

**ÉTICA E CONTABILIDADE:  
ANÁLISE QUALITATIVA DOS PROCESSOS ÉTICOS E  
DISCIPLINARES DO CRC/RS NO ANO DE 2011**

Fábio Antônio Bertagnolli Martins<sup>1</sup>

**RESUMO**

Nesse estudo, tematiza-se a ética e a contabilidade em relação às infrações e punições aplicadas aos contadores, que violaram o Código de Ética Profissional, pelo CRC- RS em 2011, do qual deriva o problema de pesquisa: - Como o CRC/RS - Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul - atua na mediação de questões éticas no exercício profissional dos contabilistas? O objetivo geral desse estudo é analisar os processos movidos pelo Conselho Regional de Contabilidade do RS, visando relatar os procedimentos utilizados pelo órgão em relação às infrações cometidas por contabilistas. Para se desenvolver a tematização, construir a resposta ao problema de pesquisa e atingir os objetivos propostos realizou-se a referenciação de aspectos legais e normativos divulgados pelos CFC e CRC/RS, além de coleta de informações com contadores da cidade de Júlio de Castilhos e conselheiros do CRC/RS, relatam-se resultados dos processos concluídos pelo CRC/RS em 2011. As respostas dos contadores e dos conselheiros entrevistados mostram sua concordância com a ação fiscalizatória do CRC/RS e com as punições aplicadas nos casos de infração. As respostas dos entrevistados revelam seus compromissos éticos e morais em relação ao exercício profissional e de cidadania.

**Palavras-chave:** ação fiscalizatória – CRC/RS – contadores de Júlio de Castilhos

---

<sup>1</sup> Graduando em Ciências Contábeis  
fabio.bertagnolli@hotmail.com

## **ABSTRACT**

This study has mainly focused on ethics and accounting in relation to offenses and punishments applied to accountants, who violated the Code of Professional Ethics, the CRC-RS in 2011, from which the research problem: - How the CRC / RS - Regional Accounting Council of Rio Grande do Sul - acts in the mediation of ethical issues in the practice of accountants? The general objective of this study is to analyze the claims made by the Regional Accounting Council of RS, aiming to report the procedures used by the agency in relation to offenses and penalties committed by accountants. To develop a proposal to build the answer to the research problem and achieve the proposed goals held the inference of legal and normative released by CFC and CRC / RS, and information collection counters and Julio de Castilhos city counselors CRC / RS report is completed by the results of the processes CRC / RS in 2011. The responses of accountants and advisers interviewed show your agreement to control actions of the CRC / RS and the punishments for violations. The answers of respondents reveal their ethical and moral commitments in relation to professional practice and citizenship.

**Key words:** professional ethics, CRS / RS, exercise professional accountant

## INTRODUÇÃO

A proposta dessa pesquisa tem como finalidade buscar informações que elucidem o leitor a respeito do posicionamento do Conselho Regional de Contabilidade frente às práticas desonestas que alimentam os escândalos fiscais e contábeis, envolvendo fraudes, demonstrativos falsos etc. que causam indignação na sociedade e conquistam amplos espaços na mídia.

Para a contextualização do tema, destaca-se a presença da contabilidade nas empresas como uma imposição legal; assim, o Código Comercial e a Lei das Sociedades Anônimas preceituam como obrigatória a escrituração contábil.

Além da necessidade de exatidão das informações contábeis para o controle e planejamento das empresas, existe o atendimento ao preceito legal de prestação de contas e de transparência aos órgãos estaduais e federais.

Nesse estudo o tema abordado adentra a ética e a contabilidade em relação às infrações e punições aplicadas aos contadores, que violaram o Código de Ética Profissional, pelo CRC-RS em 2011. Assim, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: - Como o CRC/RS - Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul - atua na mediação de questões éticas no exercício profissional dos contabilistas?

Para se buscar elementos de resposta, foram levantadas informações na pesquisa bibliográfica, em pesquisa documental sobre processos concluídos pelo CRCRS e em entrevistas com contadores do CRCRS a fim de relatar as providências e as punições aplicadas aos que aviltam a ética como regente profissional.

O objetivo geral desse estudo é analisar os processos éticos movidos pelo Conselho Regional de Contabilidade do RS, no ano de 2011, visando relatar os procedimentos utilizados pelo órgão em relação às infrações e às penalidades cometidas por contabilistas.

Os objetivos específicos são: - buscar, informações, opiniões e percepções dos sujeitos-alvo no contexto real pesquisado através de entrevista; - relatar as principais infrações cometidas por contadores e contabilistas e as punições aplicadas pelo Conselho Regional de Contabilidade do RS nos processos disciplinares e éticos concluídos em 2011, através de pesquisa documental; - estabelecer uma análise qualitativa sobre as infrações, as punições e os procedimentos tomados pelo Conselho a partir da conclusão dos referidos processos que constituem os objetos da pesquisa.

Para se atingir os objetivos propostos, desenvolve-se a pesquisa com enfoque qualitativo, sob a perspectiva humanista das ciências sociais, a qual progride a partir de pesquisa bibliográfica, incluindo-se a legislação vigente, depois fez-se um levantamento de dados com entrevista com profissionais contábeis da cidade de Júlio de Castilhos e com conselheiros do Conselho Regional de Contabilidade do RS e pesquisa documental sobre os processos que formam o objeto da pesquisa.

Posteriormente, fez-se a análise qualitativa das respostas dos entrevistados em relação ao embasamento no lastro teórico e na legislação contábil. Assim, buscam-se aspectos teóricos, segundo os autores pesquisados, e dados aproximativos da realidade, conforme as palavras dos sujeitos respondentes à entrevista, como forma de se obter dados específicos nos ambientes em que os fatos pesquisados ocorrem.

Os dados quantitativos apresentados, apenas ilustram as ocorrências, não sendo portanto necessária uma análise quantitativa dos mesmos. Dessa forma, busca-se valorizar as concepções e as opiniões dos sujeitos pesquisados.

Este estudo tem a dupla finalidade de buscar informações gerais e específicas sobre os processos éticos e disciplinares concluídos pelo Comitê de Ética do CRC/RS em 2011 e, também, alertar o contabilista sobre a relevância do cumprimento e execução da lei, sobretudo em relação à integridade, honestidade e ética.

Justifica-se a opção temática pela relevância da ação ética e responsável do contador, como gestor do patrimônio contábil de uma empresa e como cidadão ativo em uma sociedade capaz de manter a vigilância sobre a dignidade e a honradez profissional e pessoal.

Por esses motivos, todos os estudantes e profissionais desta área devem conhecer referências legais, objetivas e científicas sobre questões interligadas à quebra da ética no exercício da contabilidade e, objetivamente, as punições cabíveis na aplicação do Código de Ética Profissional regulamentado pelo Conselho Federal de Contabilidade.

# **1 O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DO CONTABILISTA: ÉTICA E MORAL**

Elabora-se esse referencial teórico como suporte para a compreensão da temática e a fundamentação das análises, segundo a concepção de Manzo (1971, p. 32): “a pesquisa bibliográfica oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos como, também, explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente”. Portanto não é a repetição do que já foi escrito sobre o assunto, mas propicia o exame do tema sob novo enfoque, possibilitando conclusões inovadoras.

Para os gregos, a ética tinha como concepção a educação do caráter do sujeito moral para dominar racionalmente os impulsos, apetites e desejos, para orientar a vontade rumo ao bem e à felicidade, e para também formá-lo como membro da coletividade sociopolítica (CHAUÍ, 2002, p. 342).

Com o advento do cristianismo a ética adquire uma nova roupagem, pois agora a vida do indivíduo não é encarada mais só em relação à sociedade, mas sim com um Deus cristão que se relaciona com os sujeitos que nele creem. Nesse sentido, o cristianismo passa a considerar que o ser humano é incapaz de realizar o bem e as virtudes, trazendo uma nova concepção na idéia da moral, qual seja, a idéia do dever. (CHAUÍ, 2002, p.343).

Sendo assim, a ética era instrumento para conduzir a harmonia entre o sujeito e os valores coletivos. Os valores, como pilares da ética, sustentam as concepções morais e as interpretações sobre os fenômenos sociais e culturais.

Atualmente, a prática contábil é necessária, como referem Hendriksen & Van Breda (1999) devido à necessidade de comprovação das transações empresariais através de registros e documentos, para garantir a veracidade das transações no transcurso do tempo; a necessidade de registrar as dívidas contraídas e os bens adquiridos, ou o capital que os proprietários investiram no negócio e, também, para informar os reflexos que as transações provocam na situação econômico-financeira da empresa para que os diversos interessados em seu passado, presente ou futuro tenham conhecimento do seu progresso, estagnação ou retrocesso.

Para conceituar contabilidade, recorre-se à Gouveia (1993, p.1) apresenta o seguinte conceito:

[...] é um sistema muito bem idealizado que permite registrar as transações de uma entidade que possam ser expressas em termos monetários, e informar os reflexos dessas transações na situação econômico-financeira dessa entidade em uma determinada data.

Entretanto, as atuais concepções, metodologias e técnicas contábeis são consequências de diversas mudanças, principalmente da difusão do método das Partidas Dobradas em 1494, concebido e divulgado pelo Frei Luca Pacioli, que expôs a terminologia adotada para o reconhecimento do devedor, *Per*, e para o credor, *A*. Assim, *se estabeleceu que primeiro deve vir o devedor, e depois o credor, uma prática ainda em uso mundialmente, como registra Drummond (1995, apud Beuren 2003, p.25).*

Como ser social, o homem evolui em contato com outros homens, dividindo espaços, produtos e serviços, partilhando objetivos e ideias. Essa convivência social implica conflitos que exigem normas de conduta, códigos e leis para a superação de conflitos e, por vezes, punibilidade para aqueles que desrespeitam a liberdade e os direitos do outro. Nessa ótica, insere-se a ética, em suas inúmeras concepções e aplicações de suas normas nas relações em sociedade.

A palavra sociedade, segundo Sá (2005), origina-se no latim *socius* (companheiro, sócio), que se opõe a *hostis* (estrangeiro, hóspede, inimigo)”. Portanto, a vida em sociedade expressa a necessidade que o homem tem de viver forma organizada, com regras de boa convivência, respeitando e sendo respeitado.

O respeito e a compreensão para a boa convivência relacionam-se à ética, cujo termo deriva do grego *ethos*, que significa o caráter coletivo. Os romanos traduziram *ethos* (ou plural “mores”), que quer dizer costume, como tipo de comportamento propriamente humano que não é natural, o homem não nasce com ele como se fosse um instinto, mas que é “adquirido ou conquistado pelo hábito”, (Vázquez apud ANDRADE, 2003, p. 90).

Sá (2005) refere que ética é compreendida como a ciência da conduta humana perante o ser e seus semelhantes, pois trata das relações interpessoais o que envolve a aprovação ou reprovação das atitudes ou ações dos homens perante os seus pares.

Para Fortes (2005), a convivência humana é o “fator gerador” do comportamento ético ou antiético, sendo, portanto, os problemas das relações sociais entre as pessoas que geram as questões éticas. Por conseguinte, ninguém pode esquecer da lição básica vinculada a ética, ou seja o direito de uma pessoa terminar no ponto em que inicia o direito da outra.

Para Souza Filho (2004), ética “é, em outras palavras, a ciência da conduta, a teoria do comportamento moral dos homens em sociedade”. Portanto, o comportamento em sociedade

evolui e se transforma em diferentes contextos culturais; assim, o homem torna-se ético de acordo com os hábitos e costumes de sua sociedade.

No contexto social, as diferenças e os conflitos devem ser resolvidos de forma ética, não para privilegiar vontades individuais ou beneficiar coletividades, mas de acordo com o sentido correto de justiça e de moral. Silva et al (2007, p. 10) lembra que “não se pode obrigar a alguém a ser ético, isso dependerá dos valores morais de cada pessoa, mas o que se pode fazer é deixar explícito aquilo que é certo e o que não é, assim caberá a cada um a escolha do caminho a seguir.

Nessa ótica, emerge a noção de Ética, como consciência coletiva, e Moral, como atitude correta, de forma interligada, porém interdependentes. As atitudes são consideradas morais ou imorais, de acordo com “um determinado tempo e lugar”, na concepção de Fortes (2001, p.49).

As diferentes sociedades constroem e catalogam normas de ética, que reunidas formam um Código de ética, que deve ser seguido por todos os seus membros, seja um grupo social, uma categoria profissional ou um partido político, de modo a definir a identidade e os objetivos coletivos compatíveis aos princípios da ética vigente.

Seixas (2000), afirma que a definição de direitos e de deveres, no código de ética cumpre a função de delimitar o perfil do seu grupo, respeitando o caráter da ética universal. Para esse autor “esta é a função principal de um código de ética. A definição de deveres deve ser tal que, por seu cumprimento, cada membro daquele grupo social realize o ideal de ser humano”. Portanto, um código de ética, deve ter clareza e objetividade para a observação das regras por todos os partícipes, com a definição de sanções e punições aos infratores.

A ética do profissional contábil é normalizada por um código próprio, inserido nas determinações legais vigentes, denominado Código de Ética Profissional do Contabilista, que traz artigos derivados do Código Civil, como no art. 1.177: o profissional contábil, na qualidade de preposto, é responsável por tudo aquilo que é registrado nos livros de escrituração, respondendo pessoalmente por atos culposos e solidariamente por atos dolosos.

Portanto, ultrapassar as barreiras do CEPC, não só implica num desrespeito contra os colegas da classe profissional, como também, cria prejuízo para toda sociedade, pois fere leis, causa danos e sobretudo, implica em diminuição da confiabilidade da profissão.

Como disciplinador de parâmetros, o Código de Ética Profissional do Contabilista prevê penalidades aos profissionais que afrontem as determinações éticas no exercício profissional.

Assim, traz artigos destinados a tratar da responsabilidade do contador. A seguir, apresentam-se as principais infrações a dispositivos da Legislação Profissional do Contabilista (2009):

1. Exercício de atividades contábeis sem registro no CRCRS
  2. Exercício de atividades contábeis com registro provisório vencido
  3. Exercício de atividades contábeis sem a efetivação de transferência de registro para a jurisdição do CRC do estado
  4. Exercício de atividades contábeis sem registro secundário no CRCRS (mais de 90 dias)
  5. Exercício de atividade privativas de contador por técnico em contabilidade
  6. Exercício de atividades contábeis por profissionais de outras profissões (economia, administração)
  7. Omissão de categoria profissional e/ou número de registro
  8. Falta de serviço cadastral de organizações de serviços contábeis
  9. Falta de registro cadastral de empresas que executam contabilidade através de computação eletrônica de dados
  10. Elaboração de demonstrações contábeis em desacordo com as normas brasileiras de contabilidade
  11. Falta de alteração de elementos cadastrais
  12. Assumir ou deixar a responsabilidade técnica de empresas contábeis, sem a necessária comunicação ao CRCRS
  13. Incapacidade técnica
  14. Falsificação de documentos, adulterações de guias e apropriação indébita de valores, praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas
  15. Não manifestação de impedimento para o exercício da profissão
  16. Descumprimento de determinação expressa do CRCRS
  17. Anúncios imoderados
  18. Quebra de sigilo profissional
  19. Acobertamento profissional a leigos
  20. Aviltamento de honorários e concorrência desleal
  21. Nulidade de auditoria externa
- Punições:
- a) Advertência, censura reservada ou censura pública
  - b) Multas
  - c) Suspensão da profissão (provisória ou permanente)

Portanto, ao cometer uma dessas infrações previstas no Código de Ética, as atitudes do contador são analisadas e julgadas pela Câmara de Ética e Disciplina do Conselho Regional de Contabilidade, sendo os processos relatados por um conselheiro, que submete seu parecer e voto para uma Câmara que analisará a proposta do relator.

Segundo informações no site do CFC (2010), após decisão da Câmara de Ética e Disciplina, o processo com sua decisão será homologado pelo Tribunal de Ética e Disciplina (TRED) do CRC, que manterá ou reformulará a decisão da Câmara. Sendo o contabilista apenado, caberá a este recurso ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina (TSED) do Conselho Federal de Contabilidade, em que a decisão do CRC e o Recurso apresentado pelo contabilista serão, novamente, apreciados, podendo, em Plenário do TSED, ser mantida a decisão ou reformulada. Sempre que a punição ao contabilista por infração ao Código de Ética



não for de Censura Pública, a penalidade será sigilosa, não podendo ser informada a terceiros, mas somente ao infrator.

A ética profissional é um conjunto de princípios que regem a conduta funcional e de comportamento daqueles que compõem determinada profissão; no exercício da contabilidade é a parte da moral que trata de regras de conduta do contabilista, como explica Kraemer (2010).

Para exercer essa profissão, deve-se ter formação técnica e ética, pois cada indivíduo representa a classe contábil como um todo. Entretanto, alguns profissionais agem de forma antiética, por diversos motivos, como cita Carvalho (2001): pelo temor de perder o emprego ou o cliente [...] Mas se todos os profissionais agissem conforme a ética, esses que detêm o poder econômico não conseguiriam forçá-los a agirem de modo contrário, pois não encontrariam quem o fizesse.

A conscientização para o exercício ético da profissão contábil deve iniciar nos bancos escolares, por professores e demais profissionais envolvidos na formação do contabilista, com base no Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), o qual deve ser a base para o ensino e para a prática cotidiana do profissional contábil.

O termo “contabilista” engloba duas categorias dentro da classe contábil, os técnicos em contabilidade e os contadores. Os técnicos são aqueles que cursaram o curso de Técnico, a nível médio; os contadores são aqueles que têm nível superior, ou seja, são bacharéis em Ciências Contábeis. Todos são regidos pelo mesmo código de ética, como forma de manter os padrões éticos e as sanções com aplicação de penas ao indivíduo ou conjunto de indivíduos infratores.

Fortes (2001, p. 50) afirma que “o CEPC tem caráter obrigatório e as atitudes antiéticas recebem reprovação por parte do grupo social, que no caso é a classe contábil. Esta sanção é imposta ao indivíduo ou conjunto de indivíduos, através da aplicação de uma pena, via processo ético”.

Através da Resolução CFC nº 803/96, que aprovou o atual Código de Ética Profissional do Contabilista, todo contabilista deve segui-lo, conforme destacado no Art. 1: “Este Código de Ética Profissional, que tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, no exercício profissional, (Fortes 2001, p.143).

A corrupção e as fraudes ganham espaços nos noticiários e na realidade cotidiana. Segundo Avanço e Gouvêa (2006), o profissional de contabilidade, está bastante suscetível a tentações, pois a Contabilidade é crucial nas empresas nos dias atuais. O contador,

definitivamente deixou de ser um simples “guarda-livros” para se tornar uma das peças mais importantes da empresa.

Para contextualizar as referências teóricas sobre ética e contabilidade e a atuação do profissional contábil, se apresentam informações sobre o papel fiscalizador do CRCRS através de seus instrumentos de transparência, como consta nos espaços virtuais e nas publicações impressas do CRC/RS.

## **1.2 Ações fiscalizatórias: Conselho Regional de Contabilidade - RS**

Como forma de alcançar os objetivos específicos de relatar as principais infrações cometidas por contadores e contabilistas e as punições aplicadas pelo Conselho Regional de Contabilidade do RS nos processos disciplinares e éticos concluídos em 2011, realiza-se a pesquisa documental no Relatório do CRC (2011).

De acordo com Gil (2002, p. 45), a pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Assim, transcrevem-se as ações de fiscalização e as punições aplicadas pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, segundo o Relatório do CRC/RS (2011). Em função das atividades fiscalizatórias desempenhadas, registraram-se os seguintes dados:

Processos Instaurados - 598  
Processos Julgados - 679  
Processos Reapreciados - 126  
Processos encaminhados ao CFC -140  
Correspondências recebidas -1563  
Ofícios expedidos -2480

O Relatório do CRC/RS (2011) informa que “dos Autos de Infração lavrados em 2011, foram instaurados 598 processos, dos quais destacam-se as infrações de maior incidência”:

Apropriação indébita - 9  
Deixar de apresentar Plano de Ação/Revisão/Análise Proc. Auditoria-  
9  
Deixar de elaborar contratos de prestação de serviços - 35  
Deixar de elaborar escrituração contábil - 171

Emissão de Decores com valores divergentes - 2  
Emissão de Decores sem base legal - 277  
Exercício da profissão contábil com registro baixado - 13  
Exercício da profissão contábil sem registro - 11  
Exercício ilegal da profissão - leigos - 77  
Incapacidade técnica - 16  
Inexecução de serviços - 21  
Irregularidades de registro cadastral de sociedade e escritório individual - 46  
Irregularidades relativas às NBCs - 21  
Prática de atos irregulares/adulteração ou manipulação de documentos - 4  
Profissionais que respondem por sociedades de forma irregular - 46  
Retenção de livros e documentos de clientes - 14

Segundo o Relatório CRC/RS (2011), dos 480 processos julgados pelo TRED/RS e pelo Plenário, as decisões e as referidas quantidades foram as seguintes:

Arquivamentos - 132  
Multas - 306  
Suspensões - 27  
Advertências Reservadas - 255  
Censuras Reservadas - 57  
Censuras Públicas - 12  
Observação: Um processo pode resultar em mais de uma decisão (multa e advertência reservada, por exemplo).

O Relatório do CRC/RS (2011) informa que dos 126 processos reapreciados em grau de recurso, constatou-se que a Câmara de Recursos de Ética e Disciplina reapreciou todos os processos, cujas decisões foram homologadas pelo TRED/RS:

Arquivamentos - 36  
Mantidas as penalidades - 90  
Pedidos de sustentação oral - 02

Foram expedidos 2.480 ofícios, comunicando decisões sobre julgamento de processos e prorrogações de prazo, entre outros assuntos; encaminhados 140 processos ao Conselho Federal de Contabilidade em grau de recurso voluntário e/ou *ex officio* e recebidas 1.563 correspondências, referentes a defesas dos Autos de Infração e Notificações, prorrogações de prazo, entre outros motivos, que foram anexadas aos processos e/ou às notificações dos interessados.

No capítulo a seguir, realiza-se a análise destas informações a partir do relacionamento com fontes advindas da legislação vigente, como forma de ampliar a compreensão sobre cada dado apresentado; também indicam-se os instrumentos de pesquisa, como entrevistas e se apresentam as respostas dos sujeitos no contexto real em que ocorre a dinâmica contábil pesquisada e suas respectivas análises.

## **2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS**

A coleta de dados nos ambientes em que ocorre as ações e o exercício profissional relativos à problematização abordada, teve como finalidade o alcance do seguinte objetivo específico - buscar, informações, opiniões e percepções dos sujeitos-alvo no contexto real pesquisado através de entrevista. Esses dados são apresentados e analisados qualitativamente a seguir.

Sob a ótica de Denzin & Lincoln (1994, p. 2), “a pesquisa qualitativa envolve abordagens interpretativas e naturalísticas dos assuntos”. Isto significa que o pesquisador qualitativo estuda coisas em seu ambiente natural, tentando dar sentido ou interpretar os fenômenos, segundo o significado que as pessoas lhes atribuem.

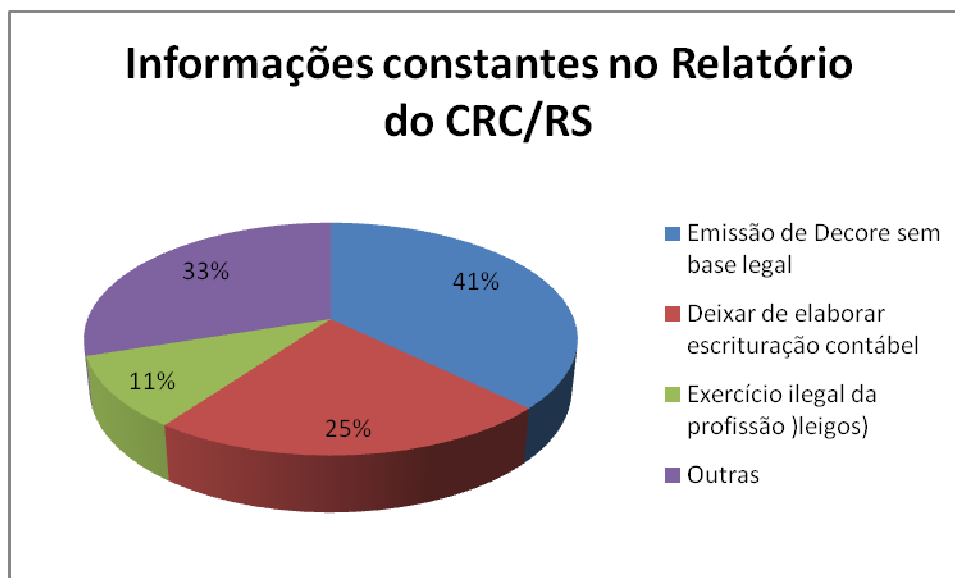
### **2.1 Análise das informações constantes no Relatório do CRC/RS (2011)**

Para as análises dos dados apresentados no capítulo anterior, no referido relatório, empregam-se informações divulgadas pelo próprio CRCRS, Código de Ética Profissional do Contabilista, Código Civil e Código Penal, como elementos de fundamentação teórica.

Segundo dados do CRC/RS (2011), o objetivo da fiscalização é valorizar a imagem da profissão e do usuário da contabilidade. É necessário conscientizar individual e coletivamente a classe. É grande a responsabilidade dos fiscais de dar sentido às suas prerrogativas funcionais e elevá-las de tal forma que signifiquem a valorização da imagem dos CRC's.

Dos 679 processos julgados pelo CRC/RS, segundo o Relatório (2011), indicam-se as três infrações com maiores ocorrências, as quais encontram-se em análise a seguir: Emissão de DECORES sem base legal – 277, Deixar de elaborar escrituração contábil – 171, Exercício ilegal da profissão - leigos – 77.

Ao se transformar esses dados em percentuais, obtém-se a seguinte expressão gráfica, que ilustra o comprometimento da fiscalização e suas ações concretas sobre as principais infrações.



**Figura 1: Informações constantes no Relatório do CRC/RS**  
**Fonte: CRC/RS**

A infração com maior ocorrência foi a emissão de DECORE – Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos – segundo arquivo virtual do CRCRS, é fazer prova de informação sobre a percepção de rendimentos em favor de pessoas físicas.

Como informa o referido arquivo, as consequências para a emissão de DECORE, sem base em documentação hábil e legal, ou com valor divergente do real, no âmbito do Sistema CFC/CRCs é: penalidade - processo disciplinar: suspensão do exercício profissional ou multa e/ou processo ético: advertência reservada, censura reservada ou censura pública. Consoante Resolução CFC Nº 960-03, art. 24, inc. XIII “emitir peças contábeis com valores divergentes dos constantes da escrituração contábil.”

Em âmbito judicial, a DECORE emitida sem base em documentação hábil e idônea e/ou com valores divergentes também “sujeita os envolvidos a responderem processo na Justiça, na esfera cível: ressarcimento por prejuízos causados a terceiros (Código Civil) e na penal: crime de falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal).

A segunda maior ocorrência de infração foi a não elaboração da escrituração contábil, que é principal finalidade dessa profissão, segundo o CRC/RS (2011), sem ela, o empresário perde o principal instrumento para a tomada de decisões. A fundamentação legal para a exigência da escritura contábil está contida nas seguintes legislações:

- Código Comercial – art. 10, inc. I e IV da Lei 556/1850;
- Lei das Sociedades por Ações;
- Lei das Falências – Decreto-Lei 7661/45;
- Legislação do Imposto de Renda (nas empresas tributadas pelo Lucro Real);

- Código Tributário Nacional – art. 195, parágrafo único;
- Princípios Fundamentais de Contabilidade;
- Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC-T-2.
- Novo Código Civil Brasileiro - art. 1.179

O profissional que deixar de elaborar escrituração contábil pode ser enquadrados no Artigo 25, alínea "b", do Decreto-Lei 9.295/46 c/c inciso 2.1.3 da NBC-T-2.1 Resolução CFC n.º 563/83 e artigo 24, incisos VI e IX da Resolução CFC n.º 825/98 e pode sofrer penalidade com multa de R\$240,00 a R\$2.400,00, como informa o CRC/2011.

A terceira incidência de infração se refere ao exercício ilegal da profissão por leigos, sobre a qual, a Súmula 09, dispõe: “É infração do art. 20 do Decreto-lei Nº 9.295/46. Concomitantemente, o CRC fará representação à autoridade competente, denunciando o exercício ilegal da profissão”.

A fiscalização recebe denúncias e verifica a prática do exercício ilegal da contabilidade por leigos e aplica as penalidades previstas em lei. Diante desse fato, a população deve estar alerta à habilitação do profissional contábil, ao registro no CRC, como sobre sua reputação diante da sua classe, como da sociedade.

Segundo o CRC/RS, o contabilista assinar qualquer documento produzido por leigo, ele estará sujeito a penalidade por cobertura ao exercício ilegal da profissão por terceiros.

Diante das infrações expostas, o Conselho Regional de Contabilidade – RS tomou as providências cabíveis, entre as quais se destacam: Multas – 306, Advertências Reservadas - 255, Arquivamentos -132

A multa e a advertência, segundo o CRC/RS (2011) são penalidades ético-disciplinares aplicáveis por infração ao exercício legal da profissão; enquanto o arquivamento pode ocorrer por razões diversas desde a falta de documentação; prescrição do fato e caracterização da infração aos dispositivos legais.

As informações coletadas no relatório da ação de fiscalização do CRC/RS indicam a atenção à aplicabilidade das normas que regem o modelo ético-disciplinar do exercício contábil e o rigor com a penalização dos infratores, segundo as leis vigentes.

Portanto, a publicação do Relatório do CRC (2011) cumpre a função de transparência, de informação e de instrumento de divulgação sobre as ações que ferem a ética através da quebra das normas defendidas pelo referido conselho.

## **2.2 Entrevistas: apresentação e análise das respostas**

Como procedimento de coleta, em agosto de 2012, com a intenção de enriquecer a investigação temática, foram remetidas entrevistas para 18 contadores da cidade de Júlio de Castilhos, mas apenas 10 delas retornaram para constituir a amostragem de análise, na qual se incluem as respostas do Delegado do CRC/RS da referida cidade.

A amostra para análise constitui-se da totalidade das respostas às entrevistas recolhidas. Segundo Gil (2002), população e amostra são elementos que trazem em si informações a respeito do universo a ser estudado, da extensão da amostra e da maneira como será selecionada. Sendo assim, o que deve orientar o pesquisador é a qualidade da amostra e não a quantidade de elementos que a compõe.

A amostragem para análise constitui-se das entrevistas respondidas pela população-alvo, formada por contadores de Júlio de Castilhos e por Conselheiros do CRC/RS de Porto Alegre/RS, as quais foram analisadas qualitativamente.

#### 2.2.1 Respostas dos contadores da cidade de Júlio de Castilhos

Quando questionados acerca de sua opinião se o Conselho Regional de Contabilidade - RS colabora efetivamente para o exercício ético da contabilidade no Estado?, obtiveram-se 8 sim e 2 não.

O expressivo número de respostas afirmativas mostra a concordância dos entrevistados com a ética exercida pelo CRC-RS, o que pode ser fruto da ação fiscalizatória e das punições às infrações, como se apresentam no item anterior.

Na segunda questão, todos responderam que seus escritórios foram fiscalizados pelo CRC/RS, portanto essa resposta evidencia a observância dos preceitos e das normas de prevenção de delitos e de atualização dos contadores através da ação fiscalizatória do CRC para coibir e/ou punir infrações à legislação, ao CRC e ao CEPC – Código de Ética do Profissional Contábil.

A terceira questão aborda a constatação de infrações pela fiscalização do CRC/RS, sobre a qual todos responderam que nada foi constatado. Nenhum entrevistado respondeu a quinta pergunta, pois se relaciona à punição pela infração observada, caso houvesse. Portanto, todos os entrevistados afirmam seguir as normas éticas contábeis vigentes e mantém suas documentações em rigorosa ordem com transparência.



No sexto quesito, todos os entrevistados afirmam que eles e seus funcionários têm conhecimento do Código de Ética Profissional e das penas a que está sujeito o profissional, caso cometa algum tipo de infração disciplinar.

Na sétima pergunta: Você acha que cometer infrações é um ato que seja motivado por alguma situação? Poderia exemplificar?, obtiveram-se as seguintes respostas:

O entrevistado 1 respondeu: “na verdade, não diria infrações, diria irregularidades. A maioria talvez seja motivada pelo acúmulo de tarefas e informações que precisamos prestar aos órgãos competentes e também a constante alteração de leis que nos obrigam a estar sempre atualizados para podermos executar nossas tarefas com qualidade.”

O entrevistado 2 afirmou: ‘no meu entender não poderia existir motivos para um profissional infringir o código de ética, mas acho que isso acontece muito devido a falta de conhecimento de muitos sobre o mesmo, não por falta de informação do CRC, mas por descaso do profissional”.

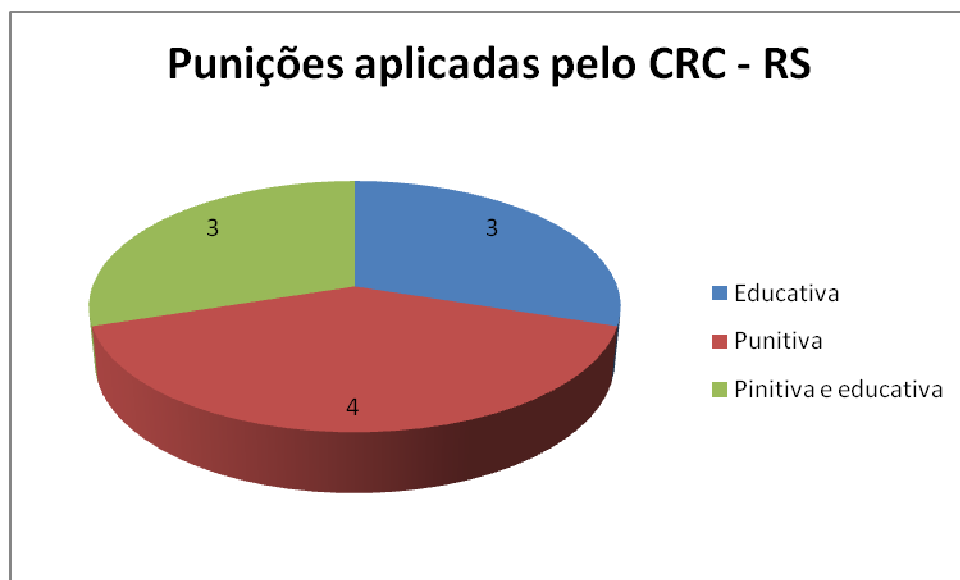
O entrevistado 3 destacou: “acho que pelo código de ética, às vezes o profissional é penalizado por infração que o empresário comete ou cometeu, sendo assim co-responsável, sendo alheia a sua vontade ou até mesmo oriunda de uma informação que já lhe foi repassada”.

O quarto entrevistado disse que “sim, as infrações de ética, normalmente, são por motivo de o infrator tirar proveito financeiro”. O quinto profissional respondeu: “infrações inerentes ao exercício da profissão e não ao código de ética Profissional. Por exemplo, manter contrato entre o profissional e o seu cliente, o qual pode ser motivado pela recusa do cliente, se sabe que é passível de punição, mas se deixa de fazer embora tenha conhecimento da exigência por parte do conselho, mas considero isto um erro em função do trabalho e da sua relação com o cliente”.

O sétimo contador sintetizou: “talvez, às vezes por falta de conhecimento da legislação contábil”; o oitavo entrevistado disse que “entendo que nenhuma situação é motivo para que o profissional cometa qualquer tipo de infração”. O nono profissional comentou: “não podemos correr este risco, devemos sempre estar de acordo com o Código de Ética Profissional”. O último entrevistado nada respondeu.

As respostas mostram a concordância sobre a questão da atualização sobre as legislações e as dinâmicas mudanças que ocorrem em relação à escrituração e ao exercício profissional como fator indispensável à ética e à eficiências dos serviços contábeis.

Na questão número oito: para você, as punições aplicadas pelo CRC - RS são educativas ou punitivas? Por quê? Três responderam ‘educativas’, quatro ‘punitivas’ e três ‘punitivas e educativas’.



**Figura 2: Punições aplicadas pelo CRC-RS**  
**Fonte: CRC-RS**

Entre as respostas destacam-se: “acho que são educativas já que existe uma ampla divulgação sobre o assunto e só se tornam punitivas quando a reincidência das infrações ou que a mesma seja uma infração mais grave”. Para outro: “São punitivas, o Conselho quando fiscaliza e acha infração pune, mas na minha opinião deveria advertir, e orientar para a solução, dando prazo para que se faça a adequação necessária para sanar o erro, seja voluntário ou não”, para o último entrevistado: depende do tipo de gravidade do assunto, o CRC age de acordo com a necessidade detectada ou seja, educando quando necessário e punindo por delitos mais graves ocorridos”.

Essas respostas concordam com que a ação fiscalizatória cumpre a missão propagada no CRC/RS (2011), sob duas formas:

(...) a fiscalização preventiva e a punitiva.  
No que se refere à forma preventiva, a fiscalização tem como válida a presunção de que o infrator não obedeceu às normas por desconhecê-las ou por interpretá-las erroneamente. Procura-se, pois, primeiro orientar e depois punir. Dentro desse espírito prefere-se não aplicar penalidade a profissional que, dentro do prazo estipulado, tiver regularizado a sua situação.

Como informa o CRC/RS (2011), as ações educativas transcorrem em publicações e cursos sobre as infrações e as respectivas penalidades. Tanto as ações educativas, como as punitivas são amplamente divulgadas em todas as mídias.

Na última pergunta: Você tem alguma sugestão para aperfeiçoar o Código de Ética Profissional do Contabilista? Obtiveram-se dois 'Sim' e oito 'Não'.



**Figura 3: Código de ética Profissional do Contabilista**  
**Fonte: Entrevistas com Contadores de Júlio de Castilhos/RS**

Entre os que sugeriram mudanças, primeiro afirmou:

Com relação a cobrança de honorários pelos serviços prestados. Acredito que deveria existir alguma regulamentação que fizesse com que os profissionais contábeis tivessem que seguir uma tabela ou qualquer outra forma de cobrança e que essa ferramenta fosse exigida e fiscalizada a rigor, tendo em vista que muitas vezes somos prejudicados por colegas que acabam prestam um serviço por um valor muito abaixo do mínimo e que acaba dificultando a valorização da classe e conseqüentemente comprometendo a qualidade do serviço prestado.

Sobre essa questão, recorre-se ao CRC/RS (2010), para melhor esclarecimentos sobre o que dispõe o Conselho:

O aviltamento de honorários ocorre quando há um rebaixamento de preço, ou quando há uma oferta de preço vil, geralmente abaixo do mercado de trabalho. O aviltamento é considerado um dos instrumentos da concorrência desleal, uma vez que a cobrança de honorários profissionais abaixo do mínimo estabelecido pelas entidades da nossa classe, visa a angariar clientes por meio do preço.

E o segundo entrevistado abordou a relação entre o contador e o cliente, abrangendo o foco principal, isto é, além da interpessoalidade, existe o compromisso com a lisura e a ética:

No meu ponto de vista, deveria ser alterada a responsabilidade solidária do profissional, desde que tivesse por escrito que teria orientado o cliente para tal situação.

Mais esclarecimentos junto aos empresários sobre a real situação, ou a responsabilidade do profissional, o cumprimento de prazo na entrega de obrigações acessórias para o mesmo ser mais valorizado.

O Código Civil (2003) através da Lei nº. 10.406/2002, trouxe mudanças específicas em relação aos contadores, como a institucionalização da Responsabilidade Solidária, através da qual o contabilista assume, juntamente com o seu cliente, a responsabilidade por atos dolosos, perante terceiros.

As infrações podem ser cometidas por diversas situações, por profissionais sem orientação ou preparo para o mercado de trabalho, como por exemplo não cumprir com as suas obrigações contratuais, ou deixar de realizar a Escrita Contábil (Livro Diário) e/ou para tirar proveito econômico, como vender “DECORES”, fornecer documentos e informações falsas.

Na maioria das respostas houve consenso, as divergências se concentram principalmente quanto à opinião sobre as ações fiscalizatórias, como educativas e punitivas. Essa divergência é positiva, como mostra das diferentes concepções entre os contadores entrevistados.

A análise das respostas indica que os contadores entrevistados estão cientes quanto às penalidades por descumprimento das normas do Código de Ética do Profissional Contador e das determinações do CFC e do CRC/RS, que pautam-se em consonância aos valores que agregam a classe de contadores.

## 2.2.2 Entrevista com os conselheiros do CRC/RS

Os três conselheiros entrevistados reuniram-se e responderam em conjunto, portanto houve consenso em suas opiniões:

Na primeira questão, Em sua opinião, as determinações do CRC/RS colaboram para um exercício legitimamente ético dos Contabilistas no Estado? eles afirmam que “as determinações do Conselho Regional de Contabilidade do RS colaboram para um o exercício legitimamente ético dos contabilistas no Estado”. E justificam: porque os CRCs agem no sentido de que sejam cumpridos os dispositivos do CEPC – Código de Ética do Profissional Contador.

No segundo questionamento: - com base nos processos concluídos, quais as irregularidades ou infrações ao Código de Ética Profissional do Contabilista que ocorrem com mais frequência? Eles os listam por ordem de importância:

- Emissão de DECORE sem base legal; - deixar de elaborar a escrituração contábil; - exercício ilegal da profissão – leigos. Essa resposta está em consonância com a ocorrência dessas infrações segundo informação do Relatório do CRC/RS (2011), anteriormente examinado.

Na terceira pergunta: - em quais cidade do Estado se concentram os maiores números de infrações? Eles indicam: Porto Alegre e região metropolitana, Caxias do Sul, Santa Maria e Pelotas. Essas cidades são, também, as mais populosas do Estado, portanto, não é possível afirmar que ocorra um percentual maior em relação ao número de contadores e de infrações.

Na quarta pergunta: V. S. atribui essas ocorrências a algum fator específico? Eles responderam que não. As diversidades entre as situações que determinam a ocorrência da infração não possibilitam a determinação de um fator em particular.

Na quinta questão: - em sua opinião, as punições aplicadas pelo CRC - RS são educativas ou punitivas?, os conselheiros indicaram ‘ambas’, mas principalmente punitivas, pois se ficar comprovada a prática de irregularidade, os CRCs têm que aplicar a penalidade, que é um tipo de punição, de acordo com Código de Ética Profissional do Contador.

Na pergunta sexta: - Para V. S., o Código de Ética Profissional do Contabilista deve ser reformulado sob algum aspecto? Eles afirmaram que não.

O consenso, como sendo desnecessária a mudança no Código de Ética Profissional do Contabilistas, implica a discordância com as respostas dos contadores que sugeriram alterações, como se mostra no item anterior.

Entretanto, as mudanças sócio-econômicas acarretam alterações contábeis, assim, é evidente que as transformações podem ocorrer em aspectos legais e, ainda em procedimentos de escrituração e de fiscalização. Portanto, essas modificações, conseqüentemente, podem gerar reformulações no Código de Ética Profissional do Contabilista e nos Conselhos que regulamentam e fiscalizam o exercício de uma classe que registra o patrimônio material das empresas e, também, assegura o patrimônio imaterial, enquanto postura ética.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O exercício da profissão contábil implica uma conduta ética em relação ao cliente e à classe de contadores, portanto a honestidade e a integridade devem pautar todas as ações em consonância com a Resolução CFC nº 1.307 de 09 de dezembro de 2010, que regulamenta o exercício do profissional da contabilidade, através do Código de Ética Profissional do Contabilista, o qual tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade.

O Código de Ética é simples e sintético, é condensador de conduta, através da definição de objetivos é direcionador e delineador dos deveres e dos direitos dos contabilistas, estabelecendo assim parâmetros para as relações profissionais entre os pares contábeis, clientes, empregadores e sociedade em geral.

Nesse estudo, a questão problematizadora: - Como o CRC/RS - Conselho Regional de Contabilidade/RS - trabalha na mediação de questões éticas no exercício profissional dos contadores? e o alcance dos objetivos, foram abordados através da busca teórica em publicações do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, CRC/RS – Conselho Regional de Contabilidade e do CEPC – Código de Ética Profissional do Contabilista e em entrevistas com contadores e conselheiros do CRC/RS.

No processo de coleta e análise dos dados, fez-se a relação entre a referenciação teórica e as considerações legais constantes nos documentos acima citados e as informações indicadas nas entrevistas com os sujeitos-alvo.

As ações fiscalizatórias do CRC/RS são evidenciadas pelo volume de expedição de aproximadamente 2.500 ofícios e mais de 1.500 correspondências sobre processos e notificações aos contadores no Estado do Rio Grande do Sul em 2011, como informa o referido conselho.

As ações de fiscalização como constam na publicação do CRC/RS (2011), constataram maior ocorrência de infrações sobre: emissão de DECORES sem base legal; deixar de elaborar escrituração contábil e exercício ilegal da profissão por leigos, sobre as quais tomou as providências de aplicação de multas e advertências reservadas, como penalidades ético-disciplinares. Essas ações se originam por denúncias de contadores ou da população e também em decorrência de fiscalizações de rotina pelo CRC/RS.

As respostas dos contadores entrevistados possibilitam a expressão da visão que eles emitiram sobre a ação do CRC/RS e de sua própria atuação ética e profissional, sobre a qual se destacam os seguintes pontos: a maioria dos entrevistados concordam com o modo ético das ações fiscalizatórias e as formas de punições exercidas pelo CRC/RS; todos responderam que foram fiscalizados e suas ações aprovadas.

Entre os motivos para a ocorrência de infração por parte dos contadores, eles indicam os principais motivos: acúmulo de tarefas e informações que precisam prestar aos órgãos competentes; falta de conhecimento das alterações da legislação contábil e de outras determinações do CFC, ou para obter vantagem financeira.

A maioria dos entrevistados acha que as ações aplicadas pelo CRS/RS são predominantemente punitivas; entretanto três destacam o aspecto educativo através da divulgação das normas fiscalizatórias e de suas consequências.

Oito entrevistados concordam com o atual Código de Ética Profissional do Contador, enquanto dois sugeriram mudanças para aperfeiçoá-lo em relação à cobrança de honorários através da padronização de uma tabela com valores dos serviços prestados e sobre a alteração da responsabilidade solidária do profissional contábil junto com o cliente por ato doloso.

A maioria das respostas indicam opiniões que concordam com a forma de fiscalização do CRC/RS e com as punições aplicadas, enquanto outros divergem. Essas discordâncias revelam a multiplicidade de concepções dentro da mesma categoria profissional.

As respostas dos três conselheiros do CRC/RS, acrescentaram poucas informações, pois entregaram apenas uma entrevista respondida em comum acordo entre todos. Eles afirmam que as determinações do Conselho Regional de Contabilidade do RS exercem um papel legítimo e ético no cumprimento dos dispositivos do CEPC – Código de Ética do Profissional Contador.

Segundo os conselheiros, as irregularidades ou infrações com maior frequência nos processos concluídos em 2011 se referem às mesmas indicadas pelo Código de Ética Profissional do Contabilista: - emissão de DECORE sem base legal; deixar de elaborar a escrituração contábil; exercício ilegal da profissão – leigos. Sendo, portanto, práticas comuns, não apenas em nosso Estado, mas em todo o Brasil.

Os conselheiros responderam que as ações fiscalizatórias têm objetivos educativos e punitivos em conformidade com o Código de Ética Profissional do Contador e que as punições seguem as normas prescritas com multas e advertências.

As respostas dos contadores e dos conselheiros refletem similaridades, pois todos estão voltados aos mesmos propósitos de ética, respeito e atenção ao Código de Ética Profissional do Contabilista e às determinações do CFC para o exercício da profissão.

A tematização da pesquisa desenvolveu-se através de técnicas bibliográficas e referências da legislação e códigos relativos ao exercício profissional do contador, bem como informações prestadas pelos próprios contadores como forma de contextualização.

A análise das respostas permite um recorte no universo de contadores do Estado do Rio Grande do Sul; assim, pode-se deduzir que as concepções e as opiniões contidas na amostra indicam o modo de pensar e de agir da maioria dos demais contadores integrantes do CRC/RS, como partícipes da realidade atual em termos profissionais e sócio-culturais. Portanto, reflete as ações e reações do momento pesquisado, como parte de um processo que padroniza e normatiza a práxis profissional com ética e embasamento em leis específicas.

Sabe-se que Código de Ética Profissional do Contador evoluiu em seus aspectos de normalização para estabelecer diretrizes de conduta, assim, como o CFC e o CRC/RS, também se modificaram em sintonia com as transformações sócio-econômicas e culturais; portanto, ainda pode sofrer alterações, inclusive, por influências de profissionais da área contábil, ou como resultado de pesquisas, e/ou como produto de novas leis.

As atividades contábeis são realizadas em uma sociedade em constante transformação, assim, a dinâmica econômica e social interfere nas concepções e nas leis que regem seu exercício, como alerta ao profissional para sua constante atualização e compromisso ético.



## REFERÊNCIAS

AVANÇO, Leonardo; GOUVÊA, Phablo Ercson. **Ética e fraudes contábeis**. Artigo de revisão. Universidade Norte do Paraná (UNOPAR), Londrina. 2006.

BARROS, A. de J. P. de; LEHFELD, N. A. de S. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas**. 15ª Edição. Petrópolis-RJ: Vozes, 2004.

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

BRASIL. CFC. Código de Ética Profissional do Contabilista. Disponível em <http://www.cfc.org.br>, 2011. Acesso em 20.05.2012.

BRASIL. **Código de Ética Profissional do Contabilista**, 2010. Disponível em: [http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/publicacoes/manuais\\_pmes/conteudo/07.pdf](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/publicacoes/manuais_pmes/conteudo/07.pdf). Acesso em 22.04.2012.

BRASIL. **Código de Ética Profissional**, CRC- RS em 2011.

CARVALHO, Vítor Hugo. **A ética na contabilidade (2001)**. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista133/premio.htm>. Acesso em 20.05.2012.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. 12 ed. São Paulo: Ática, 2002. Disponível em <http://www.webartigos.com/artigos/> Acesso em 10.10.2012.

CRC/RS – Disponível em: <http://www.crcrs.org.br>, acesso em 04/11/12.

FORTES, José Carlos. **Manual do Contabilista: Uma Abordagem Teórico-Prática da Profissão Contábil**. Saraiva: São Paulo, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOUVEIA, Nelson. **Contabilidade básica**. 2a ed. São Paulo: Harbra Ltda., 1993.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 5a ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Ética, sigilo e o profissional contábil**. Disponível em: <http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/> Acesso em 08.06.2012.

MANZO, Abelardo. **Manual para la preparación de monografías: una guía para presentar informes y tesis**. Buenos Aires: Humanitas, 1971.

SÁ, Antonio Lopes de. **Ética Profissional**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SEIXAS, Sérgio Gabriel (Org.). **Por um Código de Ética para os agentes públicos e lideranças políticas, sociais e consultorias.** Disponível em: <<http://www.cepam.sp.gov.br/etica/index2.htm>> 2000. Acesso em 05.06.2012.

SILVA, Antônio C. R.; MARTINS, Wilson C. R.. **História do Pensamento Contábil,** Curitiba, Juruá, 2007.

SOUZA FILHO, Pedro de. **Ética nas organizações modernas.** Disponível em: <http://guiarh.com.br/pp56.htm>. Acesso em 06.06.2012.