

Revista Estudos do ISCAA, IIª Série, 5 (1999) 61-99

**A ÉTICA
COMO FACTOR DE DIFERENCIAÇÃO NO EXERCÍCIO DA
ACTIVIDADE PROFISSIONAL DO CONTABILISTA¹**

DOMINGOS JOSÉ DA SILVA CRAVO
*PROFESSOR COORDENADOR DA ÁREA CIENTÍFICA
DE CONTABILIDADE DO ISCAA*

¹ O presente trabalho refere-se, na sua essência a um dos trabalhos efectuados (lição) no âmbito do concurso de provas públicas para professor-coordenador da área científica de Contabilidade do ISCA de Aveiro, que tiveram lugar em Dezembro de 1998.

ÍNDICE

I. INTRODUÇÃO

II. DESTINATÁRIOS, ÂMBITO E OBJECTIVOS DA LIÇÃO

1. DESTINATÁRIOS DA LIÇÃO
2. ÂMBITO DA LIÇÃO
3. OBJECTIVOS GERAIS
4. TÉCNICAS DIDÁCTICAS

III. LIÇÃO

1. SUMÁRIO
2. TEXTO DE APOIO À LIÇÃO

I. INTRODUÇÃO

1. Conceito de ética
2. A deontologia
3. A ética nos negócios (ética económica e ética empresarial)

II. A ÉTICA EM CONTABILIDADE,

1. Particularidades
2. Alguns dos problemas do contabilista
3. Dilemas éticos
4. Princípios éticos
5. Os códigos de conduta
6. Elementos necessários para a construção de um código de ética
7. Alguns códigos de ética
8. Algumas aplicações práticas

III. CONCLUSÕES

IV. BIBLIOGRAFIA

I. INTRODUÇÃO

Nos termos da alínea a) do nº1 do artº 26º do Decreto-Lei nº 185/81, de 1 de Julho, o oponente ao concurso de provas públicas para professor coordenador tem de apresentar uma lição no âmbito da área científica para que concorre, no caso vertente, na área científica de Contabilidade.

O presente trabalho visa pois, tão somente, dar cumprimento a tal disposição.

Cada vez mais assistimos à assunção, por parte de alguns agentes económicos, de comportamentos que não sendo ilegais, em muito se afastam daquilo que se pode considerar como ético, na sociedade em que vivemos. Disso nos dão notícia — com mais frequência do que a que seria desejável - os órgãos da comunicação social.

A Sociedade, como um todo, atravessa um período de crise de valores (para não dizer que nalguns casos existe mesmo uma subversão daqueles). Urge inverter o sentido da marcha, sob pena de estarmos a alimentar um colectivo que elege a desonestidade, a infidelidade, a irresponsabilidade, o egoísmo e a injustiça como valores de vida.

Entendemos que nos conturbados tempos que atravessamos o comportamento ético dos agentes económicos constitui o indispensável cimento necessário ao harmonioso desenvolvimento da actividade social e traduz, seguramente, um factor de elevada importância no combate a que todos estamos obrigados contra males que afectam a nossa sociedade, onde se destacam necessariamente a corrupção, a desonestidade, o egoísmo e a falta de respeito pelo semelhante. Contudo, acreditamos que os males “da moda” — e, em especial, a corrupção — só se podem combater através da indução de comportamentos éticos.

Consideramos que é desejável que, na parcela que à nossa comunidade de especialistas mais diz respeito, possamos contribuir para a Sociedade com uma disciplina contabilística e de auditoria fiáveis e confiáveis, ou seja, onde, para além dos pressupostos

associados à busca da excelência científica, possamos demonstrar que a honestidade, a justiça e imparcialidade assumem a categoria de valores de primeira ordem.

Entendemos que para a existência da apregoada “transparência” das Demonstrações Financeiras se torna necessária a contribuição clara do sistema de ensino o qual, — baseado no velho ditado “*água mole em pedra dura, tanto bate até que fura*” — contribuirá para inculcar nos estudantes a motivação necessária para a adopção de posturas éticas.

É convicção do candidato — e a isso tem dedicado algum do seu labor como professor — que a adopção de princípios éticos no exercício da actividade profissional resulta, em boa medida, da cultura induzida nos estudantes a qual seguramente se reproduzirá no exercício da sua futura actividade profissional. Daí que consideremos de vital importância que o tema seja abordado nos currícula e, se possível, de uma forma interdisciplinar. Seguindo de perto Briloff² somos especialmente competentes no ensino das técnicas e perícias, mas somos bastante deficientes na transmissão da compreensão crítica da ligação entre negócios e sociedade e entre gestores e profissionais, ou seja, das relações de poder. Não parece bastar o ensino dos valores éticos e morais, é necessário pré-profissionalizar os estudantes, designadamente através do estudo de casos, no sentido de os dotar de meios de sobrevivência.

É neste quadro que escolhemos o tema “*A ética como factor de diferenciação no exercício da actividade profissional do contabilista*”.

A perspectiva da nossa abordagem centrar-se-á essencialmente na óptica do profissional da Contabilidade (preparador ou auditor), já que é basicamente para o exercício desta actividade que preparamos os nossos alunos.

Ao longo do trabalho tentaremos manter presentes preocupações de carácter didáctico e pedagógico, sem que contudo tal facto leve a

² Briloff (1986) *Accountancy in the public interest*; MacMaster University, Canada, cit. Por Mathews e Perera (1996).

que transformemos esta lição, numa lição de didáctica específica da Contabilidade³. Este tipo de preocupações – que melhor serão expostas e desenvolvidas em todo o segundo grupo que adiante se referirá — implicarão, necessariamente, uma apresentação que desejamos clara e interessante, na perspectiva do aluno, sem que isso gere qualquer redução do rigor e profundidade da temática abordada.

O trabalho está estruturado em dois grandes blocos: um primeiro que corresponde à apresentação das técnicas didácticas utilizadas — as quais, naturalmente, não seriam objecto de discussão em classe – mas cuja exposição no âmbito destas provas implicará uma ocupação de cerca de um quarto de hora e, um segundo bloco, que corresponde a uma lição cuja preparação foi desenvolvida para uma apresentação que se estima em, aproximadamente, uma hora. De facto, julgamos que neste período de tempo será possível apresentar o tema que nos propomos de modo adequado, seguindo as técnicas didácticas que adiante se referirão, e maximizar o binómio ensino-aprendizagem – objectivo inquestionavelmente importante da função docente.

Consequentemente, o presente trabalho está repartido em dois grandes grupos: um primeiro que se refere aos destinatários, âmbito e objectivos, bem assim como às técnicas didácticas utilizadas, e um outro grupo que respeita ao núcleo central da lição.

Quanto a esta propriamente dita, a respectiva apresentação comporta, igualmente, dois grupos: um introdutório, no qual são apresentados os conceitos de ética e deontologia em termos gerais e é efectuada uma primeira abordagem à ética nos negócios e, um segundo grupo, onde se procurará particularizar a problemática da ética na disciplina contabilística, dando-se especial ênfase — para além do que, em termos teóricos, mais não será do que um reavivar de conceitos básicos — ao levanta de um conjunto de questões do dia-a-

³ Embora apresentemos vários dos passos que deverão estar presentes na didáctica da Contabilidade, o modelo apresentado não pode – e não deve, porque a isso não se destina – ser considerado um esquema de organização didáctica. Conscientemente, omitimos alguns passos e não desenvolvemos vários dos problemas apresentados, nem com o rigor, nem com a profundidade que seria exigida se fosse aquele o objectivo.

dia e que implicam decisões de conteúdo essencialmente ético. Naturalmente que terminaremos a apresentação com o apontamento das respectivas conclusões.

Como é normal, a lição terminará com a exposição da bibliografia sobre o tema a qual permitirá alicerçar e criticar as ideias apresentadas.

II. DESTINATÁRIOS, ÂMBITO E OBJECTIVOS DA LIÇÃO

1. DESTINATÁRIOS DA LIÇÃO

Como refere Matos Carvalho⁴ *“a lição, enquanto prova pública do concurso para professor-coordenador, tem como finalidade pôr à prova a capacidade expositiva e pedagógica do candidato, devendo corresponder tanto quanto possível, a uma aula que o docente tem de dar.*

Assim, é conveniente que o candidato ao lugar de professor coordenador explicita a situação que escolheu”.

Com esta finalidade, se dirá que a lição que agora se apresenta corresponde a uma sessão preparada para os alunos inscritos num dos Seminários existentes no 3º semestre do curso de estudos superiores especializados (CESE) em Auditoria Contabilística, ministrado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro e versará sobre o já aludido tema *“A ética como factor de diferenciação no exercício da actividade profissional do contabilista”.*

Pareceu-nos que um seminário sobre o tema aqui proposto teria todo o cabimento.

Com efeito, é razoável esperar que o aluno que frequenta os Seminários do CESE esteja já de posse de um apreciável grau de “savoir” e de “savoir-faire”. Deve pois – e, eventualmente, esta será uma das deficiências do nosso sistema de ensino – ser sensibilizado para a problemática do “savoir-être”, i.e. do modo como a

⁴ Matos Carvalho, José Manuel de (1994).

Comunidade espera que ele se venha a comportar e agir enquanto profissional⁵.

E aqui cabe, uma vez mais, a Ética.

De facto, é verdade que ao longo do bacharelato, em várias disciplinas da área da Contabilidade Geral, e no CESE, especialmente nas disciplinas de Contabilidade Financeira e Auditoria, a problemática do comportamento ético do contabilista está sempre presente. Contudo, e aproveitando a circunstância de neste momento dos seus estudos os alunos possuírem uma maior envergadura teórica e uma maior maturidade ao nível técnico, parece oportuno que tal temática volte a ser colocada, agora claramente como corolário de tudo o que fora dito ao longo do curso, incentivando-os para a análise crítica de alguns aspectos práticos do tema proposto.

Um dado importante consiste em o terceiro semestre do CESE ter uma baixa carga horária com o objectivo de permitir aos estudantes o desenvolvimento de mecanismos de pesquisa, que culminarão no trabalho de fim de curso. Aquela pouca ocupação em termos de leccionação formal, associada a este objectivo de pesquisa, permitem que seja proposto como mecanismo de verificação da aprendizagem a elaboração de um pequeno trabalho, nos termos que adiante se referirão.

2. ÂMBITO DA LIÇÃO

Vamos, como temos vindo a referir, discutir “*a ética como factor diferenciador no exercício da actividade profissional do contabilista*”.

Já anotámos a importância que atribuímos ao tema. Fizemos igualmente referências a propósito da ausência de uma disciplina específica de Ética nos curricula formais e à forma como no ISCAA se tem procurado colmatar tal insuficiência, designadamente através da incorporação do tema nos programas de diversas disciplinas do grupo

⁵ E, embora isso não seja objecto deste trabalho, deverá ser igualmente sensibilizado para a problemática do “savoir-continue”

de Contabilidade. Anotámos ainda a necessidade de pré-profissionalização dos estudantes através da análise de situações concretas.

Perante estes factos, e com o objectivo de maximizar o binómio ensino-aprendizagem, entendemos abordar o tema de uma forma predominantemente casuística, i.e. através do estudo e apreciação de um conjunto de situações concretas, nas quais se procuram evidenciar algumas questões éticas pertinentes.

Evidentemente que a abordagem teórica assumirá uma função de mero enquadramento e terá características recapitulativas, dado, por um lado, o nível dos conhecimentos prévios que os alunos possuem acerca desta matéria e, por outro lado, a extensão da mesma, facto que, por si só, seria impeditivo de, no tempo previsto para esta lição, permitir uma adequada explanação da mesma.

Recolhemos ensinamentos ministrados, em particular, pelo Prof. Rogério Ferreira que nos seus inúmeros escritos tem enfatizado a problemática do comportamento ético na prestação de contas, sendo a partir dessas suas notas que levantamos algumas das questões que aqui apresentamos.

Evidentemente que alguns dos aspectos que são apresentados são recolhidos dos autores a que fazemos referência na bibliografia e que, meramente por razões de operacionalidade e de clareza expositiva, não serão citados nos termos em que o seriam se estivéssemos a elaborar um trabalho científico.

3. OBJECTIVOS GERAIS

Como foi referido anteriormente, ao longo quer do Bacharelato, quer do CESE, os alunos foram sendo sensibilizados para a importância da assunção de um comportamento ético como bandeira de vida.

Daí que esperemos que o presente Seminário sedimente esta intenção educativa através da apreciação de um conjunto de situações retiradas do quotidiano das Empresas.

Isto implica que com este Seminário visemos:

i) desenvolver no aluno as motivações para o estudo das questões éticas;

ii) inserir o aluno na pesquisa de situações concretas do dia-a-dia da actividade profissional do contabilista e inculcar-lhe o hábito pela inclusão dos componentes éticos na análise interdisciplinar;

iii) incitar o aluno a privilegiar um comportamento ético como factor de sucesso a longo prazo.

Os termos em que a explanação está estruturada permite-nos esperar que no final da sessão, o aluno esteja em condições de:

i) Conhecer as bases gerais do comportamento ético e deontológico;

ii) Compreender a importância do comportamento ético no exercício da sua futura actividade profissional;

iii) Identificar os princípios e dilemas éticos;

iv) Compreender a importância da existência de códigos de ética e identificar os principais elementos necessários à sua construção;

v) Analisar as principais diferenças existentes num conjunto de vários códigos de ética;

vi) Aplicar os conhecimentos teóricos perante um conjunto de situações concretas;

vii) Avaliar a importância da adopção de comportamento ético no exercício da sua actividade profissional futura, seja qual for a vertente ligada às empresas que a mesma assuma.

4. TÉCNICAS DIDÁCTICAS

4.1. METODOLOGIA

Uma apresentação do género daquela que nos propomos desenvolver não pode assentar apenas numa forma de trabalho didáctico.

Indubitavelmente que no Seminário proposto se pretende um grau de interactividade elevado, pelo que o mesmo não poderá

⁶assentar predominantemente no método expositivo⁷. Assim, a par deste utilizaremos quer o método intuitivo, quer o método indutivo-dedutivo, e, como metodologia preferencial neste tipo de sessões, lançaremos mão quer do diálogo livre, quer do diálogo dirigido, quer ainda do trabalho de grupo.

Relacionando especificamente o plano da sessão com as formas de trabalho didáctico enunciado, diria que, basicamente, utilizaria:

- *O método expositivo* na apresentação de conceitos (grupo introdutório),

- *O método intuitivo* para o estabelecimento das particularidades da ética em Contabilidade e no levantamento dos problemas do profissional de contabilidade,

- *O método indutivo* para o estudo dos dilemas éticos,

- *O método expositivo* para a caracterização dos princípios éticos,

- *O método indutivo* para o estabelecimento e construção dos códigos de conduta,

- *O trabalho de grupo* para a apreciação dos vários códigos de ética e deontologia, e

- *O diálogo (livre e dirigido)* na apreciação das questões práticas.

Pese a descrição formulada há também aqui que ter presente que a manutenção do ritmo da sessão constituiria factor relevante na selecção do método a utilizar.

⁷ Contudo, sempre se dirá que se é verdade que o ensino magistral comporta um conjunto de riscos no processo de ensino-aprendizagem, não é menos verdade que para a introdução de novos temas ou para a discussão de assuntos cujo grau de abstracção é mais elevado continua a ter elevados méritos.

4.2. MATERIAL DIDÁCTICO

Um seminário da natureza daquele que propomos desenvolver necessita do material didáctico clássico, ou seja:

- Quadro;
- Retroprojector;
- Computador equipado com software de apresentações (vg. Powerpoint);
- Data-show;
- Recortes de jornais; e
- Códigos de ética e deontologia profissional dos vários organismos profissionais estudados.

Poder-se-ia ainda admitir o recurso às novas tecnologias da informação, designadamente, através do encorajamento da utilização da Internet, quer como componente de pesquisa, quer ainda como factor de intercâmbio de experiências com outras organizações e agentes.

4.3. ACTIVIDADES PREVISTAS PARA OS ALUNOS

A natureza da sessão proposta não permite que na mesma se considerem outras actividades para além do incentivo à participação activa no diálogo.

O tipo da formação dos alunos assistentes aos Seminários, que combinam uma já apreciável componente teórica, com uma experiência prática crescente, permite que se anteveja uma sessão com um diálogo rico de situações concretas.

No entanto, estamos conscientes que as contribuições poderiam ainda ser melhoradas se fosse possível propor, previamente, aos alunos a pesquisa de casos publicados na imprensa e/ou de os motivar para o desenvolvimento de investigação comparada.

4.4. VERIFICAÇÃO DA APRENDIZAGEM

Tal como referimos anteriormente, os alunos são motivados ao longo do 3º Semestre do CESE para procurarem desenvolver as suas técnicas de pesquisa.

A área do tema que nos propomos tratar permite, claramente, dois tipos de pesquisa: um com características mais teóricas (estabelecimento de uma compilação de noções; busca de relações teóricas, etc.) e, um segundo, de características mais práticas (pesquisa de situações concretas e análise, numa perspectiva ética, do comportamento dos agentes; análise da posição das associações profissionais perante os casos públicos de suspeita de violação de normas éticas e deontológicas; análise comparativa da actividade desenvolvida neste domínio pelas associações profissionais, podendo a comparação ser estabelecida quer numa perspectiva geográfica (em Portugal e noutros países), quer numa perspectiva interprofissional (contabilistas vs. outras actividades), etc.)

Os objectivos a perseguir no momento lectivo em causa, conjugados com a riqueza do campo de actuação e aliados à natureza e potencialidades do tema que iremos expor, leva a que proponhamos como elemento de verificação da aprendizagem a elaboração de um trabalho de grupo escrito, a ser desenvolvido por dois / três alunos.

Pensamos que esta metodologia permitirá - para além de, como é evidente, potenciar o trabalho em equipa - a busca de relações interdisciplinares, factor que se revela progressivamente mais importante no exercício da actividade profissional.

II. LIÇÃO

1. SUMÁRIO

A apresentação do sumário justifica-se, como refere Matos Carvalho⁸ “por duas razões. Em primeiro lugar, para uma melhor compreensão e acompanhamento da lição e, em segundo, porque o Estatuto da Carreira Docente do Ensino Superior Politécnico estabelece, no seu artº 33º, que o docente deverá elaborar um sumário desenvolvido da matéria leccionada”.

1.1. SUMÁRIO RESUMIDO

I. Introdução

II. A ética em Contabilidade

III. Conclusões

1.2. SUMÁRIO DESENVOLVIDO

Tema: A ética como factor de diferenciação no exercício da actividade profissional do contabilista.

I. Introdução

1. Conceito de ética

2. A deontologia (ou ética profissional)

3. A ética nos negócios (ética económica e ética empresarial)

II. A ética em Contabilidade

1. Particularidades

2. Alguns dos problemas do contabilista

⁸ Matos Carvalho, José Manuel de (1994)

- 2.1. como preparador de informação financeira
- 2.2. como consultor
- 2.3. como auditor (financeiro e fiscal)
 - 1. Dilemas éticos
 - 2. Princípios éticos
 - 3. Os códigos de conduta
 - 4. Elementos necessários para a construção de um código de ética
 - 5. Alguns códigos de ética
- 7.1. IFAC
- 7.2. AICPA
- 7.3. CROC
- 7.4. ATOC (projecto)
- 8. Algumas aplicações práticas
 - 8.1. O julgamento em contabilidade
 - 8.2. A imagem fidedigna → utilidade e ética
 - 8.3. A neutralidade da informação financeira
 - 8.4. A continuidade
 - 8.5. A politização da contabilidade
 - 8.6. A contabilidade das intenções
 - 8.7. Conflitos administrações / accionistas
 - 8.8. Conflitos contabilidade / fiscalidade
 - 8.9. Limites éticos na consultadoria fiscal
 - 8.10. As despesas confidenciais e as facturas falsas / fictícias
 - 8.11. A ética e a propriedade intelectual (o caso do software)

III. Conclusões

IV. Bibliografia

2. TEXTO DE APOIO À LIÇÃO

Apresentamos seguidamente um pequeno texto de apoio à lição. Este texto mais não visa do que ser um sumário macro-desenvolvido uma vez que o autor entende ser preferível que, designadamente ao nível a que se lecciona a presente lição, o docente faculte bibliografia que permita interpretações múltiplas dos problemas em confronto à colocação à disposição de um texto único que rigidamente será estudado.

Nesse sentido, a própria bibliografia apresentada – para além do normal objectivo associado à descrição das fontes utilizadas na preparação da lição – visa, em grande medida, quer facultar ao aluno fontes para o arranque de uma eventual investigação acerca do tema, quer desenvolver a sua capacidade crítica mediante o confronto de teses não coincidentes.

O grande desafio dos docentes não consiste na transmissão dos conhecimentos, mas sim no desenvolvimento de um espírito crítico acerca dos problemas e essa capacidade crítica é claramente potenciada pelo confronto das ideias de vários autores.

A ÉTICA COMO FACTOR DE DIFERENCIAÇÃO NO EXERCÍCIO DA ACTIVIDADE PROFISSIONAL DO CONTABILISTA

“Infelizmente, a ética é um desses temas que, como a comida ou a casa, se vai revelando progressivamente importante à medida que se faz sentir a sua falta”

(José António Gonzalo)

I. INTRODUÇÃO

1. CONCEITO DE ÉTICA

Ao efectuar uma recolha bibliográfica acerca deste tema, é fácil encontrar um variado número de definições de “ética”.

Lexicologicamente⁹:

Ética, s.f. (do lat. *Ethica* ou *ethice*, do gr. *Ethiké*). Parte da filosofia que trata da moral; ciência da moral.

Com o mesmo fito, Rodriguez Molinuevo (1993) pesquisou noutro conjunto de obras e obteve os resultados seguintes:

i) parte da filosofia que trata da avaliação da moral dos actos humanos; conjunto de princípios e normas morais que regulam as actividades humanas (Larousse);

ii) parte da filosofia que trata do bem e do mal nos actos humanos; conjunto de regras morais que regulam o comportamento e as relações humanas (Maria Molíner);

iii) parte da filosofia que trata da moral e das obrigações do homem (Real Academia Espanhola).

A Ética e a Moral andam pois aliadas, o que nem será de estranhar pois que ambas têm, na origem, análoga significação – derivam de *mores* e *ethos*, termos que designam costumes. Ora, se se

⁹ in Machado, José Pedro (coord.); Grande Dicionário da Língua Portuguesa; Ed. Sociedade de Língua Portuguesa e Amigos do Livro

entender por costumes o conjunto das práticas sociais correntes (habituais) numa dada época e numa determinada colectividade¹⁰, podemos facilmente associar a noção de ética a uma ciência da moral, i.e. ao conjunto de normas de conduta consideradas absolutas e universalmente aceites, ou o conjunto de princípios, normas e valores mediante os quais um indivíduo decide a sua conduta ou comportamento, ou, alargando a noção, o domínio da filosofia que procura determinar a finalidade da vida humana e os meios de a alcançar.

Neste sentido, é claro e indiscutível que a ética contribui de modo manifesto para o bom e ordenado funcionamento da sociedade. De resto, a experiência demonstra que a necessidade de ética na sociedade é de tal modo importante que os valores éticos mais comuns são (acabam por ser) frequentemente incorporados na legislação.

Pese tal necessidade, há contudo que reconhecer que por vezes as pessoas agem de modo não ético. Este facto pode dever-se, designadamente, a pelo menos um dos dois motivos seguintes:

- i) os princípios éticos das pessoas serem diferentes dos da sociedade em geral;
- ii) as pessoas preferirem agir egoisticamente.

Com efeito, “o berço” de cada pessoa condiciona o conjunto de valores ligados à “justiça social” entre os homens e, ao longo da vida, cada pessoa terá a “sua” própria visão e atribuirá diferente significação a cada facto. E isso pode implicar que, face a um determinado padrão social, um tipo de comportamento que para o indivíduo estaria “certo” dentro do contexto da sua educação, poderá não estar na óptica dos valores médios da comunidade. Daí que, como refere Lázaro Lisboa, “uma vez que cada pessoa apresenta o seu próprio conjunto de crenças e valores, com comportamentos e objectivos diferenciados, surgem conflitos nos relacionamentos existentes no seio da sociedade”.

Seguindo ainda a Lázaro Lisboa, se dirá que “o problema central para a ética tem sido o duplo trabalho de: (1) analisar o significado e a natureza do elemento normativo moral do comportamento humano, do

¹⁰ Saraiva, Augusto; (1972)

pensamento e da linguagem; e (2) avaliar o significado e a natureza do comportamento humano, apresentando os critérios para a justificação das regras e dos julgamentos do que é moralmente correcto ou errado, bom ou mau (ética normativa)”.

Neste sentido da ética normativa, podem reconhecer-se, pois, alguns Princípios Filosóficos, estabelecidos em função das correntes filosóficas que lhe estão subjacentes. Anotamos:

i) O princípio do imperativo, (associado aos deontologistas - do grego *deontos* “de obrigatório”) o qual direcciona a tomada de decisão para o acordo com as disposições de uma norma ética;

ii) O Princípio do utilitarismo (ligado aos teleologistas – do grego *telios* “no fim”, “final” (das causas)) que enfatiza as consequências de uma acção, mais do que o seguimento das normas, e

iii) A argumentação da generalização, que corresponde a uma combinação judiciosa das anteriores.

2. A DEONTOLOGIA

Vivemos um período de crise de confiança no nosso sistema social.

Muitas profissões e actividades sofrem em maior ou menor grau a desacreditação da Sociedade. Os políticos, o sistema financeiro, os arquitectos e engenheiros, os advogados, os professores, os desportistas e até os sacerdotes e os agentes da justiça por várias vezes que têm sido objecto de notícias desacreditatórias das suas actividades.

Evidentemente que se pode – e deve – olhar para tais notícias de forma crítica, pois que as mesmas ao serem elaboradas por outros profissionais – os jornalistas, agora assumidos como guardiães da ética, da moral e até de outros valores – podem elas próprias estar eivadas de violações éticas por parte dos seus autores que as desvirtuam¹¹. No entanto, é sintomático que profissionais como sejam

¹¹ Aliás, um bom tema de debate (que não cabe no âmbito do presente trabalho), poderia ser a discussão do grau de desfocagem da realidade provocado pela acção do transmissor dos factos

os magistrados (onde à boca pequena se comentam algumas sentenças¹²), ou os médicos (cuja classe atravessa actualmente uma grave crise de confiança face às ofertas que alguns dos seus membros recebiam dos laboratórios fabricantes de medicamentos e equipamentos clínicos), que ancestralmente eram conotados com comportamentos definidos a partir de elevados valores éticos, sejam postos em causa.

Evidentemente que não basta que no domínio pessoal¹³ as pessoas ajam de modo ético. Torna-se necessário que esse comportamento seja alargado a todas as vertentes da sua vida, onde naturalmente se integra o exercício da sua actividade profissional. Isto leva a que existam necessidades especiais para uma conduta ética nas profissões, entendendo-se, nomeadamente para este efeito, que o termo "profissional" significa responsabilidade por uma conduta que se estende além da satisfação das responsabilidades pessoais para consigo mesmo, ou para além das exigências das leis e regulamentos impostos pela Sociedade.

Dir-se-á então que a ética profissional (deontologia) pode ser considerada como a parte da ética na qual um indivíduo, como profissional, recebe pautas de conduta específicas em assuntos que reflectem a sua responsabilidade para com a sociedade, para com os clientes, para com os outros membros da profissão e, até, para consigo mesmo. Deve, pois, ser vista como um caso especial da ética geral e pode ser definida como o conjunto de "regras impostas por um corpo profissional no comportamento dos seus membros".

¹² A propósito veja-se a seguinte notícia publicada no "Expresso de 1 de Novembro passado "O Supremo Tribunal de Justiça (STJ) **confirmou a existência de corrupção** no caso José Guímaro, mas suspendeu a pena de prisão efectiva de cinco anos a que o ex-árbitro tinha sido condenado. O STJ justificou a decisão, considerando que Guímaro mostrou ter "**elevada postura ética e moral irrepreensível**" ... (sublinhados de nossa autoria)

¹³ Questão igualmente interessante poderia ser a aferição do domínio desta esfera pessoal.

Esta noção significa que assumimos que o nosso sistema de disciplina, no exercício de uma actividade profissional, se caracteriza pelo estabelecimento de vários níveis de responsabilidade:

i) as responsabilidades legais, que correspondem às exigências impostas pela sociedade;

ii) as responsabilidades morais, que se traduzem pelo conjunto de exigências auto-impostas (pessoais ou de um grupo), e

iii) as responsabilidades éticas, que, nesta perspectiva, correspondem às exigências impostas pela profissão.

Como temos vindo a referir, a questão do comportamento ético tem vindo a assumir crescente importância, a tal ponto que o Instituto Josephson para o avanço da ética estabeleceu o seguinte conjunto de princípios para encorajar a conduta ética de profissionais Governamentais; do Direito; da Medicina; dos Negócios; da Contabilidade e do Jornalismo:

- ◆ Honestidade
- ◆ Integridade
- ◆ Lealdade (fidelidade)
- ◆ Justiça / imparcialidade
- ◆ Cuidado para com os outros
- ◆ Respeito pelos outros
- ◆ Cidadão responsável
- ◆ Busca da excelência
- ◆ Responsabilidade

Evidentemente que nem todas as pessoas concordam com os mesmos princípios éticos e, mesmo os que estão de acordo nos princípios que determinam o comportamento ético, dificilmente estão de acordo quanto à importância relativa de cada princípio.

Trata-se, pois, de uma questão cuja solução muito dificilmente poderá ser unitária. No entanto, o que é iniludível é que o conjunto de responsabilidades que estão associadas ao exercício das actividades profissionais é crescente, e é reconhecido pela sociedade que uma

actividade é tão mais importante, quanto maior for o nível das suas responsabilidades.

3. A ÉTICA NOS NEGÓCIOS (ÉTICA ECONÓMICA E ÉTICA EMPRESARIAL)

Como refere Laura Nash¹⁴, “o termo ética assume diferentes significados, conforme o contexto em que os agentes estão envolvidos. Uma definição particular diz que “a ética nos negócios é o estudo da forma pela qual normas morais pessoais se aplicam às actividades e aos objectivos da empresa comercial. Não se trata de um padrão móvel separado, mas do estudo de como o contexto dos negócios cria os seus problemas próprios e exclusivos à pessoa moral que actua como um gerente desse sistema”.

No fundo, trata-se de um caso particular – da ética geral, onde apenas é alterado o contexto onde são aplicados os valores morais do bom, certo, justo e honesto.

Uma questão que assume particular importância tem a ver com a determinação do comportamento ético nos negócios, ou seja quando é que as empresas estão a agir de forma ética. A resposta pode assentar no chamado “teste dos 4 caminhos”, i.e. perante um dado facto determinar se:

- i) Será isso verdade ?
- ii) Será justo para toda a sociedade ?
- iii) Trará benefícios e melhores amizades ?
- iv) Será benéfico para toda a sociedade ?

Considerando-se ético o comportamento que corresponda às quatro respostas afirmativas.

¹⁴ Citada por Lisboa, Lázaro (1996:p.25)

II. A ÉTICA EM CONTABILIDADE

1. PARTICULARIDADES

A Contabilidade pode ser entendida como uma disciplina que visa avaliar o desempenho social das entidades¹⁵.

Atenta a circunstância de as normas de contabilidade terem sempre efeitos económicos (implícitos ou explícitos) relevantes para os destinatários da informação, impõe-se que à Contabilidade enquanto disciplina sejam exigidos elevados padrões de neutralidade, por forma a minimizar o leque de desequilíbrios que a aplicação da norma sempre trará.

Este aspecto, aliado aos desequilíbrios existentes na quantidade e qualidade da informação disponível para os utentes internos e para os utentes externos, bem como os constantes conflitos de interesses, a que se junta a permanente necessidade de emissão de juízos de valores sobre as opções contabilísticas constituem algumas das peculiaridades da problemática ética em Contabilidade.

2. ALGUNS DOS PROBLEMAS DO CONTABILISTA

2.1. COMO PREPARADOR DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Enquanto preparador da informação o contabilista tem algumas obrigações e, pese a circunstância de a responsabilidade final pelas contas não ser sua, mas sim da Administração, a sua contribuição para as decisões desta são, dum modo geral, muito relevantes. Ora, a proposta de “Código deontológico dos técnicos oficiais de contas” estabelece, no seu artº. 2º relativo aos deveres gerais que “no exercício das suas funções, os técnicos oficiais de contas devem respeitar as

¹⁵ Neste sentido de contabilidade social, ela pode ser entendida como o processo de seleccionar as variáveis de desempenho social do nível da entidade, estabelecer os procedimentos de medida e medir, bem assim como desenvolver sistematicamente informação útil para avaliar o desempenho social da entidade e comunicar esta informação aos grupos sociais internos e externos.

normas legais e os princípios contabilísticos geralmente aceites, procurando a sua correcta aplicação à situação concreta das entidades a quem prestam serviços, *por forma a salvaguardar o interesse destas, sem prejuízo da verdade contabilística e fiscal*¹⁶.

Sendo a informação financeira um bem público e estabelecendo, designadamente o POC que tal informação deverá ser útil a investidores, credores e outros utentes, parece ser complicada a definição do interesse da entidade. Claro, se a isto se acrescer a complexidade da compatibilização entre a verdade contabilística e a verdade fiscal¹⁷ entender-se-á a tarefa hercúlea que está consignada a estes profissionais.

2.2. COMO CONSULTOR

O contabilista, enquanto consultor, vê-se muitas vezes confrontado com questões para cuja solução tem de fazer apelo aos seus princípios éticos dado ser ele próprio a estabelecer os limites da sua actuação.

No exercício da sua actividade profissional, e em especial quando trata de questões do domínio fiscal, ou laboral, a fronteira entre o legalmente permitido e o eticamente aceitável é muito ténue e a opção entre uma das soluções constitui exercício de grande dificuldade e, será, muito provavelmente, a solução escolhida (sugerida) que permitirá diferenciar os profissionais, distinguindo aqueles que têm uma postura ética, daqueles outros que têm uma postura utilitarista, no sentido que aqui demos ao conceito.

E cabe então agora a reflexão/provocação efectuada pelo Prof. Rogério Ferreira¹⁸ “ o desafio que queremos pôr aos especialistas é que a razão utilitária não deve prevalecer, ainda que se saiba que na vida real uma coisa é o dever ser e outra o convir ser”.

¹⁶ Itálico nosso.

¹⁷ Evidentemente que apenas por razão dos diferentes critérios que estão subjacentes à determinação do resultado contabilístico e do resultado fiscal.

¹⁸ Fernandes Ferreira, Rogério; RCC, nº 212, p.450

2.3. COMO AUDITOR

A auditoria visa dotar confiança pública às demonstrações financeiras, aumentando a respectiva credibilidade, e é esta confiança pública que os utentes pretendem não ver ataiçoada. Por outras palavras, os utentes confiam no relatório do auditor, como “interface” entre as demonstrações financeiras apresentadas pelas administrações e aquilo que deve ser entendido como a posição das empresas.

As funções que são atribuídas aos auditores demonstram contudo que existem algumas diferenças entre eles e os outros profissionais. Com efeito, dum modo geral, os diversos tipos de profissionais são contratados e pagos pelo cliente e têm como principal responsabilidade prestar serviços para esse cliente. Todavia, os auditores são contratados e pagos pelas empresas que produzem a informação financeira, mas os primeiros beneficiários da auditoria são os utentes das Demonstrações Financeiras.

Esta peculiaridade coloca desde logo algumas questões éticas cuja solução é bastante complexa, como adiante assinalaremos.

3. DILEMAS ÉTICOS

A actividade profissional do contabilista apresenta pois variados exemplos de dilemas éticos. Entendamos por dilema ético a situação que ocorre quando a solução de um problema passa por violar uma norma legal, ou ética, p. ex. quem assalta para salvar uma vida, ou quem não denuncia uma situação para evitar um drama pessoal.

Para muitos, a resolução dos dilemas éticos pode ser efectuada através da racionalização de comportamentos não éticos, mediante argumentações do tipo:

- ◆ toda a gente faz isso;
- ◆ se é legal, é ético;

ou da avaliação da probabilidade de descoberta e das respectivas consequências.

No entanto, a resolução do problema pode ser efectuada mediante o estabelecimento de uma hierarquia de valores, ou, de um modo mais racional, através de um esquema do tipo:

- ◆ Obter os factos relevantes
- ◆ Identificar as questões éticas a partir dos factos
- ◆ Determinar quem é afectado pelo resultado do dilema
- ◆ Identificar alternativas possíveis para quem tem de resolver o dilema
- ◆ Identificar as melhores consequências de cada alternativa
- ◆ Decidir a acção apropriada

4. PRINCÍPIOS ÉTICOS

O problema ético em Contabilidade tem, necessariamente, de ser visto à luz de um conjunto de “Princípios éticos” que são balizados quer pela envolvente que está associada à actividade profissional, quer pelo âmbito e natureza do serviço prestado. Deste modo, o exercício da actividade contabilística não pode ser desligado da sua característica de “interesse público”, à qual está aliada uma determinada “responsabilidade”, que tem, naturalmente de ser vista numa tripla perspectiva: (1) para com os clientes; (2) para com os funcionários, e (3) para com o público em geral.

A característica de interesse público da actividade – mais óbvia quando o contabilista desenvolve a actividade de auditor – implica que os utentes da informação financeira esperem uma postura da parte do contabilista, que corresponda a elevados padrões de “integridade” e “objectividade e independência” que sejam o garante das opiniões que emite e que o coloquem como o adequado “interface” entre o produtor da informação e os respectivos utentes.

A todas estas características o contabilista deve acrescentar o “Cuidado apropriado” no exercício da sua actividade, como valor último da sua actuação.

Os princípios éticos que podem ser considerados no exercício da actividade contabilística, são os que seguidamente se apresentam:

- i) Independência

- ii) Integridade e objectividade
- iii) Normas técnicas
- iv) Confidencialidade
- v) Honorários / honorários contingentes
- vi) Actos desacreditatórios
- vii) Publicidade
- viii) Comissões
- ix) Forma de organização e nome
- x) Sanções

Comentemos brevemente alguns deles:

i) INDEPENDÊNCIA

A independência constitui a génese do comportamento ético. Em contabilidade, sem independência, muito dificilmente se pode exercer a actividade de uma forma ética e, mesmo quando é possível atingir esse estágio, é problemático fazer passar tal circunstância para os utentes pois que, atenta a já referida característica de “interface” da mesma, como diz o povo “à mulher de César não basta ser séria, é preciso também parecê-lo”.

Entende-se por independência a ausência de interesses ou influências que possam minorar a objectividade do auditor¹⁹, ou, o que é o mesmo, a atitude mental que permite ao contabilista (auditor) actuar com liberdade relativamente ao seu juízo profissional, pelo que deve estar liberto de qualquer predisposição que limite a sua imparcialidade na consideração objectiva dos factos, assim como na formulação das suas conclusões.

A independência passa por não desacreditar a profissão e, bem assim, pela não violação da relação de confiança entre o profissional e o seu cliente.

¹⁹Reglamento de la Ley de Auditoria de Cuentas

A problemática da independência tem constituído ao longo dos tempos um dos assuntos mais discutidos no seio da profissão e muitas têm sido as formas de a tentar atingir.

Centrando a nossa apreciação na perspectiva dos auditores, podemos lembrar que alguns dos mecanismos utilizados para o estabelecimento da *presunção de independência* passam pela busca da exclusividade na realização de trabalhos de auditoria, o que implicava que fosse escolhida uma das três vias seguintes: (i) a mais rígida, que levava à proibição de o auditor realizar outras actividades laborais diferentes da auditoria; (ii) a intermédia, que apenas proibia o exercício das demais actividades nas entidades auditadas, e (iii) a mais flexível, que permite a compatibilidade do trabalho de auditoria com outros. Outra das alternativas possíveis, passa pela introdução de limitações temporais na duração dos contratos entre auditores e entidades auditadas, estabelecendo uma "blindagem" temporal dos mesmos e, finalmente, a definição de um sistema de incompatibilidades.

Evidentemente que não é possível afirmar que qualquer dos sistemas é preferível aos demais como prova o acolhimento que todos eles tiveram (ou têm) nos distintos sistemas legislativos.

ii) INTEGRIDADE E OBJECTIVIDADE

Podemos definir "integridade" como a característica que se traduz na rectidão no exercício da profissão: ser honesto e sincero na realização do seu trabalho e do seu relatório. E podemos dizer que a "objectividade" implica a manutenção de uma atitude imparcial em todas as funções exercidas.

Isto implica que o profissional goze de independência nas suas relações com a entidade e seja justo, não permitindo nenhum tipo de influência ou juízo prévio.

iv) CONFIDENCIALIDADE

O contabilista deve manter a confidencialidade da informação obtida no decurso das suas actuações, o mesmo se aplicando, no caso

do exercício da actividade em termos liberais, aos seus colaboradores. Isso significa que a informação obtida não pode ser utilizada em seu proveito, nem no de terceiras pessoas.

Naturalmente que se excepcionam as situações descritas no artº 62º do Decreto-Lei nº 422-A/93, de 30 de Dezembro.

v) HONORÁRIOS/ HONORÁRIOS CONTINGENTES

Os honorários devem corresponder ao preço justo do trabalho realizado para o cliente e, em nenhuma circunstância, deve ser relacionado o resultado do trabalho com os honorários a auferir.

vii) PUBLICIDADE

Outra das grandes questões da actividade profissional, em especial dos auditores, é a discussão da possibilidade/impossibilidade de efectuar publicidade. Trata-se de questão com solução muito complexa. Os defensores da impossibilidade da publicitação dos serviços argumentam que existe o risco da baixa da qualidade média do trabalho. O argumento assenta na ideia que, agindo os profissionais num mercado competitivo e sendo, por consequência, o mercado a estabelecer os preços dos serviços, os profissionais, com o objectivo de procurarem maximizar os seus lucros, ao não poderem agir sobre os proveitos, tentarão reduzir os seus custos, o que acarretará inevitavelmente uma redução do esforço laboral, com a consequente perda de qualidade. Contudo, esta postura implica, numa perspectiva de economia de mercado, que se caia num ciclo vicioso. De facto, ao baixarem a qualidade dos seus trabalhos, os profissionais vão perder clientes, o que leva a uma redução ainda maior dos seus resultados e, portanto, à necessidade de maior investimento publicitário.

A solução adoptada em Espanha passa, no que respeita aos auditores, pela impossibilidade que este profissional tem de efectuar publicidade que tenha por objecto, ou possa produzir, a captação de clientes.

Evidentemente que é necessário dar a conhecer que um determinado profissional está no mercado e, as leituras demasiado restritivas da impossibilidade de publicitar, que chegam ao ponto de impossibilitar aquela informação de existência, levam a que arditosamente as normas sejam contornadas através, designadamente, (1) dos exageros dos anúncios de admissão de pessoal, ou (2) do aluguer de escritórios em locais de especial privilégio, p. ex. junto às instalações da Bolsa uma vez que as discussões com investidores bolsistas necessariamente envolvem a contabilidade e aspectos tributários e tais discussões podem levar à “angariação” de trabalhos contabilísticos. Deste modo a publicidade e as solicitações dos investidores de Bolsa serviria indirectamente para promover uma prática contabilística

ix) FORMA DE ORGANIZAÇÃO E NOME

Não existem limitações diversas das existentes para as demais actividades económicas, quanto ao nome sob o qual os contabilistas actuam no mercado.

A única excepção refere-se às sociedades de auditores as quais se revestem sempre da forma de sociedade de pessoas, para assegurar que os auditores são responsáveis pelos seus trabalhos.

Apesar desta regra geral, temos vindo a assistir que a nível mundial, as grandes empresas de auditoria se têm vindo a transformar em sociedades anónimas, como forma de protegerem os seus patrimónios face à progressiva exigência de indemnizações.

x) SANÇÕES

Evidentemente que o grau de responsabilização atribuído à profissão passa pela existência de um regime sancionatório, cujas penas têm, normalmente, as seguintes molduras:

- ◆ Advertência
 - ◆ privada
 - ◆ pública
- ◆ Multa
- ◆ Suspensão
- ◆ Exclusão

5. OS CÓDIGOS DE CONDUTA

*“Conhecemos muitos códigos éticos de conduta aplicáveis a indivíduos e todas as religiões e ideologias os têm e podemos verificar que – no papel – são bastante parecidos. Apesar disso, os códigos de conduta das organizações são todavia protótipos sem experimentar”.*²⁰

A grande diferença, no caso dos contabilistas, está na cultura de auto-condução profissional que os mesmos têm.

Esta cultura que referimos constitui, a nosso ver, um verdadeiro mecanismo de auto-defesa da profissão, em especial dos auditores. De facto, quando os utentes das demonstrações financeiras (DF's) se apoiam no relatório do auditor para tomarem decisões, eles expressam a sua confiança não só no auditor individual que o subscreveu, mas também na profissão de auditoria. Isso implica que, pelo seu lado, os profissionais de auditoria tenham de desenvolver o seu trabalho de modo que justifiquem essa confiança.

A acção de um auditor individual, seja ou não característica dos demais auditores, talvez seja a única experiência que tenham alguns clientes, alguns elementos do público, ou alguns membros de certas comunidades (tendência à generalização). Isso muitas vezes significa que eles julgarão TODA a profissão pela actuação daquele auditor, pelo que se torna absolutamente necessário que este grupo profissional tenha um conjunto de regras de conduta e que tenha mecanismos que coajam ao seu cumprimento.

²⁰ i) Gonzalo, José António

Esta tendência à generalização obriga à existência, para os membros da profissão, de um guia de conduta apropriada. Esta é, na essência a fundamentação, numa óptica de mercado, da existência do Código de ética profissional dos contabilistas.

O Código exprime tanto aos clientes, como ao público, que os contabilistas estão dispostos a aceitar a condição de profissionais e a conduzir as suas actividades como tal.

No que respeita à actividade de auditoria, de entre as normas pessoais devem destacar-se as seguintes:²¹

O trabalho de auditoria deve ser realizado por pessoa, ou pessoas que tendo formação técnica adequada, possam demonstrar experiência e capacidade profissional como auditores, e tenham a autorização exigida legalmente.

Aqui coloca-se a questão da formação técnica adequada vs. a capacidade profissional. Trata-se de um tema interessante, já que com a velocidade da evolução do conhecimento a manutenção da capacidade profissional requer uma formação permanente. Isso significa que a existência de uma formação inicial adequada, se não for permanentemente acompanhada e incrementada, torna-se a cada vez mais curto prazo impotente para a satisfação das exigências do mercado.

O auditor, ou auditores, estão obrigados a manter uma posição de independência no seu trabalho profissional a fim de alcançar imparcialidade e objectividade dos seus juízos.

Mais uma vez se coloca o problema da independência como característica transcendente. Podemos dizer que existe independência quando os juízos que o profissional formula se fundamentam em elementos objectivos.

Na realização do seu exame e preparação do seu relatório o auditor deve exercer uma adequada responsabilidade profissional.

²¹Cañibano, citando o AICPA

6. ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA A CONSTRUÇÃO DE UM CÓDIGO DE ÉTICA

No essencial um código de ética deve agrupar, pelo menos, duas grandes áreas²²:

- ◆ Relações para proteger o público, e
- ◆ Relações intra-profissionais.

Dentro das primeiras há ainda a considerar as relações com os clientes e com o público em geral, as normas técnicas e as práticas de promoção e publicidade, enquanto que as segundas deverão incluir, pelo menos, as práticas de operação e as relações para com os sócios.

7. ALGUNS CÓDIGOS DE ÉTICA

Não está nos objectivos do presente trabalho analisar com pormenor os códigos de ética. Apresentamos, exclusivamente como elemento informativo a estrutura de alguns deles.

7.1. IFAC

O código de ética para os contabilistas profissionais tem a seguinte estrutura:

i) Previamente ao código propriamente dito, são incluídos capítulos que integram:

- ◆ Definições
- ◆ Introdução
- ◆ Interesse público
- ◆ Objectivos
- ◆ Princípios fundamentais

ii) O Código divide-se em duas partes A e B, sendo a primeira aplicável a todos os contabilistas profissionais e a segunda apenas aos que exercem a actividade em regime livre.

²²Fonte: Código de Ética do AICPA citado por Grinaker (anterior a 1982)

A parte A, contempla:

- Objectividade
- Resolução de conflitos éticos
- Competência profissional
- Confidencialidade
- Prática fiscal
- Actividades além fronteiras
- Publicidade

E a parte B, inclui o tratamento de questões como

- Independência
- Honorários e comissões
- Actividades incompatíveis com a prática da contabilidade em regime livre
- Valores dos clientes
- Relações com outros contabilistas profissionais em regime livre
- Anúncios e solicitações.

7.2. AICPA

Actualmente, o Código de conduta profissional do AICPA tem a seguinte estrutura:

Princípios	Standards ideais de conduta ética, apresentado em termos filosóficos Não são imperativos
Regras de Conduta	Standards mínimos de conduta ética apresentados como regras específicas São imperativos
Interpretações	Interpretações de regras de conduta, pela divisão de Ética Profissional da AICPA. Não são imperativas, mas o não cumprimento deve ser justificado
Decisões Éticas	Explicações públicas e respostas a questões acerca de regras de conduta submetidas à divisão de Ética Profissional. Não são imperativas, mas o não cumprimento deve ser justificado

7.3. CROC

O Código de ética e de deontologia profissional da CROC, está estruturado nos seguintes termos:

- ◆ Aplicabilidade
- ◆ Conduta pessoal e exercício da profissão
- ◆ Independência Competência

- ◆ Sigilo Profissional
- ◆ Publicidade
- ◆ Deveres dos Revisores Oficiais de Contas para com os colegas
- ◆ Deveres dos Revisores Oficiais de Contas para com a CROC e outras entidades
- ◆ Honorários
- ◆ Sanções

7.4. ATOC (PROJECTO)

O projecto de Código deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC) encontra-se dividido nos seguintes sete capítulos e 21 artigos:

- ◆ Âmbito de aplicação, funções e princípios deontológicos
- ◆ Direitos e deveres de conduta dos TOC (independência e conflitos de interesses e deveres, responsabilidade, competência profissional, respeito pelos princípios e normas contabilísticas e relações com a Associação)
- ◆ Direitos e deveres para com as entidades a quem prestam serviços (contrato escrito, confidencialidade, dever de informação, direitos e conflitos de interesses com as entidades a quem prestam serviços, honorários e devolução de documentos)
- ◆ Direitos e deveres interprofissionais (lealdade interprofissional)
- ◆ Procedimento disciplinar (infracção deontológica e sanções e competência disciplinar)
- ◆ Disposições especiais
- ◆ Disposições finais

8. ALGUMAS APLICAÇÕES PRÁTICAS

Seguidamente apresentam-se um conjunto de situações que frequentemente incluem matéria de grande conflituosidade ética²³.

- 8.1. *O julgamento em contabilidade*
- 8.2. *A imagem fidedigna → utilidade e ética*
- 8.3. *A neutralidade da informação financeira*
- 8.4. *A continuidade*
- 8.5. *A politização da contabilidade*
- 8.6. *A contabilidade das intenções*
- 8.7. *Conflitos administrações / accionistas*
- 8.8. *Conflitos contabilidade / fiscalidade*
- 8.9. *Limites éticos na consultadoria fiscal*
- 8.10. *As despesas confidenciais e as facturas falsas /fictícias*
- 8.11. *A ética e a propriedade intelectual (o caso do software)*

III. CONCLUSÕES

Muitos dos exemplos que acima se apresentaram – e outros que poderiam ter sido apresentados – constituem um apreciável espelho da chamada contabilidade criativa. Com efeito, frequentemente, as soluções de “engenharia contabilística”, “engenharia financeira” e “engenharia fiscal”, mais não são que aproveitamentos pouco éticos de normas contabilísticas que, pela própria natureza da actividade económica, têm de ser flexíveis.

Entende-se o desejo que os gestores têm de que a sua actividade mostre resultados elevados. Contudo, tais resultados têm de derivar da própria actividade desenvolvida e não de claras operações de maquilhagem. Tentativas de crescimento empresarial assentes em demonstrações financeiras “compostas” estão condenadas a curto prazo.

²³ Estas temáticas deveriam ser objecto de debate aberto com os alunos.

Pode-se pois terminar esta sessão dizendo que “a ética é um bom negócio” e que como todos os bons negócios têm o seu período normal de maturação, a que se seguirá um processo de desenvolvimento natural. Queremos com isto dizer que é nossa convicção que, mais do que o nível do conhecimento científico-técnico, o grande factor de diferenciação da actividade profissional do contabilista está no nível do seu comportamento ético, e asseveramos que este contribui de forma decisiva para o estabelecimento de carreira de longo prazo e aqui, como em tudo na vida, muitos preferem esta forma de estar, a uma carreira ascensional muito rápida, mas desenvolvida à custa de comportamentos não éticos.

É que, a falta dos alicerces que são dados pelos valores, designadamente, da honestidade, justiça, lealdade, integridade implicam que – como acertadamente diz o povo – “quanto mais alto se sobe maior seja o trambolhão”

IV. BIBLIOGRAFIA

- AAVV; Ética Empresarial e Económica; Actas do I Congresso Português de Ética Empresarial; E. Vida Económica; 1997; Porto, 274 p.
- ANDREUCCI, BRUNO PEDRO; A Problemática da Ética nas Profissões Liberais; Jornal de Contabilidade nº 168, Setembro de 1993, Lisboa.
- ARAÚJO, Luís de; A Ética como Pensar Fundamental – Elementos para uma Problemática da Moralidade; Imprensa Nacional – Casa da Moeda; 1992; Lisboa; 183 p.
- CAMINO, David; Los Fondos de Inversión Éticos; Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 75; Abril de 1993; Madrid.
- CASTRILLO, L. E. Calderon et al; Análisis Multivariante del Comportamiento Ético de los Auditores Españoles; Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 84; Julio de 1995; Madrid.
- Código de Ética Profissional do Contabilista Brasileiro; Revista de Contabilidade e Comércio nº 159; Dezembro de 1973, Porto.
- CORREIA ALVES, Gabriel; A Ética em Auditoria; Trabalho apresentado na disciplina de Auditoria Empresarial do I Mestrado em Contabilidade e Finanças Empresariais (policopiado); Universidade Aberta / ISCAAveiro; 1995; Aveiro.
- D’OREY DA CUNHA, Pedro; Ética e Educação; Universidade Católica Portuguesa; 1996; Lisboa; 307 p.
- Eynon, Gail e KEVIN Steven; Instructional Case: Ethical Dilemmas in Reporting Environmental Liabilities; Issues in Accounting Education; nº 2; 1996, Sarasota.

- FERNANDES FERREIRA, Rogério; A Ética e a Actividade Profissional; *Jornal de Contabilidade* n.º 227, Fevereiro de 1996, Lisboa.
- FERNANDES FERREIRA, Rogério; A Ética tem de ser Pressuposta nos Juízos Económicos; *Diário de Notícias*; Lisboa.
- FERNANDES FERREIRA, Rogério; Ética na Prestação de Contas; *Revista de Contabilidade e Comércio* n.º 212; Dezembro de 1996, Porto.
- FERNANDES FERREIRA, Rogério; Gestão e Ética; *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 307; Abril de 1991; Lisboa.
- FERNANDES FERREIRA, Rogério; Reflexões Éticas na Prestação de Contas; *Boletim da CROC* n.º 9 (II série); Outubro-Dezembro de 1997; Lisboa.
- FERNANDÉZ FERNANDÉZ, José Luis; Ética Empresarial y Competitividad; *Boletín AECA* n.º 35; 2º quadrimestre de 1994; Madrid.
- FRANCO, Hilário; Ética profissional do Auditor; *Revista de Contabilidade e Comércio* n.º 150; Abril de 1971, Porto.
- Franzolim, Mário; Ideias para um Código de Ética Profissional; *Revista de Contabilidade e Comércio* n.º 66; Abril de 1949, Porto.
- GONÇALO ANGULO, José António; Ética en las Organizaciones: Moda o Necesidad?; *Boletín AECA* n.º 35; 2º quadrimestre de 1994; Madrid.
- GUISLAIN, Georges; Didáctica e Comunicação; Edições Asa; 1994; Porto; 240 p.
- HUBLER Myron; International Professional Interaction and Propensity for Ethical Conflicts of Interest; *Comunicação ao XVII Congresso da European Accounting Association*; 1995; Veneza.
- HUSTED, Bryan W.; La Ética y la Propiedad Intelectual; *Boletín AECA* n.º 43; Abril-Junio de 1997; Madrid.
- Mathews, M. R., e Perera, M. H. B.; *Accounting Theory & Development*; 3Th edition Thomson Publishing; 1996; Melbourne; 402 p.
- MATOS CARVALHO, José Manuel de; A Ética e o ROC; *Boletim da CROC* n.º 4 (II série); Julho-Setembro de 1995; Lisboa. (também publicado na *Revista de Contabilidade e Comércio* n.º 206; Junho de 1995, Porto).
- MATOS CARVALHO, José Manuel de; Produção Conjunta: Conceito e Métodos de Cálculo de Custo - Lição a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 26º do Decreto-Lei n.º 185/81, de 1 de Julho (policopiado); Outubro de 1994; Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- MAURICE, Jack; *Accounting Ethics*; Pitman Publishing; 1996; London; 192 p.
- MELÉ, Domènec; Dimensión Ética de la Estrategia Empresarial; *Boletín AECA* n.º 35; 2º quadrimestre de 1994; Madrid.
- MENDES PINTO, Maria Emília Alves; Ética e Direcção de Empresas; *Revista de Contabilidade e Comércio* n.º 201; Março de 1994, Porto.
- MOIZER, P.; An Ethical Approach of the Choices Faced by the Auditors; *Critical Perspectives on Accounting*; n.º 5, vol. VI; 1995; London.
- MOREIRA, José Manuel; Ética, Economia e Política; Lello Editores; 2ª edição, 1996, Porto; 346 p.

NEVES MARQUES, Maria Lúcia P. T.; *Ética e Deontologia Profissional; Trabalho apresentado na disciplina de Auditoria Empresarial do I Mestrado em Contabilidade e Finanças Empresariais (policopiado); Universidade Aberta / ISCAAveiro; 1995; Aveiro.*

PALMA, José de; *A Ética nos Negócios como Base do Sucesso de Livre Concorrência; Semanário Económico; edição de 7 de Fevereiro de 1997; Lisboa.*

PEREIRA SILVÃO, António Joaquim; *Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas – Comentários; Boletim da CROC nº 6 (I série); Setembro-Dezembro de 1987; Lisboa.*

PLÁCIDO LISBOA, Lázaro (coor.); *Ética Geral e Profissional em Contabilidade; Editora Atlas; 1996; São Paulo; 173 p.*

RODRIGUEZ MOLINUEVO, José Manuel; *Imagem Fiel y Ética de la Información Contable; Actas do VII Congreso AECA; 1993; Vitória.*

SARABIA ALZAGA, José Maria; *Liderazgos no Éticos; Boletim AECA nº 35; 2º quadrimestre de 1994; Madrid.*

SARAIVA, Augusto; *Filosofia; 7ª Edição; Editora Educação Nacional; Porto; 1972*

SARMENTO COELHO, Manuela; *A Contabilidade como Instrumento de Gestão e Garante da Ética nos Negócios; Jornal de Contabilidade nº 240, Março de 1997, Lisboa.*

SILVA BARATA, Alberto da; *A Auditoria (externa) e a Revisão de Contas ao Serviço da Ética nos Negócios; Revista de Contabilidade e Comércio nº 213; Março de 1997, Porto.*

SILVA BARATA, Alberto da; *Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios; Editorial Notícias; 1996; Lisboa; 313 p.*

TERMES, Rafael; *Ética y Rentabilidad Empresarial; Boletim AECA nº 35; 2º quadrimestre de 1994; Madrid.*

VIEGAS DA SILVA, Hélder e Maria Adelaide Matos; *Didáctica da Contabilidade e Gestão; Universidade Aberta; 1992; Lisboa; 288 p.*