética e dilema ético é importante quando se elabora um Código de Ética. Assim, enquanto a questão ética lida com a formulação do problema, o dilema ético trata de sua solução.

## 7.2 Papel do Contador auditor na Sociedade

O contador auditor desempenha importante papel na análise e no aperfeiçoamento da ética na profissão, pois sempre está às voltas com dilemas éticos. Esses, para serem resolvidos, requerem do contador auditor os princípios éticos da competência, sigilo, integridade e objetividade.

Além de zelar pela integridade e sigilo das informações, cabe ao contador auditor, se oportuno, propor soluções alternativas que salvaguem os interesses da empresa, quando estes não contrariarem os princípios éticos.

A ética profissional, longe de debilitar a posição social da empresa, fortalece-a. No caso do contador que é solicitado a assinar as demonstrações contábeis com omissões de disclosure, ele não só deve abster-se de assinar referidas demonstrações, como também propor soluções alternativas que salvaguem os interesses da empresa (e seu próprio), desde que não contrarie os princípios éticos.

O termo "Disclosure" pode ser utilizado com dois significados:

- 1) dar a conhecer os riscos, benefícios,

desconfortos e implicações econômicas de procedimentos assistenciais ou experimentais, com o objetivo de que as pessoas tomem decisões devidamente esclarecidas, dentro do processo de Consentimento Informado, ou

- 2) revelação de informações confidenciais, podendo constituir uma quebra de confidencialidade.

A condição básica para se ter um Código de Ética efetivo é a existência de uma liderança dentro da organização que seja a principal defensora e praticante dos princípios nele contidos.

## 7.3 Prescrição Normativa de Conduta

Entre os deveres dos contadores auditores para com a sociedade figura o alto padrão de conduta ética.

Um exemplo adequado de um Código de Ética é aquele do contador gerencial, elaborado pelo Institute of Management Accountants. Tomando-se por base aquele Código, pode-se sugerir que o Código de Ética do contador, no Brasil, contemple os itens abaixo:

### 7.3.1 Competência

- a) manter um nível adequado de competência profissional, aperfeiçoando-se através de treinamento constante;
- b) adequar-se aos dispositivos legais pertinentes (leis, regulamentos, instruções, medidas provisórias, código de ética da profissão);
- c) preparar relatórios claros e completos, com recomendações apropriadas após cada análise.

### 7.3.2 Sigilo

- a) guardar segredo de toda informação confidencial da empresa;
- b) informar os subordinados, bem como monitorá-los, de forma a manter o sigilo das informações;
- c) abster-se de usar informações confidenciais (insider information) em proveito próprio ou para pessoas relacionadas.

Parece óbvio, à primeira vista, ser obrigação do contador e do auditor manterem sigilo das informações que dizem respeito à empresa, já que ela está competindo, com outras, por uma fatia do mercado. Mas, sempre mencionado, nem sempre praticado, o sigilo esbarra em casos de insider trading.

### 7.3.3 Integridade

- a) evitar conflitos de interesse, avisando as partes envolvidas do conflito potencial;
- b) recusar qualquer presente que possa influenciar suas ações;
- c) evitar tomar qualquer atitude que possa impedir a empresa de atingir seus objetivos de forma ética;
- d) reconhecer e comunicar à administração da empresa qualquer limitação profissional no exercício da função;
- e) comunicar toda e qualquer informação, julgamento e opinião à administração da empresa.

### 7.3.4 Objetividade

- a) adotar linguagem clara e objetiva;
- b) evidenciar toda informação relevante que possa influenciar o usuário do relatório financeiro.

## 8 VIRTUDES BÁSICAS PROFISSIONAIS

Muitas são as virtudes que um profissional precisa ter para que desenvolva com eficácia seu trabalho. Em verdade, múltiplas exigências existem, mas entre elas, destacam-se algumas, básicas, sem as quais se impossibilita a consecução do êxito moral.

Quase sempre, na maioria dos casos, o sucesso profissional se faz acompanhar de condutas fundamentais corretas. Tais virtudes básicas são comuns a quase todas as profissões, mas destacam-se, ainda mais, naquelas de natureza liberal.

Virtudes básicas profissionais são aquelas indispensáveis, sem as quais não se consegue a realização de um exercício ético competente, seja qual for a natureza do serviço prestado. Antônio Lopes de Sá

Tais virtudes devem formar a consciência ética estrutural, os alicerces do caráter e, em conjunto, habilitarem o profissional ao êxito em seu desempenho.

### 8.1 Zelo - Importantíssima virtude na execução da tarefa profissional:

Diligência, Exercício do zelo.

Um trabalho continua sempre presente, ainda quando falta aquele que o produziu. Antônio Lopes de Sá

O que fazemos, pois, representa-nos, mesmo em nossa ausência.

O zelo ou cuidado com o que se faz, começa, portanto, com uma responsabilidade individual, ou seja, fundamentada na relação entre o sujeito e o objeto de trabalho.

O zelo é uma virtude que, como as demais, muito depende do próprio ser.

Quando alguém procura um profissional, seja que profissional for, entrega,

ao mesmo, juntamente com o trabalho requerido, algo imaterial muito precioso - a confiança.

É digno recusar um trabalho acerca do qual não se tem convicção sobre a dedicação que poderá ser dada. Indigno é aceitar uma tarefa sem a certeza de que é factível, dentro dos limites máximos do possível, e sem que haja possibilidade de ser realizada com desvelo.

Se falta ao profissional, a certeza de que pode, com empenho e cuidado, executar um trabalho, melhor será que o recuse e esclareça sobre a inviabilidade sua em cumprir o requisitado.

Mesmo diante de uma situação aparentemente sem solução, o profissional pode aplicar o zelo de tal forma que venha a modificar o prognóstico negativo. Um profissional percebe, dentro de si mesmo, o que deveras é preciso fazer para o desempenho da tarefa, da melhor maneira possível, e se não o sente é porque ainda não está apto para exercer a profissão.

Cumpra acrescentar que também tem-se empregado, como sinónimo de zelo, a "diligência". Em verdade, há uma ligeira sutileza conceitual que tem sido aplicada na distinção dessas expressões.

A diligência é uma forma de zelo especial, pois caracteriza-se pela presteza e constância com a qual o cuidado pela tarefa vem a ser exercida. Não basta que se tenha desvelo, é necessário que ele se processe sempre e de forma tempestiva. Trata-se de um aspecto sob o qual podemos observar o zelo, embora não pareça, isoladamente, uma virtude. A expressão provem, etimologicamente, do latim *diligentia*, empregada para expressar cuidado, zelo.

## 8.2 Honestidade - Virtude magna no campo profissional

Se algo é confiado a alguém, seja o que for, passa a requerer a fiel guarda, a lealdade, a sinceridade e um propósito firme de intransigente probidade.

Tudo isto se consubstancia no respeito

para com o que é de terceiros, como tributo à confiança depositada; tais atos, quando praticados no campo da virtude, caracterizam a *honestidade*.

Trata-se de uma responsabilidade perante o bem e a felicidade de terceiros, o fato é que a essência deles se encontra, sempre, na satisfação da necessidade de alguém.

É necessário ser honesto, parecer honesto e ter o ânimo de sê-lo, para que exista a prática do respeito ao direito de nosso semelhante. Antônio Lopes de Sá

A traição a uma confiança depositada é sempre uma deslealdade e tende a ser uma desonestidade, independentemente da expressão quantitativa.

Um dos fatores que mais têm caracterizado a desonestidade é a fascinação pelos lucros, privilégios e benefícios fáceis, pelo enriquecimento e desfrute ilícito em cargos que outorgam autoridade e depositam a confiança coletiva em alguém, para através dela ensejar a prática de atos tirânicos ou egoístas.

Um profissional comprometido com a Ética não se deixa corromper em nenhum ambiente, ainda que seja obrigado a viver e conviver com ele.

O profissional tem dever ético de ser honesto integralmente. Não existe meia-confiança, como não existe meia-honestidade; ou confiamos, ou desconfiamos; o ser é honesto ou é desonesto.

O profissional, todavia, ao transgredir os princípios da honestidade, não prejudica só seu cliente, mas pode, conforme o conceito que já havia firmado, prejudicar, em, aquele de sua classe, tão como influir negativamente sobre a sociedade em geral. Ao praticar atos de probidade, os elementos de uma categoria só fazem valorizá-la.

Opostamente, ao praticar atos desonestos, desleais, só fazem desvalorizar uma comunidade e isto está na razão direta da frequência de tais acontecimentos e da importância de quem os pratica.

Esta é uma das fortes razões pelas quais um Código de Ética precisa ser energicamente

cumprido e por que os Conselhos de classe necessitam exercer severa fiscalização e seus dirigentes serem modelos de dignidade e altruísmo.

Finalmente, é preciso considerar a *intenção honesta*. No sentido ético, a intenção significa "tender para", na direção de uma "*finalidade moral*".

### 8.3 Virtude da Competência

Do ponto de vista funcional, *competência é o exercício do conhecimento de forma adequada e pertinente a um trabalho*.

Tais visões são de uma só coisa, mas sob os aspectos das naturezas estática (potencial) e dinâmica (funcional); trata-se da capacidade outorgada ao profissional portador do conhecimento e experiência pertinentes a uma especialidade.

Éticamente, é preciso ter-se consciência de que a instrução é o caminho para bem servir e, se desejamos evitar danos a terceiros, na prestação de serviços, é preciso nos habilitarmos a prestá-los. Os males que a incompetência têm causado à humanidade são muito grandes.

Os erros técnicos são graves deficiências cometidas contra os contratantes que depositaram suas confianças nos profissionais.

Como os recursos empregados para o exercício dos serviços vêm aumentando gradativamente, em todas as áreas, estão a requerer permanentes modificações de condutas. No campo contábil, por exemplo, percebe-se imensa e rápida mudança, a partir do auxílio que os computadores trouxeram, permitindo não só o aumento de análises, como também a rapidez delas.

Progressos sensíveis estão sendo realizados, quer na área científica, quer na doutrinária, quanto naquela das aplicações no campo dos custos, da auditoria, das perícias, dos orçamentos, das medidas de eficácia, etc. Manter-se atualizado é uma questão de sobrevivência para o profissional, pois os mercados de trabalho também se tornam cada

vez mais competitivos.

O profissional precisa ter humildade suficiente para admitir que não é o dono da verdade e a inteligência e o bom-senso, embora mal distribuídos na Terra, são ainda possuídos por expressivo número de pessoas.

O conhecimento não se constrói, também, apenas nas universidades e nas leituras, mas muito pela experiência e reflexão, bem como pela pesquisa e convivência com homens de inteligência, inconformados com a limitação do saber. O saber não é privilégio de nenhuma pessoa e de nenhum povo.

Dizer que um método profissional é melhor e o mais atualizado, porque é norte-americano ou inglês, é falta de conhecimento sobre a história do próprio conhecimento.

O conhecimento é algo que se deve exercer com imenso amor e abrangência. Um bom profissional precisa dominar a história de seu ramo, a doutrina científica, a filosofia e toda a tecnologia pertinente às tarefas que executa, atualizando-se sempre em todos esses aspectos.

Quem exerce a competência aplicada a cultura, mantendo aguçada a observação, fazendo-se presente onde estiver o progresso do conhecimento, tende a uma evolução constante no caminho do êxito.

### 8.4 Virtude do Sigilo

O respeito aos segredos das pessoas, dos negócios, das instituições, é protegido legalmente, pois trata-se de algo muito importante; eticamente, o sigilo assume o papel de algo que é confiado e cuja preservação de silêncio é obrigatória.

Será que os profissionais detentores do dever do segredo profissional conhecem o objetivo legal da instituição deste direito bem como o limite de sua aplicabilidade?

O art. 154 do Código Penal Brasileiro descreve a conduta tipificada de violação de segredo profissional da seguinte forma:

O Código Penal Brasileiro seguiu o caminho da legislação italiana, evitando enumeração taxativa das atividades

profissionais que têm o dever de preservar segredo, o que difere da legislação alemã, a qual descreve de forma exaustiva as funções daqueles que têm o dever do sigilo profissional. Talvez, a inexistência de parâmetros profissionais crie a dificuldade do conhecimento da utilização deste dispositivo legal.

Na realidade são poucos os profissionais que conhecem realmente o objetivo da lei que busca preservar a intimidade das pessoas, evitando prejuízo ou dano à integridade moral destas.

O fato é que para o contador auditor foi instituída uma Resolução que aprovou a NBC-P-3 - Normas Profissionais do Auditor Interno - que normatiza a responsabilidade deste profissional.

Em sua Resolução nº 781/95, item 3.5, o CFC determina o Sigilo ao profissional da seguinte forma:

Revelar detalhes, nos casos de documentações, hábitos pessoais, registros contábeis, pesquisas científicas, em suma, fatos que, por natureza, devem ser mantidos em sigilo, pode representar sérios problemas para a empresa ou pessoa cliente do profissional.

Casos muito mais graves que os ocorridos involuntariamente são os processados com a intenção de tirar proveito próprio. O rompimento de sigilos nas áreas: tributária, societária, de pesquisa em curso, etc. é criminoso e, embora possa render proventos pecuniários, macula a honra de quem não cumpre o compromisso do silêncio. A infração ética, nesses casos, é notória.

A finalidade moral deve sobrepor-se ao fato fiscal e até ao judiciário e o sigilo deve ser guardado como um compromisso de honra. Não procedendo assim, o profissional arrisca-se a perder seu conceito e também sua posição de dignidade, quer perante os contratantes, quer perante seus colegas de profissão.

## 9 OUTROS PRINCÍPIOS ÉTICOS RELATIVOS AO AUDITOR

A função da auditoria deve ser exercida

em caráter de entendimento de que o trabalho executado tenha e mereça toda a credibilidade possível, não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.

A profissão de auditoria exige assim a obediência aos princípios éticos profissionais que fundamentalmente se apoiam em:

### 9.1 Imparcialidade

O auditor deve ser imparcial, baseando-se nos fatos, não emitindo julgamentos nem tomando partidos.

### 9.2 Independência

A independência é condição primordial do trabalho de auditoria, para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento. O condicionamento de seus atos, para o exercício de sua função, constitui-se elemento restritivo e, portanto, impeditivo de executar o que de fato é necessário. Dado a isto, pode não reunir as melhores e mais eficientes provas cabais que, a seu juízo, seriam vitais para a emissão de sua opinião.

O auditor deve ser absolutamente independente e imparcial na interpretação de tudo que lhe for apresentado, atestando a cada dado um pronunciamento conclusivo. A independência necessita orientar o trabalho do auditor no sentido da verdade, evitando interesses, conflitos, vantagens, sendo factual em suas afirmações. Seu trabalho precisa ser encaminhado com observância às normas de auditoria e aos padrões e técnicas aplicáveis ao exercício de sua função, valendo-se, se for o caso, de opiniões de outras profissões técnicas quando o momento assim o exigir.

O auditor interno somente é independente quando pode exercer suas funções de auditoria de forma livre e objetiva. A independência permite ao auditor interno exercer julgamento imparcial e sem tendenciosidade, essencial à realização de uma boa auditoria. Isto se consegue através de

adequado "status" na organização e objetividade na consecução de suas atividades.

A sua autonomia profissional é descrita na NBC P 3 - Normas Profissionais do Auditor Interno - Aprovado pela Resolução do CFC nº 781/95, item 3.2.

### 9.3 Eficiência

O exercício da auditoria é intransferível, agindo o auditor em seu nome pessoal, assumindo inteira responsabilidade técnica pelos serviços executados.

O serviço de auditoria precisa ser estabelecido mediante uma abrangência técnica adequada, estimando-se, dentro do possível, perspectivas de sua concretização quanto a prazos, extensão e momento de obtenção das provas.

O auditor só deve emitir sua opinião ou dar informações quando o exame assim o permitir e houver condições para fazê-lo. Seu parecer precisa ser redigido com objetividade e clareza, em qualquer circunstância, seja em condições favoráveis ou não, e apresentar as razões que motivaram sua conclusão.

### 9.4 Confidencialidade

O trabalho de auditoria permite que a pessoa do auditor e os assistentes designados para o trabalho tenham livre e irrestrito acesso às informações estratégicas importantes, assim com às características de produção, distribuição etc. Estes são elementos de significativa importância, uma vez que também permitem conhecer os elementos patrimoniais e o resultado, não só das operações em curso, mas também da estratégia montada pela organização, que pode redundar em variações patrimoniais significativas presentes ou futuras.

Em virtude disso a confidencialidade torna-se elementar na atividade da auditoria e as informações obtidas somente podem ser usadas na execução do serviço para o qual o auditor foi contratado, não devendo ele, em nenhuma hipótese, divulgar fatos que conheça

nem utilizar-se dessas informações em seu próprio benefício ou de terceiros.

Informações sobre o trabalho realizado pelo auditor somente poderão ser dadas a terceiros se houver determinação legal, como por autorização judicial, ou formalmente expressa pela empresa auditada.

## 10 CONCLUSÃO

Ao final de toda esta exposição, inspirada em nomes da maior expressão e representatividade do âmbito contábil, e de sua fonte extraída a humilde conclusão a que posso chegar e tentar contribuir para o desenvolvimento e aplicação do conceito ético que pode ajudar a melhorar o mundo em que vivemos no âmbito social é: ser ético é contribuir para uma sociedade melhor através de atitudes auxiliaadoras de uma coexistência digna.

Não há porque se preocupar em ser diferente por aplicar a ética no cotidiano, apesar desta estar de certa forma relegada ao esquecimento. Entretanto podemos estar certos de que o resultado da atitude ética é um benefício coletivo.

## BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 1998.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARAVANTES, Geraldo R. *Contexto e ética: o perfil do novo administrador*. 1.ed. Pallotti, 1991.

CÓDIGO Penal. [www.edsin.com.br](http://www.edsin.com.br).

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Código de ética profissional do contabilista*. 3.ed. Brasília: CFC, 2000.

CONSELHO REGIONAL DE  
CONTABILIDADE DO RIO GRANDE  
DO SUL. [www.crcrs.gov.br](http://www.crcrs.gov.br).

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS  
CONTÁBEIS, ATUARIAIS E  
FINANCEIRA. *Ética geral e profissional  
em contabilidade*. Direção geral Eliseu  
Martins; coordenador Lázaro Plácido  
Lisboa. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LEMOS, Kátia Christina. *O limite legal para a  
aplicação do sigilo profissional*. Artigo.

NORMAS Profissionais do Auditor Interno -  
NBC P 3. Resolução CFC nº 7841/95.

PINHO, Ray Rebello, Nascimento, Amauri  
Mascaro. *Instituições de Direito Público e  
Privado: Introdução ao estudo do direito e  
noções de ética profissional*. 21.ed. Revista  
Atualizada. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. *Ética profissional*. 3. ed.  
São Paulo: Atlas, 2000.