

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIENCIAS ECONOMICAS
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABEIS
CENTRO DE POS GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA**

**“ANÁLISE DO CÓDIGO DE ÉTICA DOS CONTADORES BRASILEIROS E AS
INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)”**

Autor: Carlos Renato de Almeida

Orientador: Fernando Antonio Lopes Matoso

CARLOS RENATO DE ALMEIDA

Fevereiro/2011

**"ANÁLISE DO CÓDIGO DE ÉTICA DOS CONTADORES BRASILEIROS E AS
INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) ”**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Auditoria Externa da Faculdade de
Ciências Econômicas UFMG

Ênfase: Ética

Orientador: Prof. Fernando Antonio Lopes Matoso

Belo Horizonte

2011

DEDICATÓRIA

Ao meu pai que me ensinou a ser ético,
com seu exemplo e atitudes.

AGRADECIMENTOS

À todos aqueles que estiveram presentes e me apoiaram durante o desenvolvimento deste trabalho e em particular:

Ao orientador professor Fernando Antonio Lopes Matoso;

À minha estrela binária Lurdenilde Miranda de Almeida.

RESUMO

O presente trabalho trata-se de uma análise das alterações ocorridas no ano de 2007. Neste ano específico a contabilidade brasileira por força da Lei nº 11.638/2007, que altera a lei nº 6.404/76, normatizou a contabilidade aos moldes internacionais. Estas alterações levaram a contabilidade brasileira a um novo patamar. As empresas de capital aberto entre outras tiveram que se adequar a nova realidade. Novos conceitos econômicos foram trazidos para a contabilidade nacional, entre eles o conceito de valor justo, a primazia da essência sobre a forma e a alteração de regras e leis para princípios contábeis como maior flexibilidade e com maior poder de decisão do contabilista frente aos fatos e atos contábeis. Diante do novo modelo de contabilidade brasileira realizamos uma análise da aderência do capítulo II do Código de Ética Profissional contábil – CEPC, que trata dos deveres e obrigações do contabilista e a nova realidade contábil brasileira, advinda das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) em sua Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis – CPC 00.

Palavras-chave: IFRS, Ética, princípio contábil, demonstrações

SUMÁRIO

Sumário

1. Introdução.....	8
1.2 Justificativa.....	9
1.3 Objetivo	9
2. Fundamentação Teórica	10
2.1 Ética.....	10
2.1.2 Etimologia.....	10
2.2 A Ética segundo Aristóteles	10
2.3 A Ética no Cristianismo.....	11
2.4 A Ética em Emmanuel Kant	12
2.5 Ética Corporativa.....	13
2.7 Direito (Lei) e Ética.....	16
2.8 Código Civil e o Contabilista e Outros Auxiliares	17
2.9 Código de Ética Profissional do Contabilista: Breve Histórico	18
3.0 Procedimento Metodológico	19
4. Descrição e Análise dos Dados	20
4.1 Primazia da Essência sobre a Forma	20
4.2 Princípios versus regras	21
4.3 Valor justo	23
5. O Capítulo II do Código de Ética do Profissional Contábil – CEPC e a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis - CPC 00.....	24
6. Conclusão	30
6.1 Resultados obtidos no estudo	30
6.2 Recomendações de aprofundamento dos estudos.....	32
7. Bibliografia:	33

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Anatel	- Agência Nacional Telecomunicações
ANEEL	- Agência Nacional de Energia Eletrica
BR GAAP	- Princípio de Contabilidade Geralmente Aceitos no Brasil
CEPC	- Código de Ética Profissional Contábil
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
COSO	- <i>Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission</i>
CPC	- Comitê de Pronunciamentos Contábeis
GAAP	- <i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
IASB	- <i>International Accounting Standard Board</i>
IFRS	- <i>International Financial Reporting Standards</i>

1. Introdução

O “ser é” ou o “ser é um vir a ser”, JEAN-PAUL SARTRE esta é uma das grandes questões filosóficas do ser humano. Jean-Paul Sartre (1905 a 1980) filósofo, escritor e crítico francês reconhecido como o maior representante do existencialismo, que dedicou parte de sua vida a esta questão. Em seu livro “*O Ser e o Nada*” o autor deixa claro a idéia de que “O homem está condenado a ser livre” e sendo livre é fadado a mutações.

Já o filósofo pré-socrático Heráclito de Éfeso (540-476 a.c) da Ásia Menor ficou conhecido nos livros de filosofia e de história com a célebre frase “*não entramos duas vezes no mesmo rio, quando entro no rio pela segunda vez, nem eu, nem o rio somos os mesmos.*” Na visão de Heráclito todas as coisas fluem. Tudo está em movimento constante e nada permanece.

Estes precedentes históricos nos ajudam a esclarecer e a entender o momento que a contabilidade brasileira está passando. Estamos atravessando um rio, e não é um pequeno rio destes que atravessamos a nado, mas sim um rio com a magnitude dos grandes rios do mundo, como o Amazonas na America do Sul, Nilo na África Ocidental ou o Chang Yian na China, que são os maiores rios do planeta.

O grande rio do universo contábil se chama *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Literalmente as IFRS serão um divisor de águas na contabilidade brasileira entre o que havia até dezembro de 2007 e o que nos espera após 2010, já com as publicações financeiras obrigatoriamente em IFRS.

1.2 Justificativa

Neste novo contexto da contabilidade nacional, o estudo da filosofia e principalmente os assuntos pertinentes ao campo da ética, serão fundamentais para a segurança da confiabilidade das informações contábeis daqui em diante.

Somente os princípios éticos poderão dar limites às questões subjetivas e de cunho julgamentista do modelo internacional. Caberá ao Código de Ética e a sua aplicação o limite entre o que pode ser aceito pela contabilidade mercantil ou não deverá ser aceito pela contabilidade mercantil, sempre com foco na ética, governança corporativa e transparência.

1.3 Objetivo

O estudo que será desenvolvido doravante trata-se de ponderações, questionamentos e reflexões, sobre a adesão do Capítulo II do Código de Ética Profissional Contábil – CEPC, que trata dos deveres e obrigações do contabilista e a nova realidade contábil brasileira.

Este estudo tende a ser uma reflexão inicial, de uma possível proposta, para uma adequação do Código de Ética dos Contadores Brasileiros à nova realidade nacional, advinda das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) em sua Estrutura Conceitual para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis.

2. Fundamentação Teórica

2.1 Ética

2.1.2 Etimologia

O termo ética, advindo do vocábulo grego *ethos*, significa costume, maneira habitual de agir, índole. Ética pode ser entendida como campo da filosofia que estuda a ação e a conduta do ser humano.

A ética acompanha o ser humano desde o momento, que em algum lugar do passado, o homem pré-histórico resolveu viver em comunidade. A ética é inerente ao relacionamento de um ou mais indivíduos. Para que possamos entender e sanar algumas dúvidas existentes sobre o binômio ética e moral, descreveremos abaixo os conceitos mais aceitos de ética e moral dentro de uma visão histórica deste tema.

2.2 A Ética segundo Aristóteles

Aristóteles foi um dos grandes filósofos da antiga Grécia, viveu entre os anos 384 a 322 a.C. Aristóteles foi o melhor e maior discípulo de Platão, que por sua vez foi discípulo de Sócrates. Este mesmo Sócrates que é considerado o pai da filosofia grega e o grande divisor do mundo da filosofia em pré-socrático e pós-socrático.

Entre os vários alunos de Aristóteles no *Liceu*, nome dado a escola de Aristóteles, se encontrava Alexandre III da Macedônia, dito o Grande (356 a.c a 326 a.c). Alexandre o Grande foi o maior conquistador de todos os tempos, mesmo longe da tutela do mestre Aristóteles, Alexandre o consultava e o financiava em seus estudos e pesquisas.

Nos ensinamentos aristotélicos podemos perceber claramente que os estudos sobre ética servem para o homem aprender a ser virtuoso e bom. Acreditam, ainda, os aristotélicos, que a ética não abrange somente as reflexões morais, mas inclui também a sabedoria e a prudência com o trato das coisas do mundo. Trazendo assim, a ética do mundo das idéias para o mundo cotidiano, realizando uma conexão entre o mundo das idéias de Platão com o mundo real.

2.3 A Ética no Cristianismo

O cristianismo é praticado atualmente por um terço da população mundial, são mais de 2 bilhões de seguidores, que a torna a religião com maior número de fiéis do mundo. Esta religião surgiu na Palestina, no primeiro século, depois de Jesus “o Cristo”.

Jesus, o Cristo, é considerado pelos os seguidores da religião como filho de Deus, em suas pregações e parábolas o amor ao próximo é a base ética de toda sua doutrina.

No livro de Atos, novo testamento bíblico, Saulo, ex-soldado da milícia judaica, que converteu-se ao cristianismo somente após a morte de Jesus o Cristo. Aproximando-se de Damasco, Saulo subitamente é envolvido em luz e caindo em terra escuta a voz de Jesus, após três dias de cegueira é curado por Ananias. Saulo se converte ao Cristianismo, passando a denominar-se evangelista Paulo,.

Após a conversão de Paulo, homem letrado e de grande conhecimento das escrituras antigas, se transforma no maior evangelista, (cristãos que escreveram os livros da Bíblia, chamados de Evangelho), estes evangelistas não necessariamente conviveram com Jesus, o Cristo, como é

o caso de Paulo e também de Lucas. Em um dos livros escritos pelo evangelista Paulo encontramos o cerne da doutrina cristã, como destacado:

“A ninguém devais coisa alguma, senão o amor recíproco; pois quem ama ao próximo tem cumprido a lei. Com efeito: Não adulterarás; não matarás; não furtarás; não cobiçarás; e se há algum outro mandamento, tudo nesta palavra se resume: Amarás ao teu próximo como a ti mesmo. O amor não faz mal ao próximo. De modo que o amor é o cumprimento da lei.” (Romanos 13:8 a 10).

Assim, podemos concluir que a ética que permeia toda a doutrina cristã é o amor ao próximo, sendo que ao cumprir este ensinamento máximo se cumpre indiretamente todos os preceitos da lei judaica destacada no livro de Êxodos, no qual cita a tábua dos dez mandamentos divulgada pelo profeta Moises em Êxodo 34.

2.4 A Ética em Emmanuel Kant

Em Kant temos uma visão da ética positivista, na qual o fundamento da ética está no cumprimento da lei e do dever e não mais as questões de bem ou mal. Em Kant encontramos a proposta de padrões éticos absolutos, universais. Por universais devemos entender as razões que levam qualquer indivíduo a agir de uma determinada forma e não somente um ser individual a agir de forma única e distinta.

Na ética Kantiana encontramos dois princípios básicos, a saber:

- Universalidade e
- Reversibilidade

A universalidade quando entendemos que as razões que levam alguém a agir são necessariamente as mesmas, que levariam qualquer um a agir de igual forma.

A Reversibilidade é encontrada quando nossa ação é revertida, ou seja, se nos transformamos no passivo da ação, não nos sentiríamos desconfortáveis com tal ação.

2.5 Ética Corporativa

A Ética corporativa toma corpo após as mudanças ocorridas com a globalização. A abertura da economia ocorrida no Brasil, iniciada no governo Fernando Collor de Melo, e dos processos de democratização da tecnologia e da informação, contribuíram, ainda, fortemente para este processo o amadurecimento dos consumidores e de legislações e regulações de mercados, como exemplo o Código do Consumidor e as agências reguladoras como a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), entre outras. Estes órgãos e legislações impulsionaram o mercado para uma maior fiscalização e um grau de exigência mais elevado por parte da sociedade com relação à postura das organizações.

Além disso, os recentes escândalos financeiros envolvendo grandes corporações norte-americanas dentre elas a Enron e empresa de auditoria considerada como uma das quatro maiores do mundo, *Big Four*, a Arthur Andersen e mais recentemente empresas brasileiras como Sadia, Carrefour e Panamericano, contribuíram para o questionamento dos valores morais e procedimentos éticos que vem norteando as atividades das organizações modernas. Existem, ainda, dúvidas advindas da credibilidade das divulgações e explicações existentes entre as organizações e o público interessado em suas publicações financeiras denominado de *stakeholders*.

Cultura e ética empresarial são destaques neste momento de transição dos modelos contábeis em que podemos observar uma grande mudança no modo das organizações se relacionarem com a sociedade. A transparência dos princípios organizacionais e das condutas socialmente responsáveis tornam-se fatores determinantes, para a manutenção das organizações no mercado e para a construção de uma imagem institucional positiva e agregadora de valores, não só para a organização, mas para todos os interessados em suas atividades.

Assim sendo, consideramos os códigos de ética empresariais como um instrumento importantíssimo para a comunicação dos valores, princípios e missões das organizações, tanto para seus funcionários quanto para todos os outros públicos com os quais se relacionam.

Os códigos de ética atuam também como norteadores da filosofia organizacional, são balizadores das ações dos empregados, das tomadas de decisões pela alta administração, às relações das organizações com seus clientes, fornecedores, sindicatos e demais públicos.

Consideremos ainda, as perspectivas trazidas pelo *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission* (COSO) em sua obra *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*, a obra detalha a melhor forma de um código de ética empresarial atingir seu objetivo, no apêndice B – resumo dos princípios fundamentais, no parágrafo em que aborda a Integridade e Valores Éticos e destacou os seguintes tópicos:

“Os padrões de comportamento da organização refletem integridade e valores éticos;

Os valores éticos não são apenas comunicados, mas também acompanhados por meio de orientação explícita sobre o que está certo ou errado.

A integridade e os valores éticos são comunicados por intermédio de um código de conduta formal;

Existem canais ascendentes de comunicação pelos quais os empregados sentem-se confortáveis em trazer informações pertinentes;
 São aplicadas penalidades aos empregados que transgridem o código;
 determinados mecanismos incentivam o empregado a denunciar suspeitas de infração e medidas disciplinares são adotadas contra os que deixam de relatá-las;
 A integridade e os valores éticos são transmitidos pelas ações da alta administração e seus exemplos”.

Estes tópicos referentes às melhores práticas devem ser implantados para obtenção de um código de ética ativo e atuante, aonde os *stakeholders* sintam-se confortáveis na relação com as organizações. Construindo assim uma relação de parceria entre empresa e investidor.

2.6 O Conflito Ética x Moral

Para que possamos sanar as prováveis dúvidas, que possam advir do conceito de ética e moral faremos a seguir a conceituação de moral, para que não a confundamos com os conceitos de ética, citados nos tópicos anteriores.

Em Durkheim, Divisão do Trabalho Social, nos deparamos com o conceito de moral descrito da seguinte forma “*conjunto das regras de conduta admitidas numa época ou por um grupo de homens. Uma moral severa, uma má, uma moral relaxada. Cada povo tem sua moral, que é determinada pelas condições nas quais vive. Não se pode, pois, incultar-lhe outra, por mais elevada que seja, sem o desorganizar.*”(DURKHEIM, *Divisão do Trabalho Social, II, cap.I, apud LALANDE,(1993,p.705)*)

Ao confrontarmos o conceito de ética em Emmanuel Kant, citado no tópico anterior, já nos deparamos com uma forte contradição entre ética e moral, pois enquanto para Kant a ética obrigatoriamente tem que atender a dois princípios básicos, que são a Universalidade e a Reversibilidade. Sendo a universalidade um princípio para considerarmos uma idéia ou

atitude ética ou não. Devemos entender por universais as razões que leve qualquer indivíduo a agir de uma determinada forma, independente da cultura, sendo que a atitude não poderá ser variável de um indivíduo para outro, ou seja, a atitude tem que se repetir como em um experimento científico.

Caso comparemos a moral com a ética Cristã encontraremos o mesmo resultado, pois não poderá existir uma ética cristã relaxada, uma ética cristã severa ou até mesmo variação de posturas, atitudes e pensamento.

Deduzimos então, se tratar a ética de um assunto muito mais amplo do que a moral. Podemos afirmar também que a ética é como uma nuvem que paira ou sobrevoa os terrenos das mais diversas morais existentes nas comunidades e podemos afirmar, ainda, ser a ética mais etérea, completa e complexa que a moral.

2.7 Direito (Lei) e Ética

Pesquisamos na literatura jurídica que os fundamentos para as leis, ou melhor dizendo, as fontes do direito e nos deparamos com a informação que o direito advém da cultura e dos costumes. Considerando como fonte do direito os diversos modos de formação do direito, assim sendo, as fontes do direito brasileiro advém em sua origem histórica da própria sociedade brasileira. O direito brasileiro tem suas origens no direito romano e tendo como fonte os costumes e a moral como esteios.

O civilista e conselheiro Joaquim Ribas nos brinda e fundamenta nosso argumento anterior, com a seguinte frase: *“O direito pré-existe ao legislador na consciência nacional, ele não o*

inventa, nem o cria; apenas o formula, e traduz em caracteres sensíveis, esclarece-o com as luzes da razão universal, e presta-lhe o apoio da força social". (RIBAS, 1983. P. 71, "apud", Revista Âmbito Jurídico).

Nesta pesquisa nos deparamos ainda com as palavras do Dr. Sílvio Rodrigues, que corrobora com nossa percepção a respeito do assunto em pauta. Nas palavras do Dr. Sílvio os costumes sempre devem ser consultados e recorridos, quando em seu texto a lei for omissa ou caso não seja clara o suficiente para uma decisão sem mácula. Nestes casos terá então o juiz de recorrer aos costumes para fundamentar sua decisão:

"Não encontrando na lei solução para o litígio apresentado, nem a descobrindo por analogia, deve o juiz recorrer aos costumes"
(RODRIGUES, 1993. P.22)

Em nossa visão acreditamos que o Direito (lei), como é praticado no Brasil, tem alto nível de aderência com as idéias do iluminista Emmanuel Kant, que em sua visão a ética é positivista e se realiza no cumprimento da lei e do dever não se fundamentando na dicotomia entre o bem e mal. Entretanto, quando confrontamos com a ética Cristã e a ética Aristotélica o grau de aderência é frágil, pois não se fundamenta simplesmente no cumprimento da lei e sim em valores mais nobres, que a lei não consegue delinear e tendo sua fonte nos costumes podem desvirtuar a ética, em prol de costumes nem sempre éticos.

2.8 Código Civil e o Contabilista e Outros Auxiliares

Na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, lei esta que compõe o Código Civil Brasileiro, em seu artigo n 1.177 e artigo 1.178 temos o seguinte ditos legais:

“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.”(código civil)

Assim sendo, sob a luz do direito, teremos a carga legal de um ato antiético, que por acaso os contabilistas venham a praticá-lo. Ato ilegal este, que responderá solidariamente o preponente e o preposto.

Estes procedimentos legais se fazem necessários para complementar e fortalecer a doutrina do código de ética. Verificamos que a lei vem a corroborar com a ética sempre na mesma direção.

Apesar do acima citado, podemos encontrar em raríssimos casos, onde a lei confrontará a ética. A regra geral é que as leis se apoiem na ética, na moral e nos bons costumes e que a lei seja uma formalização dos comportamentos esperados para o convívio na sociedade e em comunidade.

2.9 Código de Ética Profissional do Contabilista: Breve Histórico

Os primeiros registros documentais dos contadores brasileiros rumo a um código de ética ocorreram no V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado na cidade de Belo Horizonte - MG, em 1950, o congresso foi um marco importante no estudo e no debate do

tema Código de Ética Profissional. Neste congresso surgiu a primeira codificação de normas a orientar a conduta ética dos Contadores e Técnicos em Contabilidade do Brasil.

Após vinte anos, já na década de 70, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC aprovou a Resolução nº 290/1970, o Código de Ética Profissional do Contabilista, que, vigorou aproximadamente por mais de vinte e cinco anos, orientando como deveria ser a conduta dos profissionais da Contabilidade (contadores, técnicos e auxiliares) no exercício de suas atividades.

No ano de 1996, ou seja, vinte e seis anos após a última alteração do código de ética o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução nº 803/1996, aprovando código de ética do profissional contábil – CEPC vigente até a presente data.

3.0 Procedimento Metodológico

Diante dos conceitos e fatos supracitados construiremos nossa pesquisa tendo como o norte os conceitos de uma pesquisa exploratória, na qual teremos como objetivo expor e tornar um pouco mais familiar o assunto ética, que é exaustivamente falado em nossa sociedade, mas muito pouco praticado em nosso cotidiano.

Desenvolveremos nossas pesquisas com base em livros, artigos científicos e revistas especializadas na tentativa de encorpar o nosso arcabouço teórico.

Nosso método de procedimento será o monográfico, que para Lakatos e Marconi (1996, p. 151) é “[...] *um estudo sobre um tema específico ou particular de suficiente valor*

representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina”.

4. Descrição e Análise dos Dados

4.1 Primazia da Essência sobre a Forma

O primeiro pronunciamento técnico, desta nova forma de pensar a contabilidade, emitido pelo Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC, denominado como Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, ou simplesmente como é mais utilizado CPC 00.

Este pronunciamento inicial tem em seu corpo a base teórica e filosófica que norteará todos os demais 43 CPC editados até o ano de 2010 e todos os que serão editados ao decorrer dos anos vindouros.

No arcabouço teórico trazido pelo CPC 00, destaca-se a primazia da essência sobre a forma, onde lê-se em seu item 13 que “para a confiabilidade estar presente é fundamental que seja sempre respeitada a primazia da essência sobre a forma, ou seja, espera-se que sejam raros os casos de não conformidade dos documentos formais com a realidade econômica, e que esta última prevaleça nas Demonstrações Contábeis”

Esta afirmação eleva a contabilidade há um novo patamar, pois não necessariamente o descrito em contratos e outros documentos legais definirão a forma de contabilização, mas sim a essência e a realidade econômica, estas sim, que definiram os registros contábeis. Esta

nova realidade é corroborada com a aplicação do CPC 06 – Operações de arrendamento mercantil, que aborda a contabilização do arrendamento mercantil, não mais pela formalidade dos contratos, e sim de acordo com a utilização do bem arrendado pelo arrendador.

Um segundo exemplo, em que teremos a primazia da essência sobre a forma são os casos de fusão ou aquisição. Temos como um exemplo recente a operação financeira entre os bancos Itaú e Unibanco, que embora anunciado com uma fusão, vários analistas de mercados deixam a impressão de que o Itaú comprou o Unibanco. Nestes casos caberá ao contabilista analisar além dos documentos e registros legais, qual é a verdadeira essência do fato contábil.

Entretanto, ainda caberá ao contabilista ter a expertise para não confrontar o Código Civil, que em seu artigo 1.118 da lei nº 10.406/2002, recortado abaixo:

“Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.

Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.”

Verificamos a consonância existente entre as leis brasileiras e o Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade - CEPC. A partir da promulgação da Lei nº 11.638/2007 e a divulgação do CPC – 00, caberá ao contabilista a árdua tarefa de atender a primícia da essência sobre a forma, sem burlar ou ofender a legislação vigente no país.

4.2 Princípios versus regras

O *International Financial Reporting Standards* - IFRS não tem a mesma rigidez da contabilidade existente no Brasil até o ano de 2009, também conhecida como BR GAAP, pois as regras anteriores eram fundamentadas em uma legislação vigorosa, criada no ano de 1964, em plena ditadura militar, trazendo já na sua origem e no momento histórico um padrão rígido a ser seguido e vinculado a um sistema legislativo burocrático, ligado as amarras dos processos judiciais.

Esta dependência dos processos judiciais, atrelada a morosidade jurídica, não é condizente ao mundo dos negócios e ao mercado como um todo, devido as próprias características mutantes do capitalismo, sua agilidade e mudanças repentinas de cenários.

A adoção dos padrões internacionais de contabilidade (IFRS), que na sua origem é baseado em princípios e não em regras, se faz necessário uma mudança na forma de se pensar a contabilidade. Os contadores e usuários da contabilidade terão de alterar suas mentalidades e a forma de abordagem existente no mundo contábil até então vivida na modelo BR GAAP.

Os padrões internacionais doravante adotados tem menos regras detalhadas e menor grau de rigidez na interpretação do fato gerador do fato contábil, considerando o fato contábil como “eventos (de natureza econômica, em sua maioria) que provocam tais alterações, e que são registrados pela contabilidade em função de uma planificação anterior” Iudícibus (1978).

Sendo considerado por alguns estudiosos como um modelo orientativo 80% x 20%, ou seja, o princípio orientará o contador em 80% do caminho para o registro do fato contábil, entretanto os 20% restantes caberá ao julgamento do contador referente à realidade econômica da

entidade em que atua, ou ao segmento de mercado a que pertence. Este julgamento não será realizado em documentos, contratos, notas fiscais e sim na essência do fato.

4.3 Valor justo

O “*Fair Value*” é um novo conceito trago pelas *International Financial Reporting Standards* - IFRS ao Brasil. O “*fair value*” nada mais é do que o valor justo de um ativo. O valor justo é conceituado como sendo “o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória” (CPC O2-2008).

Este novo conceito de contabilização elevará a contabilidade a uma realidade ainda não vivida no país, pois os valores de balanço não mais serão considerados os custos históricos, ou seja, “os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição, podendo ou não ser atualizados pela variação na capacidade geral de compra da moeda. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (por exemplo: imposto de renda), pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa que serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações, podendo também, em certas circunstâncias, ser atualizados monetariamente.” (CPC – 00-2008).

5. O Capítulo II do Código de Ética do Profissional Contábil – CEPC e a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis - CPC 00

Ao debruçarmos sobre o capítulo II do Código de Ética do Profissional Contábil – CEPC, nos deparamos em seu Capítulo II com os deveres e as proibições pertinentes ao profissional contábil. Este capítulo em nossa percepção é o cerne da questão ética. Este é o capítulo que mais nos leva a refletir, considerando os princípios éticos anteriormente citados e com a nossa etimologia, na qual o termo ética significa costume, maneira habitual de agir, índole.

Já a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis – CPC 00, no que tange aos conceitos de “*Fair Value*”, primazia da essência sobre a forma e a flexibilização de princípios e não mais a rigidez das regras contábeis.

Em seguida, para um melhor entendimento das considerações e recomendações das possíveis alterações do código de ética, usaremos a metodologia de destaque do artigo e em seguida exporemos nosso ponto de vista e/ou questionamento, pois entendemos ser esta a maneira mais didática para demonstrarmos nossas sugestões.

“Art. 2º São deveres do contabilista:

I – exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;”

Considerando que as normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC não são uma legislação e sim pronunciamentos, entendemos que deve-se acrescentar os termos e pronunciamentos neste parágrafo, para que as melhores práticas e a essência da contabilidade seja respeitada independente da legislação local, sabendo-se ainda que a nova contabilidade

trata-se de uma visão global e não mais local. O que também não deve ser entendido como um desrespeito à legislação local, o que poderá ocorrer através de demonstrações regulatórias ou específicas, como e o caso do setor energético.

Entendemos ainda, que os interessados da contabilidade não se limitam aos clientes e/ou empregadores. O contabilista na realização de seus trabalhos deve resguardar os interesses de todos os públicos interessados nas informações por ele gerado. Incluindo-se neste rol o fisco, credores, administradores, investidores, partes relacionadas e demais pessoas da sociedade que venham a ser afetados por tais informações, também denominado como *Stakeholder*.

As informações a serem extraídas das demonstrações financeiras são as mais diversas, podendo ir de um simples nome do diretor-presidente a índice de endividamento, números de empregados, capital de terceiro utilizado, frota de veículos e muito mais dependendo do nível de *Disclosure*, transparência e governança da entidade.

Se verificarmos as necessidades de informações dos *Stakeholders* das empresas do mundo atual encontraremos os mais diversos objetivos. Na obra *Análise Financeira de Balanços*, escrita pelo Mestre Dante C. Matarazzo, nos depararemos com os seguintes usuários e suas necessidades:

Investidores:

Por meio dos relatórios contábeis os investidores identificam a situação econômico-financeira da empresa, o tempo de retorno do capital investido e as tendências de queda ou não dos dividendos, dessa forma, o investidor tem às mãos os elementos necessários para decidir sobre

as melhores alternativas de investimentos. Os relatórios evidenciam a capacidade da empresa em gerar lucros e outras informações.

Fornecedores:

Os fornecedores utilizam as Demonstrações Financeiras para analisar a capacidade de pagamento da empresa compradora, através da análise de índices é possível verificar sua liquidez e capacidade de cumprir seus compromissos nas datas previstas. A profundidade e extensão das análises dependerão da importância do cliente e do vulto de valores envolvidos na transação comercial. Podendo variar também conforme as políticas de vendas da organização.

Bancos comerciais e de investimentos:

Os bancos comerciais tem seu principal foco na liquidez imediata e de curto prazo, no intuito de verificar a capacidade de seus clientes no pagamento a curto prazo, no entanto não deixam também de analisar a situação futura de seus clientes para evitarem uma possível insolvência.

Já os bancos de investimentos tem seu foco no futuro do cliente, pois estes bancos concedem financiamentos a um numero menor de clientes, porém com um prazo muito mais extenso ou seja de longo prazo.

Governos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios):

Os governos utilizam as Demonstrações Contábeis não somente com a finalidade de arrecadação de impostos e fiscalização, mas também para levantamento de dados estatísticos, no intuito de melhor redimensionar a economia e as políticas públicas.

Sindicatos, Grêmios e Cooperativas dos empregados:

Utilizam os relatórios para determinar a produtividade do setor, fator preponderante para reajuste de salários, argumentos para negociações em época de data base, controle e confronto da receita x despesas com pessoal. Análise de tendências para cálculos de futuras participações nos lucros.

Concorrentes:

Em uma economia aberta de mercados livres e ambientes mutantes e instáveis. A análise das demonstrações financeiras dos concorrentes podem definir a sobrevivência de uma empresa ou não. Ao analisar os concorrentes os gestores e administradores podem definir melhor a política de marketing, estratégia de logística e comparação de custos e despesas operacionais ou não.

Administradores:

A análise de balanço para os administradores é fundamental para os gestores da empresa, pois através dela que os mesmos tem a idéia do todo da administração é possível se ter uma noção holística da organização. As Demonstrações Financeiras são suporte para verificação da

realização do orçamento e previsão para os orçamentos futuros, através das Demonstrações Financeiras os administradores verificam a variação de desembolso financeiro das diversas áreas da empresa.

Audidores Internos e Externos:

Os auditores que em sua maioria também são contadores, utilizam os relatórios para definir o escopo de seu trabalho e quais contas tiveram maior variação. Através da análise de índices e análises verticais e horizontais os auditores podem prever quais contas das demonstrações demandarão maior atenção, esforço de auditoria, número de especialistas dedicados e a quantidade de horas de auditoria necessárias.

Podemos verificar a relevância das informações presentes nas demonstrações financeiras, para tanto a ética e o compromisso moral do contador é fundamental para que a governança corporativa e a transparência das informações possam transmitir a segurança e confiança necessária ao usuário das informações.

Além das questões éticas e morais, que estão envoltas nas informações contábeis, teremos ainda, a responsabilidade civil e criminal do contador, que não atuam em conformidade com a legislação.

“Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao Contabilista:
VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;”

Considerando que os CPC's emitidos pelo CPC não tem poder de legislação e sim se trata de pronunciamentos, instruções e orientações entendemos que deve-se acrescentar os termos pronunciamentos, instruções e orientações neste item.

Entendemos, também, que se deve enriquecer este artigo com os conceitos de princípios e essências, os quais doravante irão retratar a realidade com maior consistência do que a própria legislação.

“Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao Contabilista:
XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;”

.....
XX – elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;”

Considerando que as *International Financial Reporting Standards* - IFRS são editadas pela *International Accounting Standard Board* - IASB e o CPC tem como objetivo "*o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais*".(Res. CFC 1.055/05).

Considerando ainda, que as normas não serão mais restritas ao Brasil e sim a todos os países que adotaram as normas internacionais, não caberá ao Conselho Federal de Contabilidade - CFC editar normas, mas sim sua emissão, divulgação. Entendendo como emissão a ação de por em circulação.

Caberá ao Conselho Federal de Contabilidade - CFC a possibilidade de interferência junto ao *International Accounting Standard Board* - IASB no momento de criação das normas, mas uma vez publicada a norma caberá ao Conselho Federal de Contabilidade - CFC o papel de

emissor da norma. Assim, sendo entendemos que este texto deve ser atualizado para se adequar a nova realidade.

“Art. 5º O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá:

....

VII – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;”

Considerando que as *International Financial Reporting Standards* - IFRS são editadas pela *International Accounting Standard Board* - IASB e não pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC este texto deve ser adequado aos moldes sugeridos no art.3º XIII e XX do Código de Ética do Profissional Contábil – CEPC.

VIII – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

Considerando que as *International Financial Reporting Standards* - IFRS são editadas pela *International Accounting Standard Board* - IASB e não pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC este texto deve ser adequado.

6. Conclusão

6.1 Resultados obtidos no estudo

A busca por um código de ética aprimorado e que contemple a realidade de um mundo globalizado, deve ser o motivador para se aparar as arestas do código de ética do profissional contábil – CEPC, encontrado neste trabalho.

Considerando que os primeiros registros documentais dos contadores brasileiros rumo a um código de ética foi o V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado na cidade de Belo Horizonte - MG, em 1950. Considerando também que o código de ética sofreu alterações após vinte e seis anos, aprovando código de ética do profissional contábil – CEPC vigente até a presente data.

A reforma contábil referente à adequação às normas internacionais, que se encontram em processo de construção e consolidação neste momento histórico do país, trazendo novos conceitos, como a primazia da essência sobre a forma, a primazia dos princípios sobre as regras e o conceito de “*fair value*” ou valor justo sobrepondo o valor histórico, entre outras alterações. Tudo isso nos leva a refletir sobre o Código de Ética do Profissional Contábil – CEPC, principalmente no que tange ao capítulo II, que faz referência aos deveres e as proibições.

Verificamos no decorrer de nossa análise, que o código de ética do profissional contábil – CEPC atende à realidade internacional, com ressalva, pois o mesmo deverá incorporar a visão do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e para uma maior assertividade de seu objetivo o Conselho Federal de Contabilidade – CFC deverá aderir às perspectivas advindas do *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission* - COSO para uma melhor aplicação e aproveitamento do código. Destacamos que, caberá ao Conselho Federal de Contabilidade - CFC a importante tarefa de divulgação de:

- Padrões de comportamento que reflitam a integridade e valores éticos;
- Comunicados com orientação explícita sobre o que está certo ou errado;
- Criação de canais ascendentes de comunicação, pelos quais os profissionais contábeis sintam-se confortáveis em trazer informações pertinentes/denúncias;

- Criação de mecanismos que incentivem os profissionais contábeis a denunciar suspeitas de infrações e medidas disciplinares a serem adotadas contra os que deixam de relatá-las;

6.2 Recomendações de aprofundamento dos estudos

Com base nos resultados destacados, sugere-se o aprofundamento dos estudos em outros países, que também aderiram ao *International Financial Reporting Standards* - IFRS, avaliando como se adaptaram aos procedimentos contábeis além fronteiras e como se adaptaram à nova realidade.

7. Bibliografia:

ARRUDA, Maria Cecília Coutinho de; WHITAKER, Maria do Carmo e RAMOS, José Maria Rodrigues – 2. Ed – São Paulo ; Atlas, 2003.

CALIL, José Francisco; SILVA, Cândido Ferreira da e BENEDICTO, Gideon Carvalho de. Ética, responsabilidade social e governança corporativa.

Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO) - Gerenciamento de Riscos Corporativos – São Paulo, 2007

Conselho Federal de Contabilidade Abordagens éticas para o profissional contábil/. -- Brasília: CFC, 2003.

Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Código de ética profissional

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU; O Brasil na convergência – Um guia prático para a adoção do IFRS – São Paulo, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; e outros; Contabilidade Introdutória – 5ª ed. – São Paulo – Atlas, 1980.

LALADE, André, Tradução de CORREIA, Fátima Sá, e outros, Vocabulário Técnico e Crítico da Filosofia – 1ª edição brasileira. – São Paulo –Martins Fontes – 1993

MATARAZZO, Dante Carmine – Análise de Balanço Financeira: abordagem básica e gerencial – 3º ed. – São Paulo – Atlas, 1995.

RIBAS, Conselheiro Antônio Joaquim. Direito Civil Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1983. P. 71

RODRIGUES, Sílvio. Direito Civil: parte geral. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. P. 21-22.

Vade Mecum Acadêmico de Direito – Anne Joyce Angher, organização – 8º ed. – São Paulo: Rideel, 2009