



## *Responsabilidade Civil do Contador: Estudo sob Enfoque do Novo Código Civil de 2002 na Perspectiva da Ética Profissional*

### *The Civil Liability of Accountants: a study focusing the new Brazilian civil code of 2002 from the perspective of professional ethics*

Ketlyn da Silva Pasquali<sup>1</sup>, Delci Grapegia Dal Vesco<sup>2</sup>

#### **RESUMO**

Uma das tendências para evolução da contabilidade é a consonância dos princípios contábeis, da ética e da responsabilidade civil. Nesse contexto, este estudo teve o propósito de analisar a percepção dos contadores quanto à ética profissional e à responsabilidade civil em face da vigência do novo código civil brasileiro. Assim, delimitou-se, sob o enfoque teórico, em explorar a ética do profissional, a percepção dos contadores quanto à responsabilidade civil, as hipóteses de incidência, bem como, as medidas preventivas para resguardo dos direitos e interesses em face da vigência do novo código civil. Para o alcance do objetivo, utilizou-se da metodologia de pesquisa descritiva e com adoção da abordagem quantitativa no tratamento dos dados. O procedimento empregado para a realização do estudo foi o levantamento de dados, sendo aplicado um questionário para uma amostra de 52 contadores associados ao Sindicato dos Contabilistas de Cascavel e Região. Após a coleta de dados, foram realizadas comparações de respostas, análise mediante gráficos e aplicação da análise de consenso. Com os resultados obtidos, pode-se concluir que os contadores têm valorizado o emprego da ética no decorrer da profissão e, além disso, possuem um consenso muito forte em relação ao dever de exercer com zelo e capacidade técnica a profissão contábil. Quanto ao grau de conhecimento relativo à aplicabilidade da responsabilidade civil na execução de suas atividades, observou-se que os profissionais conhecem as penalidades decorrentes de atos antiéticos culposos e dolosos no exercício da profissão. Futuras pesquisas poderiam explorar a autoavaliação para novas investigações, a fim de, desenvolver o senso de responsabilidade e o espírito crítico em cada indivíduo.

**Palavras-chave:** Ética; Responsabilidade civil; Atitudes antiéticas.

#### **ABSTRACT**

*One of the trends in the development of accountancy is the alignment of accounting principles, ethics and civil liability. In this context, this study analyzes the perception of accountants with respect to professional ethics and liability in view of the new Brazilian civil code adopted in 2002. To examine professional ethics, we investigated the perception of accountants as to civil liability, the hypotheses of incidence, and preventive measures for*

<sup>1</sup> Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Unioeste – Rua Universitária, 2069, Jardim Universitário, CEP 85819-110, Cascavel, Paraná, Brasil. - [kety.pasquali@gmail.com](mailto:kety.pasquali@gmail.com)

<sup>2</sup> Universidade Estadual do Oeste do Paraná – Unioeste – Cascavel, Paraná, Brasil. - [delcigrpe@gmail.com](mailto:delcigrpe@gmail.com)

*protecting rights and interests in light of the new civil code, using a descriptive and quantitative approach. Data was collected by means of a questionnaire applied to a sample of 52 accountants belonging to the Accountants Union of Cascavel and Region. Comparisons were made of the responses using graphical analysis and consensus analysis. On the basis of the results obtained, we can conclude that the accountants attribute importance to the use of ethics in their professional practice and that there is very strong consensus on the obligation to carry out the accounting profession zealously and with technical expertise. With regard to the degree of knowledge concerning civil responsibility and liability in the execution of their activities, we observed that these professionals know the penalties for malicious and intentional unethical acts in the exercise of the profession. Future research could explore self-assessment for further investigation with the purpose of developing a sense of individual responsibility and critical spirit.*

**Keywords:** *Ethics; Civil liability; Unethical conduct.*

## 1 INTRODUÇÃO

No que diz respeito à contabilidade, uma ciência social, as influências de aspectos econômicos, políticos, culturais e históricos afetam direta e indiretamente a atividade do profissional, que tem o dever de prezar pela ética e pelos princípios em sua atividade. Para Iudicibus (1997), “contadores diferentes poderiam ter diferentes ideias sobre tais conceitos” (p. 24), por isso, uma das tendências para a evolução da contabilidade é a consonância dos princípios contábeis e da ética perante o mercado, visto que, com o mundo globalizado, os profissionais enfrentam desafios e oportunidades de desenvolvimento para o conhecimento contábil.

A contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio das entidades. Dessa forma, são competências do contador apresentar demonstrações contábeis e divulgações adequadas de acordo com as normas vigentes, ora pelo Código de Ética Profissional do contador, ora pelo novo código civil brasileiro de 2002. Por força do Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), alterado pela Resolução CFC nº 1.307/2010, artigo 4º, inciso I, a ética e a observação de toda a legislação vigente, em especial os princípios de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade, são as bases fundamentais no desempenho do profissional de contabilidade. Com a intensificação do relacionamento do profissional de contabilidade com a sociedade, surgem com o advento da Lei n. 10.406/2002, intitulada “O Novo Código Civil”, inovações jurídicas no âmbito do direito obrigacional, no que diz respeito aos deveres profissionais do contador, prevendo, nos artigos 1.177 e 1.178, como forma de repreensão das condutas praticadas com dolo ou culpa o instituto da responsabilidade civil.

O novo código civil brasileiro introduziu modificações que alteraram os procedimentos formais e alguns essenciais para o profissional contábil, trazendo melhorias na aplicação da lei contábil, conceitos e princípios no que diz respeito às responsabilidades do profissional, assunto antes desprovido de regulamentação tanto na área contábil, quanto na área civil, tendo em vista que o código civil somente teve suas alterações promulgadas no ano de 2002.

A responsabilidade civil do contador à luz do novo código civil foi escolhida como tema a ser desenvolvido neste estudo, pois se trata de inovação jurídica no mundo contábil, afinal, ficaram normatizados aspectos que regem o exercício da profissão.

O código civil foi institucionalizado há mais de uma década (2002) e questões pontuais para o exercício da função ainda requerem reflexão pelos profissionais contábeis. Portanto, as alterações legislativas trouxeram importantes mudanças na responsabilidade civil do contador, que certamente levará a outras alterações comportamentais frente à ética profissional.

Em uma análise de contextos sociais, sabe-se que é desde a antiguidade a busca pelos profissionais em desenvolverem suas atividades confrontando a ética, a decência, a moral e os bons costumes. No entanto, em 2015, no Brasil com a crescente crise interna no país e a concorrência nacional e internacional, os escândalos envolvendo profissionais qualificados têm vindo à tona, trazendo à realidade a importância da ética e das responsabilidades do profissional no exercício de suas funções. Os escândalos políticos recentes (2015/2016) têm dominado as notícias e causado comoção nacional envolvendo legisladores, reguladores e a sociedade, levando a questionar o papel da profissão contábil. Assim, o desenvolvimento de uma compreensão dos fatores pessoais e contextuais que influenciam as decisões éticas norteia e justifica este estudo.

Nesse ínterim, surgiu o problema de pesquisa: Qual a percepção dos contadores quanto à ética profissional e à responsabilidade civil em face da vigência do novo código civil brasileiro?

Para que o problema seja solucionado é preciso detalhar os objetivos. Assim, o objetivo geral deste estudo foi analisar a percepção dos contadores quanto à ética profissional e à responsabilidade civil em face da vigência do novo código civil brasileiro.

Este estudo justifica-se, quanto aos aspectos teóricos e empíricos, pois busca discutir a ética ancorada na extensão dos efeitos contidos nos dispositivos legais do código civil, intitulada de responsabilidade civil; nos comportamentos antiéticos e nas medidas preventivas para o resguardo dos direitos e interesses do profissional contábil. Uma vez que, com o advento do novo código civil, causado o dano ao cliente ou a terceiro pelo profissional da contabilidade no exercício de suas funções, esse deverá ser reparado, seja ele por dolo ou culpa do profissional. Faz-se necessária a prática do assunto tratado no cotidiano dos profissionais, visto que a Lei 10.406/2002 exige uma parceria honesta, respeitosa e pautada na lei e normas profissionais entre cliente e contador.

Assim, sendo a responsabilidade civil do contador uma inovação jurídica no mundo contábil, o tema delimitou-se a estudar a ética do profissional contábil, a percepção dos contadores quanto à responsabilidade civil, as hipóteses de incidência, bem como, as medidas preventivas para resguardo dos direitos e interesses em face da vigência do novo código civil brasileiro.

No trabalho, foi realizado um levantamento de dados juntamente com os contadores vinculados ao Sindicato dos Contabilistas de Cascavel e Região (Sincovel), os quais foram selecionados em abril de 2015 de uma lista fornecida pelo sindicato. O estudo observou uma amostra da população, calculada por amostragem, e a percepção foi obtida por meio da aplicação de questionário aos contadores associados ao Sincovel. Assim, a pesquisa acarretou em colaborações perante a sociedade como um todo, visto que, as perguntas presentes no questionário puderam levar o respondente a uma análise ética e de responsabilidade tanto civil quanto social.

A pesquisa foi estruturada por meio de seções e subseções inter-relacionadas. Na introdução, foi apresentada a contextualização do assunto, a justificativa e a importância de se estudar o tema. Em seguida, foi apresentado o problema de pesquisa, bem como os objetivos e a delimitação do estudo. Na segunda seção, revisão da literatura, foi discutida a ética

profissional bem como suas dimensões teóricas: código de ética e a ética no desempenho da profissão contábil fundamentadas em Deleuze (1976), Nietzsche (1988) e Reale (2001). Ainda, apoiada em Lisboa (2003), a pesquisa demonstrou e revelou os comportamentos antiéticos. Embasada em análises do direito civil e em Gonçalves (2003), Coelho (2005) e Sá (2005), apresentou-se o conceito do instituto da responsabilidade civil e seus tipos, adentrando, na responsabilidade civil do contador à luz da Lei 10.406/2002. Na terceira seção, foi explanada a metodologia do estudo, mostrando o desenvolvimento do trabalho mediante a exposição do constructo e dos procedimentos de coleta e de observação de dados, nos quais foram relatados o instrumento utilizado, a população e a amostragem, bem como os procedimentos empregados na análise das informações coletadas. A quarta seção trouxe a apresentação dos resultados por meio de gráficos e tabelas. A análise e a discussão dos resultados obtidos foram esquematizadas na quinta seção. E, por fim, a conclusão, na qual foram apresentadas as considerações finais, sintetizando os resultados obtidos e discorrendo sobre a resposta para o problema de pesquisa, bem como, acerca das provas da proposição e da contribuição do estudo para trabalhos futuros.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Essa seção busca ampliar a interdisciplinaridade entre as ciências direito e contabilidade no enfoque: da ética profissional discorrendo sobre os conceitos de ética e moral e a concomitância com a sociedade; a responsabilidade civil do profissional contábil, assim como, suas especificações e as hipóteses que podem responsabilizar civilmente o contador. A Figura (1) mostra a estrutura teórica que representa a pesquisa.

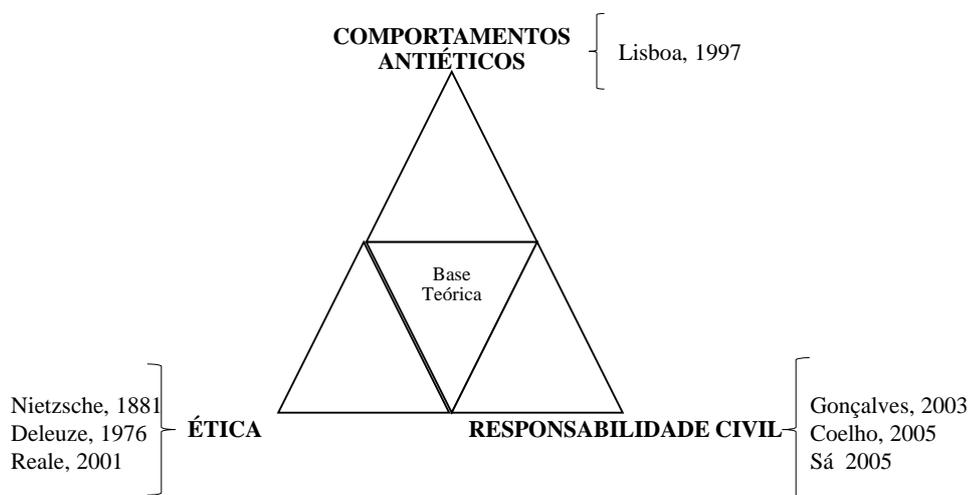


Figura 1. Estrutura Teórica. Fonte a autora (2015).

### 2.1 Ética

As mudanças oriundas do avanço da tecnologia e o processo de globalização são influências importantes no modo de viver dos seres humanos e que reflete no comportamento do indivíduo pós-moderno. Verifica-se, portanto, um aumento da violência, do egoísmo, da individualidade e que as relações humanas na pós-modernidade se tornaram fluídas, líquidas, distantes, condicionando-as a uma perda de valores morais.

Sendo assim, ética, segundo Reale (2001), pode ser entendida como expressão de ideias dominantes, como a de pessoa ou a de liberdade ou então ser vista como o resultado dos mais diversos motivos, como seriam o desejo do prazer ou do útil.

De uma visão filosófica contemporânea, Deleuze recorrendo a Nietzsche (1976) trata a ética como imanente, ou seja, refere-se à comprovação empírica da realidade, demonstrando que é a razão que cria os valores que servem de conjecturas para o conhecimento. Nietzsche (2011) critica o homem moderno como ser hipócrita, uma vez que o homem deve construir a ideia de super-homem, não como alguém que possui poderes extras, mas como alguém que não reprime seus impulsos e desejos, criando a si próprio. Assim, para Nietzsche a essência do homem é a superação.

Observa-se, portanto, que a ética é uma reflexão crítica sobre a moralidade. Existe como uma referência para os seres humanos em sociedade, apresentando os valores e os princípios que devem nortear sua existência e influencia na conduta do indivíduo. Já a moral impõe valores e comportamentos considerados legítimos por uma sociedade, um grupo, um povo, uma religião, uma cultura. A moral não é igual para todos, pois ela é um fenômeno social e particular, não tendo um compromisso com a universalidade.

Buchan (2005) afirma que pesquisas sobre a ética em contabilidade é um fenômeno relativamente recente. O paradigma mais amplamente explorado é baseado na teoria de Kohlberg (1969) sobre o estágio de desenvolvimento moral. De acordo com Koller & Bernardes (1997) a teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg (1969, 1971) apresenta uma sequência hierárquica e invariante de estágios que formam um todo estruturado. Portanto, neste estudo, principalmente devido à característica e à universalidade subjacente na moral, optou-se por nortear a pesquisa de acordo com os preceitos da ética, logo, moral não será objeto de pesquisa e sim é inserida na reflexão crítica do indivíduo.

Muito embora a ética possa ser compreendida de acordo com a perspectiva de cada indivíduo, certo é que esta se sobrepõe como uma instância superior, prevalecendo o cuidado permanente com a essência individual (impedindo tentativas alheias de manipulação), à qual se integra à moral, como teoria das normas de conduta que emergem dos usos e dos costumes.

Segundo Sá (1998), “o poder nas mãos de minorias dominantes, há muito tempo, em quase todo o mundo, deixou de praticar uma política verdadeiramente em favor da sociedade” (p. 133). Dessa forma, no desempenho da profissão contábil, o contador pode agir se utilizando de obediência e bom comando, afinal, a teoria do homem superior pretende levar a humanidade à perfeição, tornando o indivíduo um ser eminente, que se afirma. Por isso, um contador que se preze precisa ter bem definido o saber comandar e o saber obedecer às ideias que lhe são dominantes, permitindo, desse modo, a revelação de suas escolhas e de sua lealdade, isto é, sua ética profissional.

Desse modo, é necessário o conhecimento de relevâncias, principalmente do quesito deveres, vedações e penalidades, constantes na Resolução CFC nº 803/96, intitulada de código de ética profissional do contador, alterada pela Resolução CFC nº 1.307/2010.

Cada órgão de classe das diversas profissões possui o seu próprio código de ética. A ética profissional compreende o estudo dos conceitos básicos do direito e do dever. Conforme Lisboa (1997), um código de ética pode ser entendido como “um corpo de princípios que relaciona as principais práticas de comportamento permitidas e proibidas no exercício da profissão” (p. 62). Dessa forma, nota-se que o código de ética profissional do contador vai muito além de dizer o que é certo e errado, pois se estende em solicitar ao contador uma preparação técnica e, também, um comportamento social com finalidade única de exercer sua profissão com zelo, sem ferir os princípios sociais.

Além disso, o código apresenta princípios éticos que dizem respeito à responsabilidade com a sociedade e com os deveres da profissão, lealdade perante o contratante de seus serviços e preservação da imagem profissional, de modo que, pode-se estabelecer uma relação entre o código de ética nacional do contador e o código internacional de ética da Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*).

A missão da IFAC é contribuir para o desenvolvimento, adoção e implantação de normas e orientações internacionais de alta qualidade no meio contábil (IFAC, 2012), logo, a federação elaborou o código de ética internacional, o qual, a partir de 24 de janeiro de 2014, passou a vigorar no Brasil, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade número 100 (NBC PG 100): aplicação geral aos profissionais da contabilidade da parte A do código de ética da IFAC. Como afirma Stuart “a parte A fornece os princípios fundamentais de ética profissional para os contadores e uma estrutura conceitual que esses profissionais podem usar ao tomar decisões” (p. 505).

Assim, além dos princípios éticos constantes no código de ética nacional, o profissional da contabilidade também deve cumprir aqueles presentes no código internacional de ética, quais sejam: integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, sigilo profissional e comportamento profissional. Portanto, nota-se que as leis e normas preocupam-se em exigir do contador que esse mantenha sua honestidade, justiça e veracidade nas negociações.

Ainda, Lisboa (1997), em consonância com o código de ética profissional do contador, apontou uma síntese dos princípios éticos no exercício da profissão contábil e, por fim, relatou alguns casos práticos que, para o autor, são considerados contrários a ética.

## 2.2 Comportamentos antiéticos

Conforme Lisboa (1997), existem cinco comportamentos repugnantes no meio contábil e que devem ser evitados: crise de valores, imperícia, negligência, fraude e corrupção. A seguir, foram mostradas e delineadas situações pelas quais o contador pode passar ao exercer a profissão e que são atitudes contrárias ao disposto nos códigos de ética apresentados.

Na essência da expressão, crise de valores ocorre quando o indivíduo passa por um conflito consigo mesmo: o problema ultrapassa aquilo que é ético para o profissional e alcança o lado humano, fazendo com que ele haja de acordo com sua própria moral.

Com isso, percebe-se que a ordem econômica regida pela obtenção de maiores lucros e o acúmulo de bens levam o cidadão moderno a desenvolver seu individualismo, de modo a pensar em seu próprio favorecimento e permitindo que a ética entre em declínio.

A imperícia ocorre quando o profissional não possui conhecimento específico para a execução do trabalho. Segundo Gonçalves (2009), imperícia é “a inobservância, por despreparo prático ou insuficiência de conhecimentos técnicos, das cautelas específicas no exercício de uma arte, ofício ou profissão” (p. 970).

Dentro da contabilidade, existem áreas em que somente profissionais com conhecimento específico podem atuar. Assim, a prática da imperícia no âmbito contábil seria um indivíduo saber de seu despreparo ou inexperiência e mesmo assim praticar o ato.

O termo fraude refere-se a um ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis e aplicação de práticas contábeis indevidas. É o ato de utilizar artimanhas com a intenção de prejudicar outra pessoa.

Segundo uma pesquisa realizada pela empresa de auditoria KPMG (2004), a causa mais provável para o crescimento de atos fraudulentos se atribui ao enfraquecimento dos valores sociais e morais.

Como afirma Sá (1998), a responsabilidade com a qualidade do trabalho é uma consequência natural da responsabilidade com o coletivo. Dessa forma, de acordo com essa perspectiva, quando os princípios éticos de cada ser humano são golpeados, os valores pessoais passam a ser mais importantes e o indivíduo fica vulnerável a tomar decisões sem nenhum compromisso com a sociedade.

Ser negligente significa deixar de tomar uma atitude ou apresentar conduta que era esperada para a situação. É uma falta de atenção na pessoa que desempenha a tarefa.

Diante do exposto, vê-se que a negligência além de trazer prejuízos para o usuário do serviço contábil, fere o código de ética profissional do contador em seu artigo 2º que diz que é “dever do contabilista exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade”, de modo que, um ato negligenciado pode desencadear conduta culposa para o contador.

A corrupção pode ser definida como atos e atitudes praticados por um profissional em função do seu cargo para se valer de interesses próprios ou de outros. É a capacidade de degradar aquilo que é decente. Precisa-se de cautela quando se trata de corrupção para não a tornar algo legítimo dentro do corpo social.

Certo está Lisboa (1997) quando afirma que qualquer que seja a sociedade em foco haverá sempre oportunidades para que as regras sejam quebradas, pois alguém estará pronto para assumir o risco das penalidades impostas aos desrespeitosos das normas. Quando as normas éticas são seguidas (pela sociedade como um todo), entidades e profissionais éticos tornam-se destaque. O profissional corrupto corrompe os bons costumes de forma lucrativa, prejudica outros e leva malefícios à profissão. Assim, observa-se que uma comunidade deficiente de organização cria condições favoráveis ao desenvolvimento de práticas antiéticas.

Dessa forma, a responsabilização civil tem como função ressarcir os prejuízos da vítima. No entanto, como esclarece Coelho (2005), a busca da ordem jurídica é pela garantia da preservação dos direitos de todos os sujeitos. O profissional contábil, trabalhando com ética, possuirá a certeza de que está cumprindo seu papel com responsabilidade moral e social.

### 2.3 Responsabilidade Civil

Para a contabilidade, a ética profissional reflete as boas práticas da profissão contábil. O contador tem obrigação de saber quais são seus deveres e suas obrigações para com a Sociedade e seus clientes. Além disso, precisa entender quais as consequências de uma conduta não ética, seja ela por culpa ou dolo do profissional.

O conceito de responsabilidade civil não é unânime, no entanto, Diniz (2003) conceitua responsabilidade civil como “aplicar medidas que obriguem uma pessoa a reparar dano moral ou patrimonial causado a terceiros, em razão de ato por ela mesma praticado, por pessoa por quem ela responde, por alguma coisa a ela pertencente ou de simples imposição legal” (p. 34). Já Coelho (2005), afirma que “a responsabilidade civil é a obrigação em que o sujeito ativo pode exigir o pagamento de indenização do passivo por ter sofrido prejuízo imputado a este último” (p. 252).

Diante desses conceitos e da análise das condutas do profissional de contabilidade, surge, com o novo código civil brasileiro, em seus artigos 1.177 e 1.178, o instituto da responsabilidade civil do contador. A responsabilidade civil, de modo geral, encontra sua base

legal nos artigos 186 e 927 do novo código civil. Entende-se da leitura dos artigos 186 e 927 do NCC que a reparação do dano é a responsabilidade civil propriamente dita e todo aquele que causar dano a outrem, seja ele por dolo (com intenção de praticar o ato) ou culpa, fica obrigado a repará-lo civilmente.

Para Sá (2005), “tudo o que o profissional da contabilidade registra e demonstra em relação ao movimento da empresa ou da instituição, ele o faz como preposto” (p. 103). Assim, sobre o instituto da responsabilidade civil do contador, o novo código civil, em seus artigos 1.177 e 1.178 (2002) aborda:

art. 1.177: Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele. Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito. Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor. (p. 284)

Nesse contexto, segundo Gonçalves (2003), a responsabilidade civil, em regra, é individual, ou seja, é responsável por reparar o dano àquele que o causou. Entretanto, há casos em que a pessoa responde por um ato de terceiro, de coisa ou de animal ou, ainda, quando duas ou mais pessoas praticaram o ato ilícito. Nestas hipóteses, haverá solidariedade entre os causadores do dano, é a chamada responsabilidade solidária, a qual o dever de reparar o dano será de todos aqueles que o fizeram, repartindo-se entre eles o pagamento.

Portanto, o novo código civil estabeleceu que o preposto (contador) assume solidariamente com o preponente (cliente) a responsabilidade pelos atos ilícitos causados (seja para o cliente, seja para terceiros). Dessa forma, causando-se prejuízo a outrem, no exercício da função, o contador deverá reparar o dano pessoalmente ou solidariamente, conforme cada caso. Esta inovação jurídica que trouxe impactos diretos na contabilidade deixa clara a necessidade de um trabalho ético e transparente do profissional contábil, tanto com seus clientes, quanto com a sociedade.

A responsabilidade civil, para Gonçalves (2003) divide-se em objetiva e subjetiva. Na responsabilidade civil subjetiva é necessária a comprovação de que a conduta foi praticada com culpa, seja ela pela vontade intencional de violar um dever jurídico (dolo), seja pela negligência ou imprudência (culpa em sentido estrito). Já na responsabilidade objetiva não se faz necessária prova da culpa, pois, neste caso, esta é presumida.

Essa diferenciação deixa claro, para o estudo, quando a culpa deverá ser comprovada e quando ela será presumida. Pelo novo código civil, no que tange a responsabilidade do contador, a letra da lei é clara em deixar evidente que em determinadas situações o profissional contábil terá culpa presumida, não tendo a oportunidade sequer de provar a culpa ou não. Além disso, segundo Gonçalves (2003) não há distinção, no código civil, entre dolo e culpa, ou seja, para fins de reparação do dano causado, sempre existirá a obrigação de indenização.

As principais alterações trazidas pelo novo código civil para o meio contábil em seus artigos 1.177 ao 1.195 foram em relação à escrituração, à conservação, à guarda da

documentação, às demonstrações contábeis e à obrigatoriedade do livro diário. Nesse contexto, o estudo apresenta e analisa contribuições de outras pesquisas realizadas na área.

Segundo Jacomossi e Padilha (2013), em relação às inovações introduzidas pelo novo código civil, “as mudanças são duas: a ineficácia da escrituração efetuada de má fé pelo contador e a responsabilidade pessoal do contador perante terceiros” (p. 115). Assim, trabalhando com exemplos práticos de situações, Cortez e Lonardoni (2006) trazem determinados assuntos de evidência hipotética, porém não testadas estatisticamente.

Os autores explicam que se o contador empregar técnicas e conhecimento para transformar dados em informações, estes, por sua vez, indicarão aos administradores a posição econômica e financeira do negócio ou organismo. Se o administrador tomar uma decisão com base naquela informação errônea que foi escriturada com imperícia profissional, e tal decisão gerar danos, então se impõe a responsabilidade àquele que, sendo conhecedor da técnica, operou-a de modo equivocado (Cortez & Lonardoni, 2006). Por ter agido com imperícia, os autores explicam que, perante a lei de responsabilidade civil, essa é uma modalidade de conduta culposa, portanto os contadores devem ressarcir os atingidos segundo as regras da responsabilidade subjetiva, prevista no art. 1.177 do código civil. Dada essa conjuntura hipotética formula-se a seguinte situação:

- I- Situação 1: Caso exista em determinado balanço um erro involuntário, causado por imperícia técnica, deve o profissional responder por tal erro? (Cortez & Lonardoni, 2006).

Ainda, quando o profissional contábil tem pleno conhecimento do erro cometido e assume consciente e voluntariamente os riscos decorrentes de sua omissão ele responde por conduta dolosa, como seria caso ocorresse a situação que segue:

- II- Situação 2: Caso o contabilista identifique um determinado erro antes de publicar ou assinar o balanço elaborado por ele, mas mesmo assim não o corrige, ele deve responder por tal comportamento? (Cortez & Lonardoni, 2006).

Desse modo, observa-se que antes das alterações no código civil, a lei apresentava apenas regras e normas de escrituração e não se aprofundava no quesito responsabilidade do contador, de maneira que, o profissional não possuía culpabilidade sobre as informações por ele fornecidas. Após as modificações, houve uma preocupação social tanto com os atos praticados pela entidade, quanto aos dados gerados pelo contador.

As pessoas são colocadas diariamente diante de situações nas quais elas precisam decidir em cumprir ou desrespeitar as regras. Assim, medidas preventivas são ações tomadas e utilizadas para evitar as consequências de uma determinada atitude e elas são de extrema importância aos profissionais contábeis ao prestar serviços aos clientes.

O Código de Ética Profissional do Contador em seu artigo 12, incisos I, II e III trata da infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades: advertência reservada, quando o conselho alerta o profissional do cometimento de falta de ética, advertindo-o reservadamente; censura reservada, na qual o conselho comunica ao contador a atitude antiética, reprovando-o reservadamente; e censura pública, caso em que toda a classe contábil passa a conhecer o profissional contábil responsabilizado civilmente por agir com falta de ética.

Tendo em vista tais penalidades, faz-se necessário um cuidado por parte dos contadores em relação aos serviços prestados aos seus clientes, os quais, muitas vezes, são prestados sem formalidades legais, podendo gerar diversas implicações.

Assim, Jacomossi e Padilha (2013) apresentam algumas medidas preventivas que podem resguardar os direitos dos contadores, tais como: contrato de prestação de serviço, sistema de protocolo (rotina de trabalho), termo de responsabilidade (objetivando demonstrar a responsabilidade que o empresário também possui) e contratação de um seguro de responsabilidade civil. O profissional contábil e os administradores das instituições possuem responsabilidades e exigências sendo que tais alterações na legislação enaltecem a classe contábil, por isso, a mesma deve estar atenta às constantes mudanças nas normas e aos princípios que compreendem como corretos e éticos durante sua carreira, a fim de, colaborar com a sociedade satisfazendo suas necessidades. Dada a revisão teórica sobre o tema formulou-se a seguinte proposição a ser verificada empiricamente:

Proposição: p1) existe consenso entre a percepção do contador quanto ao Código de Ética Profissional do Contador, a responsabilidade civil em face do novo código civil de 2002 e aos comportamentos antiéticos.

### **3 METODOLOGIA**

Para desenvolver a metodologia utilizaram-se as orientações de Beuren (2008). Diante dessa perspectiva, foi necessário definir os procedimentos metodológicos que foram aplicados durante este estudo, alinhados com o tema, problema, objetivos e justificativa.

Quanto aos objetivos do tema, a pesquisa foi descritiva (Martins, 1994), uma vez que o estudo buscou descrever a percepção dos profissionais contábeis sob a perspectiva da ética profissional, além de uma análise da responsabilidade civil do contador à luz dos artigos 1.177 e 1.178 do novo código civil brasileiro, ante a responsabilidade civil, explorando a percepção do profissional quanto à ética e à responsabilidade civil no desempenho de suas funções. Além disso, empregou-se o procedimento metodológico pesquisa de levantamento (Gil, 2002).

Desse modo, o levantamento de dados foi realizado aplicando um questionário destinado aos contadores associados ao Sincovel. Para dirimir dúvidas quanto ao entendimento e interpretação do instrumento de pesquisa, inicialmente foram aplicados pré-testes aos acadêmicos e profissionais contábeis. Com a aplicação do pré-teste, pode-se verificar o grau alto de complexidade de algumas questões e a magnitude do questionário como um todo, sendo sugerido, dessa forma, realizar uma adequação das questões para obter respostas mais satisfatórias; isso contribuiu para o aprimoramento prévio do instrumento selecionado. Após essa fase, o questionário reformulado com as contribuições recebidas foi enviado aos associados por meio eletrônico (*e-mail*) direcionando as respostas com uso da ferramenta do Google Docs. A abordagem do problema foi quantitativa.

Com a definição da proposição, elaborou-se o constructo da pesquisa, o qual foi a base para o levantamento dos dados em forma de questionário. Segundo Ferreira (2008) constructo “é uma criação mental, que serve como exemplificação na descrição de uma teoria” (p. 261). Dessa forma, a Tabela (1) representa constatações e percepções delineadas no estudo.

Análise	Variável	Subvariável	Instrumentos	Autoria
Ética	Código de Ética Profissional do Contador	Q - 2.5 Deveres	Likert 5 pontos	Código de Ética, 1996.
		Q - 2.6 Vedações	Likert 4 pontos	
		Q - 2.7 Aplicabilidade	Dicotômica	
Responsabilidade Civil	Atos culposos	Q - 3.1 Nível de percepção em relação às situações impostas	Dicotômica	Gonçalves, 2003.
	Atos dolosos			
	Medidas Preventivas	Q - 3.2 Precauções	Dicotômica	Jacomossi e Padilha, 2013.
Antiética	Crise de valores	Q - 4.1 Causas prováveis para a prática de atitudes antiéticas	Múltipla Escolha	Lisboa, 1997.
	Imperícia			
	Negligência			
	Fraude			
	Corrupção			

Tabela 1. Constructo da Pesquisa. Fonte a autora (2015).

O constructo enfatiza a relação entre conhecimento da ética, da responsabilidade civil e dos comportamentos antiéticos e, ao mesmo tempo, evidenciam, de acordo com base teórica, fatores pertinentes ao assunto.

Para a etapa dos procedimentos de coleta dos dados estruturou-se um questionário para avaliar o consenso da percepção dos contadores quanto à ética profissional, a responsabilidade civil e atitudes antiéticas.

O questionário possui perguntas fechadas e objetivas que foram encaminhadas por meio eletrônico (*e-mail*) e igualmente devolvido, estando estruturado em quatro seções. A primeira parte referiu-se ao perfil do respondente, referentes à idade, ao sexo, e à formação; a segunda seção abordou o conhecimento ético quanto ao código de ética profissional do contador; a terceira subdivisão versou sobre o conhecimento de responsabilidade civil, relatando situações e medidas preventivas; a quarta e última etapa explanou sobre atitudes antiéticas e causas prováveis para suas práticas.

Posteriormente, para a coleta dos dados, os questionários foram direcionados para a amostra determinada. Os dados foram coletados no período de outubro a dezembro de 2015 e, com as informações obtidas, foram realizadas comparação de respostas, análise mediante gráficos e análise de consenso. Tastle e Wierman (2007) ensinam que a análise de consenso permite interpretar a opinião apresentada por um grupo de pessoas que agem como um todo, e pode ser avaliado segundo a Fórmula (1), desenvolvida por Tastle e Wierman (2007, p. 538):

$$CONS(X) = 1 + \sum_{i=1}^n p_i \log_2 \left( 1 - \frac{|X_i - \mu_x|}{d_x} \right)$$

(1)

Onde:

X = variável ordinal (questão);

$p_i$  = percentual associado a cada  $X_i$ ;

$d_x$  = amplitude da escala;

$\mu_x$  = média

Assim, baseados no consentimento voluntário, Tastle e Wierman (2007, citado por Hein & Kroenke, 2014, p. 367) propuseram uma interpretação para o consenso, conforme se observa na Tabela (2).

INTERVALO	CLASSIFICAÇÃO
$CONS(X) \geq 90\%$	Consenso muito forte
$80\% \leq CONS(X) < 90\%$	Consenso forte
$60\% \leq CONS(X) < 80\%$	Consenso moderado
$40\% \leq CONS(X) < 60\%$	Equilíbrio
$20\% \leq CONS(X) < 40\%$	Dissenso moderado
$10\% \leq CONS(X) < 20\%$	Dissenso forte
$CONS(X) < 10\%$	Dissenso muito forte

Tabela 2. Classificação do grau de consenso. Fonte Tastle e Wierman (2007, citado por Hein e Kroenke, 2014, p.367).

Ainda, Tastle e Wierman (2007) afirmam que consenso é uma opinião alcançada por um grupo de indivíduos e dissenso é uma diferença de opinião, de forma que um conflito é causado no grupo. Dessa maneira, pode-se observar que os autores possuem uma percepção do grau de consenso que pode variar entre um consenso muito forte, demonstrando que grande número de respondentes concorda com a resposta, e um dissenso muito forte, evidenciando a discordância das respostas.

Tendo em vista que a pesquisa terá como população investigada os contadores associados ao Sincovel, o tipo de amostra deste estudo será amostragem probabilística sistemática, afinal, cada elemento da população possui a mesma chance de ser escolhido. Dessa forma, foram obtidos dados no *site* do sindicato em 15/04/2015, concluindo-se que a dimensão da população constaria com 112 associados.

A amostra referiu-se a uma parte da população que foi escolhida para dar embasamento à pesquisa (Lakatos & Marconi, 2003). Assim, neste estudo a amostra selecionada abrangeu os contadores da cidade de Cascavel - PR e região que estão associados ao Sincovel e listados no *site* do sindicato. Definido o tipo de amostragem, resta definir o tamanho da amostra para população finita. A amostragem foi definida com um grau de confiabilidade de 95% e margem de erro de 10%, por meio da fórmula apresentada por Silva et al. (1997) para determinar o tamanho da amostra, a qual resultou em uma amostra de 52 contadores associados ao Sincovel, para os quais foi utilizado o critério aleatório de escolha:

primeiramente, realizou-se a divisão dos 112 associados pela amostra de 52 contadores, resultando em 2,15, aproximadamente o valor 2; em seguida, foi colocado em uma tabela convencional valores de 1 a 112 e destes foram retirados 52 elementos escolhidos de dois em dois.

Concluído o processo de dados, o passo seguinte foi proceder à análise e à interpretação desses dados. Nesse sentido, esta etapa consistiu em organizar e ordenar o material coletado para possibilitar a interpretação do conteúdo e documentos apresentados a fim de chegar à solução do problema exposto, triangulando a percepção dos contadores quanto à ética profissional e a responsabilidade civil.

Quanto aos aspectos teóricos, as limitações do estudo foram em pesquisas nacionais produzidas sob o enfoque do novo código civil de 2002 na perspectiva da ética profissional. Determinou-se em compreender a ética, a extensão dos efeitos contidos nos dispositivos legais dos artigos 1.177 e 1.178 do novo código civil, intitulada de responsabilidade civil, os comportamentos antiéticos e as medidas preventivas para o resguardo dos direitos e interesses do profissional contábil.

Já a limitação metodológica, refere-se ao procedimento para análise de dados, ou seja, análise descritiva e de consenso. Ademais, foi trabalhado com a coleta de dados por meio virtual (*e-mail*). Em relação às limitações da pesquisa empírica, as conclusões se restringem à amostra, o que impossibilita a generalização dos achados, bem como por se tratar de uma pesquisa de percepção, assim, pode-se apontar que a aplicação do estudo em outros contextos pode vir a gerar novas respostas e novas descobertas.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Perfil dos respondentes

A primeira seção do questionário preocupou-se em averiguar as características dos questionados, trabalhando com perguntas direcionadas ao perfil, como sexo, idade, instituição de formação, há quanto tempo e em que município atua, bem como, formação profissional, conforme pode ser observado na Tabela (3).

VARIÁVEL	SUBVARIÁVEL	RESULTADO	
		FREQUÊNCIA	%
Sexo	Feminino	28	53,8%
	Masculino	24	46,2%
Idade	20 a 30 anos	20	38,5%
	30 a 40 anos	13	25%
	40 anos ou mais	19	36,5%
Instituição de ensino	Particular	34	65,4%
	Pública	18	34,6%
Formação profissional	Técnico em Contabilidade	7	13,5%
	Bacharel em Contabilidade	45	86,5%
Tempo em que atua no mercado	0 a 05 anos	18	34,6%
	05 a 15 anos	18	34,6%
	15 a 25 anos	11	21,2%
	há mais de 25 anos	5	9,6%

Tabela 3. Atributos dos respondentes. Fonte dados da pesquisa (2015).

#### 4.2 Conhecimento ético

Nessa segunda seção, a princípio foram elencadas questões de múltipla escolha e de modo abrangente com o objetivo de examinar a percepção quanto ao código de ética profissional do contador de maneira generalizada. Empregaram-se perguntas como nível de conhecimento sobre o código, o objetivo principal do código e como é a visão da aplicação da ética na profissão contábil, conforme discriminados na Figura (3) e Tabela (4).

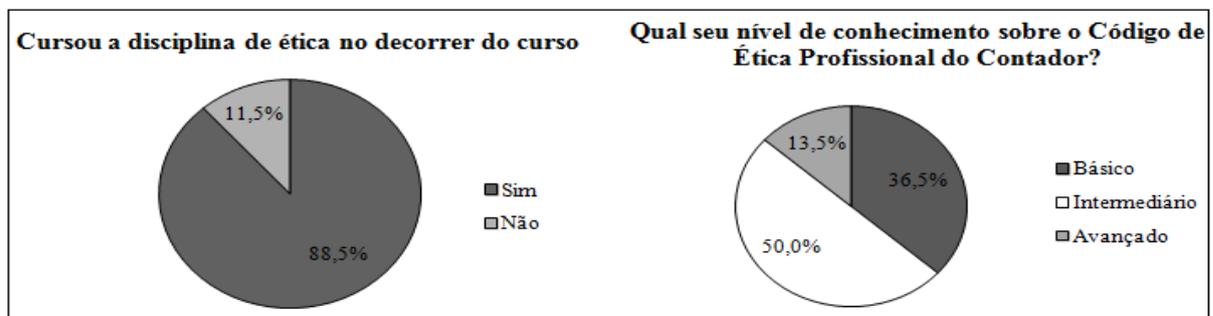


Figura 3. Conhecimento ético em geral. Fonte dados da pesquisa (2015).

Como você vê a aplicação da ética na profissão contábil?	Quantidade	%
Como utopia, pois, em geral, a necessidade fala mais alto que a própria conduta.	3	5,8%
O profissional contábil ético tem maior valorização no mercado de trabalho.	11	21,2%
Difícil aplicar a ética em um mercado tão competitivo.	7	13,0%
A ética tem sido valorizada e aplicada cada vez mais pelos profissionais da área.	13	25,0%
A ética é essencial para a vida profissional.	18	34,6%

Tabela 4. Aplicação da ética na profissão contábil. Fonte dados da pesquisa (2015).

A Tabela (5) relata de modo específico o consenso para as respostas relacionadas aos deveres e vedações, questionamentos realizados com escala Likert de 4 e 5 pontos, respectivamente.

SUBVARIÁVEL: DEVERES										
	Q 2.5.1	Q 2.5.2	Q 2.5.3	Q 2.5.4	Q 2.5.5	Q 2.5.6	Q 2.5.7	Q 2.5.8	Q 2.5.9	Q 2.5.10
<b>Média</b>	4,87	4,65	4,65	4,25	4,56	4,65	4,58	4,37	4,63	4,46
<b>Consenso</b>	91%	76%	80%	70%	72%	80%	77%	73%	81%	76%
<b>Total</b>	4,40	3,51	3,74	2,96	3,29	3,71	3,52	3,18	3,74	3,39

SUBVARIÁVEL: VEDAÇÕES												
	Q 2.6.1	Q 2.6.2	Q 2.6.3	Q 2.6.4	Q 2.6.5	Q 2.6.6	Q 2.6.7	Q 2.6.8	Q 2.6.9	Q 2.6.10	Q 2.6.11	Q 2.6.12
<b>Média</b>	3,25	3,25	3,38	3,33	3,31	3,31	3,19	3,42	3,37	3,37	3,38	3,37
<b>Consenso</b>	51%	42%	55%	49%	46%	45%	54%	49%	39%	45%	48%	50%
<b>Total</b>	1,66	1,36	1,87	1,64	1,53	1,49	1,71	1,67	1,32	1,52	1,61	1,67

Tabela 5. Consenso da variável Código de Ética Profissional do Contador. Fonte dados da pesquisa (2015).

Ainda dentro da variável código de ética profissional do contador, trabalhou-se com a subvariável aplicabilidade do código. Para tanto, questões empregando a variável dicotômica (0-1, sendo que 0 representava sim e 1 representava não) foram aplicadas, não sendo possível calcular o consenso dos respondentes. Dessa maneira, optou-se em apresentar os resultados por meio da Figura (4).

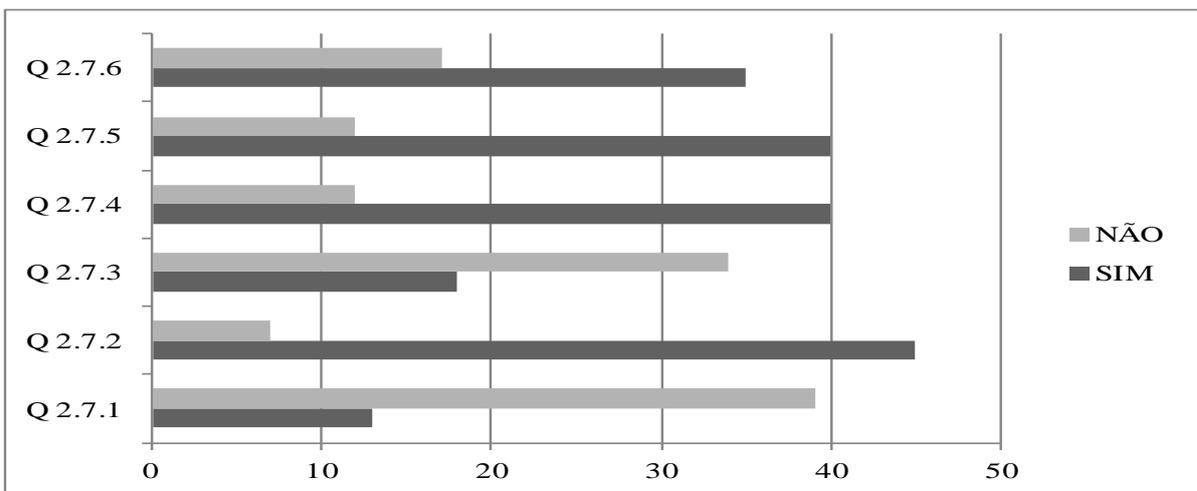


Figura 4. Aplicabilidade do Código de Ética Profissional do Contador. Fonte dados da pesquisa (2015).

### 4.3 Conhecimento Responsabilidade Civil

À variável responsabilidade civil foram elencados questionamentos sobre atos culposos, dolosos e medidas preventivas com a finalidade de verificar o entendimento dos contadores perante o código civil instituindo a responsabilidade civil.

Destarte, as perguntas voltadas para atos culposos e dolosos catalogaram situações nas quais o profissional pode ser responsabilizado civilmente e o respondente tinha o objetivo de observar se os fatos eram atos culposos ou dolosos, conforme se constata na Figura (5).

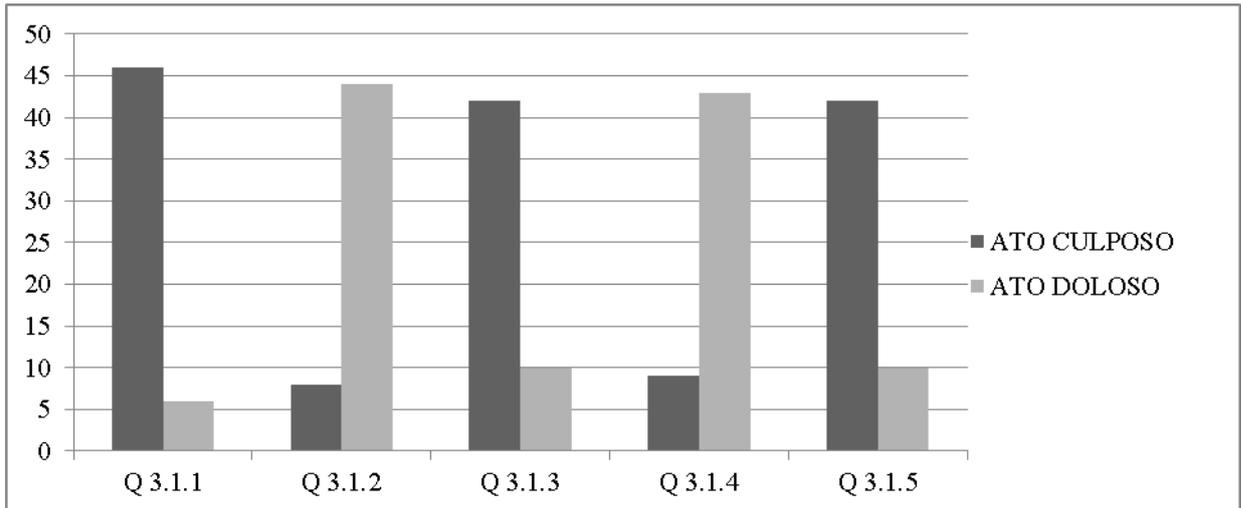


Figura 5. Percepção quanto aos atos culposos e dolosos. Fonte dados da pesquisa (2015).

### 4.4 Medidas preventivas

Em seguida, as perguntas foram direcionadas para as medidas preventivas que podem resguardar os direitos dos contadores, ou seja, por meio da variável dicotômica (0-1, sendo que 0 representava sim e 1 representava não), foram listadas algumas precauções tomadas na relação contador-cliente, como mostra a Figura (6).

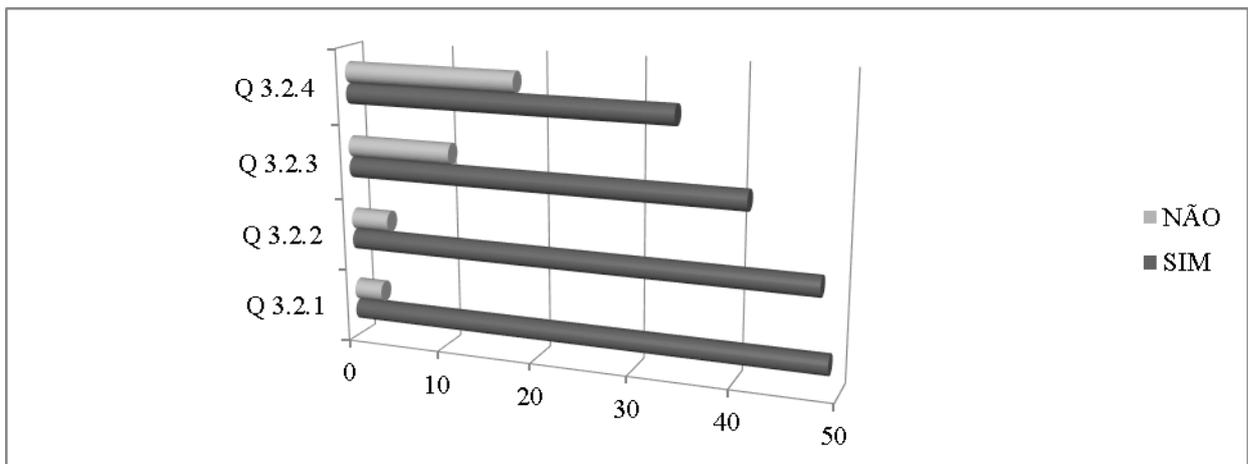


Figura 6. Medidas preventivas. Fonte dados da pesquisa (2015).

#### 4.5 Atitudes antiéticas

Nessa última subdivisão, foram elaboradas indagações que relatavam fatos que poderiam ocorrer no dia a dia do profissional e representavam uma atitude antiética. Para cada situação, havia quatro opções de respostas, sendo 1 para problemas econômicos, 2 para insuficiência de sistema de controle, 3 para impunidade e 4 para perda de valores sociais e morais. Dessa forma, para cada caso mostrado, o respondente deveria assinalar, segundo sua consciência, qual das alternativas justificaria o fato apresentado. A análise se utilizou de comparação de respostas por meio de gráfico para verificar cada questão, conforme Figura (7).

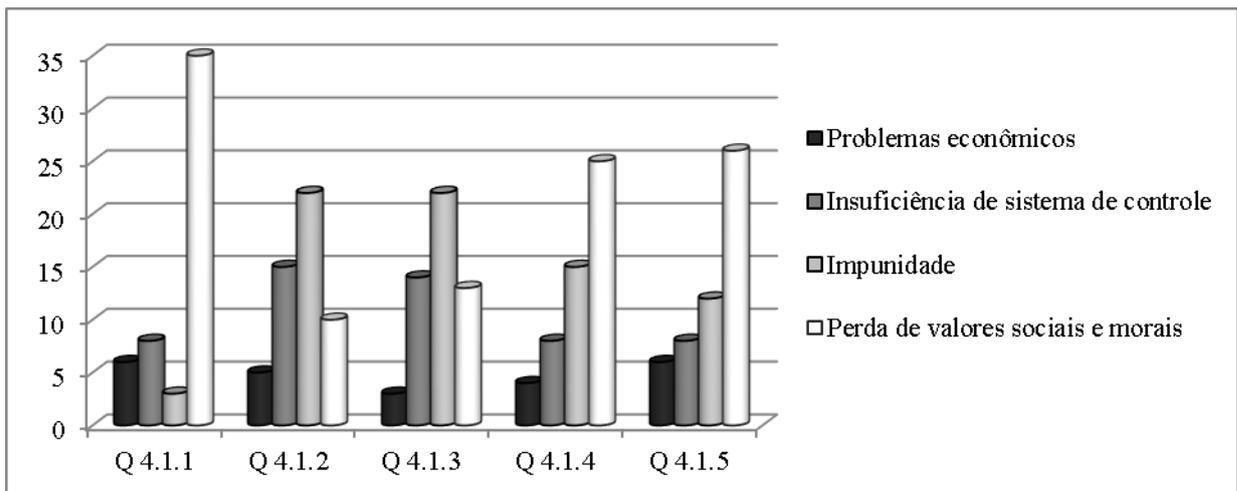


Figura 7. Atitudes Antiéticas. Fonte dados da pesquisa (2015).

## 5 DISCUSSÃO

### 5.1 Perfil dos respondentes

Nota-se que dos 52 participantes, 28 são do sexo feminino e 24 do masculino, ou seja, houve uma participação unânime de homens e mulheres na pesquisa. Em relação à faixa etária, os questionados apresentam uma divisão quase que parelha, tendo em vista que, aproximadamente 38% estão entre 20 a 30 anos, 36% por volta dos 40 anos ou mais e 25% ficam entre 30 a 40 anos, uma amostra bem diversificada em relação às idades. Conforme o quadro (Tabela 3) verifica-se, ainda, que a grande maioria se formou em instituição de ensino superior particular e como bacharel em contabilidade – 65,4% e 86,5% respectivamente. Por fim, observou-se que 36 respondentes trabalham no mercado de 0 a 15 anos, 11 de 15 a 25 anos e apenas 5 contadores atuam há mais de 25 anos no ramo. Dessa forma, o perfil dos questionados foi traçado e, posteriormente, iniciou a análise do conhecimento ético de cada um.

### 5.2 Conhecimento ético

Constatou-se, na Figura (3) e Tabela (4), que 46 contadores respondentes já cursaram a disciplina de ética no decorrer do curso e a metade considera seu conhecimento sobre ética

como nível intermediário, sendo que apenas 07 pessoas se avaliam em um nível avançado. Grande divergência nas respostas pode ser notada na forma como cada contador vê a aplicação da ética no meio da profissão contábil: para a maioria, 34%, a ética é essencial para a vida profissional, 25% acreditam que ela tem sido cada vez mais aplicada pelos profissionais da área e 21% confiam que o profissional contábil ético é mais valorizado no mercado de trabalho. Desse modo, conclui-se que os contadores têm concedido um alto grau de confiabilidade quando o profissional age com ética. Ainda, 19% dos respondentes possuem uma visão um tanto negativa quanto ao assunto, visto que, 13% creem ser difícil aplicar a ética em um mercado tão competitivo e 6% julgam a ética como utopia, pois, para eles, a necessidade fala mais alto que a própria conduta.

Quanto ao principal objetivo do código de ética profissional do contador, as respostas foram praticamente uniformes, afinal, apenas 4 consideram que a finalidade do código é relatar normas e princípios contábeis, ninguém acreditou ser fixar honorários do contador e estabelecer prescrições de ordem judicial, e aproximadamente 93% responderam que a intenção do código é evidenciar a forma como devem conduzir os profissionais em relação à profissão.

Em um segundo momento, também buscando a compreensão dos contadores, questões utilizando o instrumento de escala Likert foram elaboradas. As respostas variavam de 1 a 4 ou 1 a 5, na qual 1 representou o menor grau de importância e 4 ou 5 o maior grau de importância. Além disso, as perguntas eram mais específicas voltadas para os deveres e vedações presentes no código de ética. Para essa análise, optou-se por calcular o consenso proposto por Tastle e Wierman (2007). Assim, a fim de verificar a ética e a antiética, utilizou-se o consenso obtido por intermédio das 52 respostas.

Verificou-se, na Tabela 5, dentre os deveres, um consenso muito forte para a pergunta Q 2.5.1, a qual solicitava a opinião dos contadores quanto ao primeiro dever constante no código de ética – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando toda a legislação vigente – visto que essa apresentou um grau maior que 90% de concordância. Para os deveres inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso (Q 2.5.3), manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão (Q 2.5.6) e comunicar, ao CRC, a mudança de seu domicílio ou endereço e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional (Q 2.5.9), nota-se um consenso forte, pois ficaram entre 80% e 90%. Já para as demais questões, observou-se um consenso moderado, tendo em vista que o consentimento foi entre 60% e 80% e os temas são mais voltados em passar confiança ao cliente, cumprimento de programas de educação continuada e auxiliar na fiscalização do exercício profissional. Assim, constatou-se que os resultados se mantiveram em um determinado grau elevado de conformidade. Tal situação pode ser justificada com base em Lisboa (1997), que pauta os princípios éticos caracterizados, em geral, pela responsabilidade perante a sociedade para com os deveres da profissão, a lealdade e a preservação da imagem profissional e do comportamento social.

Quanto às vedações, pode se averiguar que o consenso variou entre 40% a 60%, ou seja, atingiu seu equilíbrio e apenas a proibição solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita (Q 2.5.9) apresentou um dissenso moderado. Vedar significa proibir a determinadas pessoas ou ao público em geral, dessa forma, apesar de Nietzsche (2011) reconhecer que o homem não é um ser absoluto, fica evidente a unanimidade em afirmar a importância das vedações presentes no código de ética

e, além disso, verifica-se que as normas do código têm sido utilizadas para conduzir as atividades profissionais.

Dentre os 52 respondentes, pode-se notar que a resposta “sim” se manteve superior em cinco questões e apenas as questões Q 2.7.1 e Q 2.7.3 tiveram a resposta “não” maior que “sim”, visto que os temas são se o contador já presenciou algum colega de trabalho ser penalizado pelo não cumprimento do código e já se sentiu prejudicado pela maneira como o código de ética impõe os deveres e vedações, respectivamente.

Com isso, percebeu-se que, mesmo os questionados acreditando que o código serve como auxílio, as normas são claras e não deixam dúvidas e, ainda, o código de ética impede a responsabilização civil perante o código civil, os contadores já presenciaram a falta de postura ética de algum profissional. Tal situação pode ser justificada também nessa análise, afinal, aproximadamente 44 pessoas já presenciaram a falta de postura ética de algum profissional (Q 2.7.2) e 38 indivíduos afirmaram que nunca viram algum colega de trabalho ser penalizado pelo não cumprimento do código de ética (Q 2.7.1).

Por fim, é notório e visível que tanto o Código de Ética Profissional do Contador quanto o Código Internacional da IFAC apresentam regras bem firmadas, no entanto, falta executar a lei perante as atitudes errôneas por parte do profissional, visto que, tais códigos apresentam um perfeito delineamento sobre os princípios éticos que devem ser observados pelo profissional contábil, contudo, deixa brechas no quesito penalidades. Após essa investigação, os respondentes foram direcionados para a terceira seção, na qual se aplicaram questões relacionadas à responsabilidade civil.

### 5.3 Conhecimento Responsabilidade Civil

Em conformidade com a análise do gráfico, Figura 5, nota-se que para os questionamentos Q 3.1.1 (situação 1 - foi constatado que existe em determinado balanço um erro involuntário, causado por imperícia técnica do profissional contábil), Q 3.1.3 (situação 3 - o profissional contábil registrou notas e títulos falsos trazidos por seu cliente, contudo, processou tais informações ilícitas, pois não sabia da natureza irregular das mesmas) e Q 3.1.5 (situação 5 - o profissional cometeu um erro inconsciente que resultou em um prejuízo para o seu cliente) aproximadamente 42 respondentes assinalaram ato culposo como alternativa e para Q 3.1.2 (situação 2 - o contador identificou um determinado erro antes de publicar e assinar o balanço elaborado por ele, mas mesmo assim não o corrigiu) e Q 3.1.4 (situação 4 - o contador agiu com intenção de causar prejuízo, mas sem o conhecimento da empresa à qual presta serviço), em torno de 43 pessoas marcaram ato doloso como resposta.

Tendo em vista que, de acordo com Gonçalves (2003), as interrogações Q 3.1.1, Q 3.1.3 e Q 3.1.5 são situação de atos culposos e Q 3.1.2 e Q 3.1.4 são atos dolosos, certifica-se que os contadores, em sua maioria, possuem conhecimento sobre os tipos de responsabilidade civil, basta notar a harmonia das respostas que, praticamente em sua totalidade, estariam corretas segundo Gonçalves (2003) que, mesmo interpretando essa distinção, acredita que sempre existirá a obrigação da indenização e da penalidade, independente da tipificação do ato causado.

## 5.4 Medidas preventivas

A partir da análise do gráfico, Figura 6, verificou-se que somente 3 contadores não formalizam a sua relação com o cliente por meio de um contrato de prestação de serviço (Q 3.2.1) e meramente 4 questionados não possuem um sistema de protocolo das informações recebidas e enviadas aos clientes e aos órgãos públicos (Q 3.2.2). Para a Q 3.2.3 – termo de responsabilidade que impeça de deixar o contador vulnerável as leis que possam vir responsabilizar com exclusividade o profissional contábil e demonstre a responsabilidade que o empresário também possui – 41 sujeitos assinam esse termo juntamente com o cliente e 11 ainda não adotam essa atitude. Por fim, para a pergunta Q 3.2.4 – se há a contratação de um seguro de responsabilidade civil a fim de trazer segurança ao profissional contábil e também aos clientes – foram 34 respostas positivas e 18 negativas.

Embora tendo a clareza que ainda existem profissionais que trabalham sem praticar as medidas preventivas, observa-se que os contadores vêm se utilizando de ações que evitem as consequências de determinadas atitudes. Dessa maneira, esse cenário atenta-se para o conhecimento dos contadores quanto às penalidades impostas no artigo 12 do código de ética profissional do contador (advertência e censura), bem como a percepção quanto ao instituto da responsabilidade civil imposto pelo Código Civil de 2002 (reparação do dano pessoalmente ou solidariamente). Finalizando o questionário, os respondentes foram conduzidos para a quarta e última seção, antiética.

## 5.5 Atitudes antiéticas

Conforme o gráfico, Figura 7, pode-se perceber que a grande maioria dos respondentes acredita que as principais causas de agir com antiética são perda de valores sociais e morais e impunidade. Perante as respostas, observou-se que o maior motivo para as atitudes crise de valor (Q 4.1.1), fraude (Q 4.1.4) e corrupção (Q 4.1.5) é perda de valores sociais e morais, resultando em torno de 50% das respostas. Já para as questões Q 4.1.2 (imperícia) e Q 4.1.3 (negligência), a principal causa seria impunidade, aproximadamente 40% dos resultados. Vale ressaltar que a justificativa insuficiência de controle apareceu em todas as atitudes antiéticas por volta de 10 a 15 respondentes, fator relevante, visto que já se observou que o código de ética profissional do contador apresenta normas adequadas ao desempenho da profissão, no entanto, falta executar a lei, ou seja, aplicar as penalidades para os profissionais que agem em desacordo com os regimentos. Assim sendo, para concluir a pesquisa e responder aos objetivos, foi realizada uma discussão, triangulando as variáveis aplicadas ao longo do estudo.

## 5.6 Triangulação e implicações do resultado

A fim de atender os requisitos propostos pelo tema, procedeu-se em finalizar discutindo as análises por meio da triangulação entre os resultados da pesquisa empírica sobre ética, responsabilidade civil e comportamentos antiéticos - estrutura teórica da pesquisa. Para isso, trabalhou-se com os dados que forneceram maior relevância e contribuição para o estudo: deveres e vedações em relação à ética, percepção quanto aos atos culposos e dolosos, concentrando-se apenas nas respostas corretas de acordo com a literatura (Gonçalves, 2003) dentro de responsabilidade civil e a média das justificativas marcadas para cada tipo de atitude antiética.

Dessa maneira, nota-se que os conhecimentos apontados pelos resultados dos respondentes (triangulação sólida) quanto à ética e à responsabilidade civil interferem no comportamento antiético, também apontado pela literatura (triangulação tracejada). Na vertente ética, o maior consenso que se obteve foi em relação a exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, sem prejuízo da dignidade e independência dos profissionais. No quesito responsabilidade civil, a sabedoria quanto aos conceitos de atos culposos, dolosos e a reparação do dano pessoalmente ou solidariamente foi o fator que direcionou a influência da responsabilidade civil frente aos casos antiéticos e, por fim, no viés das atitudes antiéticas, as causas mais comuns e prováveis para agir ilicitamente foram perda de valores sociais e morais, bem como, impunidade.

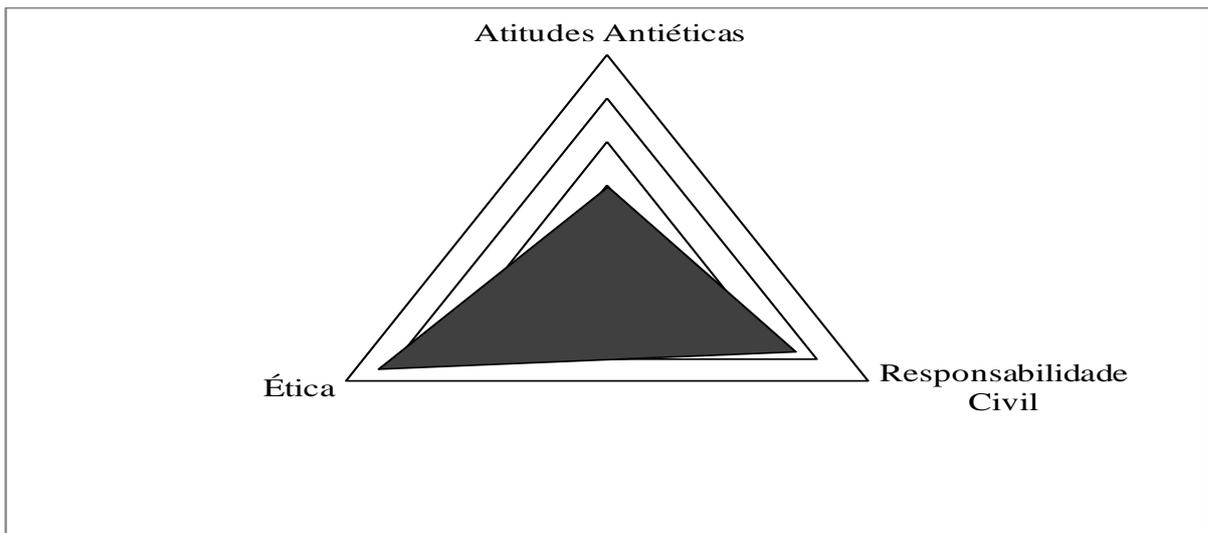


Figura 8. Triangulação entre ética, responsabilidade civil e atitudes antiéticas. Fonte dados da pesquisa (2015).

Enfim, destaca-se que ter o discernimento ético, responsável social e antiético interfere rigorosamente o exercício profissional com maestria, qualidade e destreza. Portanto, dada às respostas empíricas da pesquisa infere-se a seguinte proposição a ser testada em futuras pesquisas: p1) o profissional contábil que no exercício de suas funções tem como guias o Código de Ética do Contador e o conhecimento do Código Internacional de Ética da IFAC, mas desconhece o instituto da responsabilidade civil em face do novo Código Civil de 2002 negligencia seu compromisso moral e social.

## 6 CONCLUSÕES

Essa última seção abrangeu a conclusão do estudo: uma síntese dos resultados obtidos, como foi respondida a questão de pesquisa, o alcance do objetivo, bem como, a validação da proposição.

O trabalho objetivou analisar a percepção dos contadores quanto à ética e à responsabilidade civil em face da vigência do novo código civil brasileiro. Dessa forma, o conteúdo embasou-se em um referencial teórico que triangulou três variáveis: ética, responsabilidade civil e antiética. Para cada variável foram evidenciadas as subvariáveis, sendo, respectivamente, código de ética profissional do contador, fundamentado de acordo com a Resolução CFC nº 803/96, atos culposos, dolosos e medidas preventivas, alicerçados conforme Gonçalves (2003) e Jacomossi e Padilha (2013), além da subvariável

comportamentos antiéticos, evidenciando Lisboa (1997) e elencando motivos pelos quais o contador pode vir a ter uma atitude antiética.

Assim, para atingir o objetivo, utilizou-se uma amostra de 52 contadores associados ao Sincovel, aplicando um questionário para cada profissional e, em seguida, com dados obtidos, adotou-se comparação de respostas, análise mediante gráficos e análise de consenso.

Com isso, pode-se perceber que dentre os 52 respondentes, 28 eram do gênero feminino e 24 masculinos. Em média cursaram o ensino superior em instituição particular, 40 questionados atuam na cidade de Cascavel em torno de 1 a 15 anos e, a grande maioria, é bacharel em contabilidade.

Ao investigar a percepção do profissional contábil quanto à ética no desempenho de suas funções, verificou-se que 93% dos contadores acreditam que a finalidade do código de ética é evidenciar a forma como devem conduzir os profissionais em relação à profissão e 81% vê a aplicação da ética como um fator que deve ser valorizado, visto que, para essa porcentagem, o profissional contábil ético possui maior valorização no mercado de trabalho. Dessa forma, observou-se que o contador apresenta conhecimento sobre a ética, no entanto, não foram feitos questionamentos a respeito do Código Internacional da IFAC, por ser uma norma recente no Brasil, ficando como proposta para futuros estudos.

Ainda, outra análise que comprovou tal aspecto foi em relação aos deveres e vedações presentes no código de ética profissional do contador. Quanto aos deveres, obteve-se um consenso forte e moderado, ou seja, maior parte dos respondentes acredita ser muito importante os deveres impostos pelo código. E, no tocante a vedação, o consenso atingiu seu equilíbrio, no entanto, apresentou um dissenso moderado quanto a vedar solicitar ou receber vantagem para aplicação ilícita, situação que pôde gerar um alerta para os órgãos reguladores (CFC), sendo proposta a implantação de medidas de conscientização, visto que, pelo menos 20% dos respondentes acreditam não ser de grande relevância a proibição em receber proventos que estão sendo aplicados em práticas ilegais.

Tendo em vista que o código civil trouxe como novidade o instituto da responsabilidade civil tanto em atos culposos como dolosos, pode-se perceber por meio dos resultados que os contadores possuem um elevado conhecimento, conforme Gonçalves (2003), a respeito do que seria agir com dolo ou culpa. Verificou-se também, que os profissionais têm buscado medidas de prevenção em seus relacionamentos contratuais com os clientes e, assim, melhor efetividade no seu trabalho.

Os resultados mostraram que, segundo opinião dos respondentes, dois motivos são os principais para o cometimento de práticas antiéticas: perda de valores sociais e morais e a impunidade. Assim, observou-se que para práticas ilícitas como crise de valores, imperícia, negligência, fraude e corrupção, justificativas como falta de sistema de controle e problemas econômicos ficaram em segundo plano, permitindo concluir que a ocorrência das práticas ilegais está relacionada com a índole do próprio indivíduo e ele mesmo pode evitá-las, proporcionando, assim, uma confiabilidade maior nos contadores em geral.

Por fim, ao triangular a percepção do profissional contábil quanto à ética e à responsabilidade civil em relação ao comportamento antiético no desempenho de suas funções, constatou-se que, considerando a existência de um consenso em relação aos deveres éticos e ao conhecimento de responsabilidade civil, os profissionais também possuem certa unanimidade quanto às causas prováveis para o crescimento dos comportamentos antiéticos. No entanto, abriu-se uma brecha em relação às vedações presentes no código de ética, visto que, gerou-se um dissenso no quesito receber valores para aplicação ilícita e houve respondentes que assinalaram a questão de problema econômico como justificativa para agir

com antiética, o que remete, novamente, ao fato de que o próprio ser humano, ao fazer suas escolhas, pode definir seus parâmetros de concepções e fundamentos, direcionando a profissão contábil a uma plenitude ética e responsável socialmente.

Ainda, analisando a proposição da pesquisa, conclui-se que ela foi validada, afinal, pode-se perceber um grau elevado de conhecimento dos respondentes quanto à responsabilidade civil e ao código de ética e, com isso, observou-se uma maior preocupação por parte dos profissionais ao negociarem com seus clientes, ou seja, os contadores estão mais atenciosos na sua conduta profissional.

Dada as conclusões acima, este estudo ofereceu uma oportunidade para obter uma melhor compreensão da ética frente à responsabilidade civil e à antiética. Em suma, este trabalho contribuiu para a literatura em pesquisa sobre o tema da ética em contabilidade. Primeiro, quanto ao aspecto teórico pode-se verificar a intimidade e a relação entre a ética, a responsabilidade civil e comportamento antiético, pois quanto maior o conhecimento da responsabilidade civil e maior a prática dos princípios éticos, menor são as atitudes antiéticas, concluindo que ética mais responsabilidade civil são variáveis inversamente proporcionais às ações antiéticas.

Em segundo, quanto ao estudo empírico foi possível observar o fator de consenso e triangular os aspectos: ética, responsabilidade civil e antiética na perspectiva dos respondentes, de modo que, realizando uma reflexão frente ao comportamento do indivíduo na sociedade ficou evidente que os profissionais têm buscado estar sempre atualizados de acordo com os princípios éticos devido ao instituto da responsabilidade civil, contudo, ainda se faz necessária a aplicação dessa responsabilidade como penalidade.

Nesse íterim, como proposta para futuras pesquisas, propõe-se quanto a metodologia expandir o tamanho da amostra, considerando como população profissionais de outras cidades do Estado do Paraná, incluir outros Estados para verificar se os resultados se assemelham bem como a utilização de análise qualitativa, permitindo o uso de outros instrumentos de análise de dados, por exemplo, a entrevista, bem como, recomenda-se novas investigações, por exemplo, aplicar uma autoavaliação aos contadores, pois quando um indivíduo se autoavalia, ele desenvolve o senso de responsabilidade e o espírito crítico. Uma autoavaliação deve apresentar propostas de reformular a ação, permitindo, assim, a oportunidade do ser humano de analisar seu progresso, empregar atitudes de mudança e refletir sua vida profissional.

## REFERÊNCIAS

Beuren, I. M., Colauto, R. D., Longaray, A. A., Porton, R. A. B., Raupp, F. M., Sousa, M. A. B. (2008). Como elaborar trabalhos monográficos em *Contabilidade: teoria e prática* (3a ed.). São Paulo: Atlas.

Buchan, H. F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-181.

Coelho, F. U. (2005). *Curso de Direito Civil* (2a ed.). São Paulo: Saraiva.

Cortez, M. C. O.; Lonardon, M. (2006). A responsabilidade civil do contabilista: aspectos legais dos atos e omissões praticados no exercício da profissão. *Enfoque Reflexão Contábil*, 25, 48 – 61.

- Deleuze, G. (1976). *Nietzsche e a filosofia*. Rio de Janeiro: Editora Rio.
- Diniz, M. H. (2003). *Curso de direito civil: teoria geral das obrigações* (18a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Ferreira, A. B. H. (2008). *Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa* (7a ed.). Curitiba: Positivo.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, C. R. (2003). *Direito civil brasileiro II: teoria geral das obrigações* (3a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Gonçalves, C. R. (2009). *Responsabilidade Civil* (11a ed.). São Paulo: Saraiva.
- Hein, N.; Kroenke, A. (2014). Modelo Multicritério na Avaliação Docente. XVII Simpósio de Pesquisa Operacional e Logística da Marinha, 1(1), 363 – 371.
- IFAC, International Federation of Accountants. 2012. Recuperado em 30 maio, 2016, de [http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/policyPositionPaper\\_2\\_Final.pdf](http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/policyPositionPaper_2_Final.pdf)
- Iudícibus, S. (1997). *Teoria da Contabilidade* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Jacomossi, F. A.; Padilha, E. S. (2013). A responsabilidade civil do profissional contábil à luz da lei 10.406/2002: uma análise das medidas preventivas e o resguardo de seus direitos. *Revista da Unifebe*, 12, 113 – 124.
- Koller, S. H., & Bernardes, N. M. (1997). Desenvolvimento moral pró-social: semelhanças e diferenças entre os modelos teóricos de Eisenberg e Kohlberg. *Estudos de Psicologia*, 2(2), 223-262.
- Lakatos, E. M.; Marconi, M. A. (2003). *Fundamentos de metodologia científica* (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (2002). Institui o código civil. Brasília. 2002. Recuperado em 13 julho, 2015, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm).
- Lisboa, L. P. (1997). *Ética geral e profissional em contabilidade* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (1994). *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Nietzsche, F. (2011). *Also Sprach Zarathustra*. (Paulo Cesar de Souza, Tradutor). São Paulo: Companhia das Letras (obra original publicada 1900).
- Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PG 100, de 24 de janeiro de 2014 (2014). Aplicação geral aos profissionais da contabilidade. Brasília. 2014. Recuperado em 30 maio, 2016 de <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18077/>

material/NBC%20PG%20100%20%20NORMA%20GERAL%20AOS%20CONTADORES.pdf

Reale, M. (2001). Variações sobre a ética e moral. Recuperado em 10 abril, 2015 de <http://www.miguelreale.com.br/artigos/veticam.htm>.

Resolução CFC n. 803, de 10 de outubro de 1996 (1996). Aprova o código de ética profissional do contabilista – CEPC. Brasília. 1996. Recuperado em 13 julho, 2015, de <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=95805>.

Resolução n. 290, de 04 de setembro de 1970 (1970). Aprova o código de ética profissional do contabilista. Brasília. 1970. Recuperado em 13 julho, 2015 de <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=95805>.

Sá, A. L. (1997). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas.

Sá, A. L. (1998). *Ética profissional* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

Sá, A. L. (2005). *Contabilidade & Novo Código Civil*. Curitiba: Juruá.

Silva, E. M.; Gonçalves, V. (1997). *Estatística: para os cursos de Economia, Administração e Ciências Contábeis* (2a ed.). São Paulo: Atlas.

SINCOVEL, Sindicato dos Contadores de Cascavel e Região. 2009. Recuperado em 09 agosto, 2015, de <http://www.sincovel.cnt.br/associados.php>.

Stuart, I. C. (2014). *Serviços de auditoria e asseguaração na prática*. Porto Alegre: AMGH.

Tastle, W. J.; Wierman, M. J. (2007). Consensus and dissent: A measure of ordinal dispersion. *International Journal of Approximate Reasoning*, 45(3), 531-545.