



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Gloria Isis de Carvalho Souza

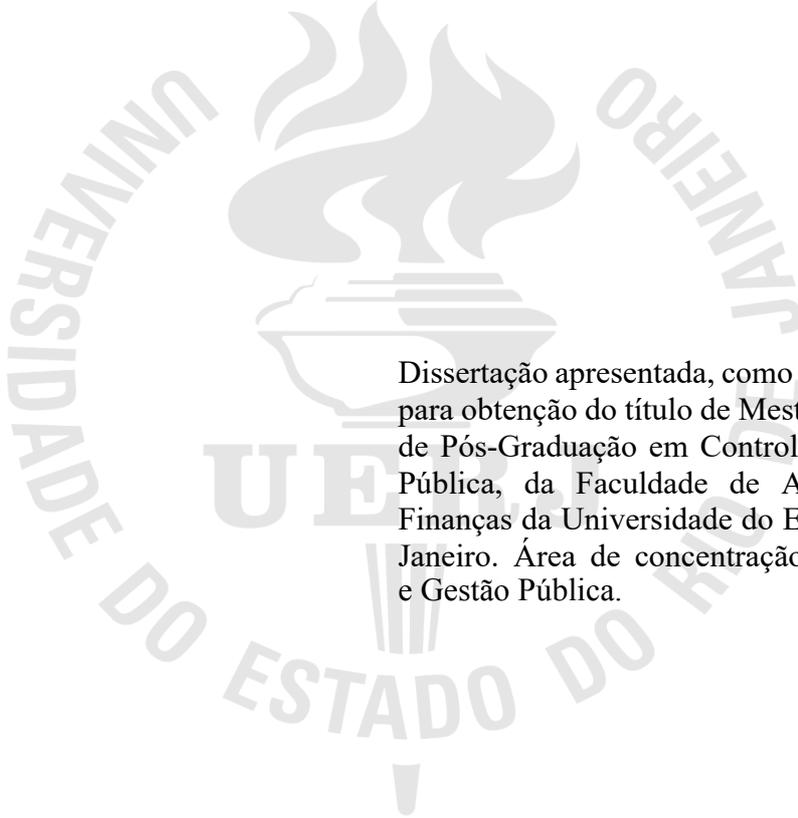
**A percepção dos contadores públicos do Estado do Rio de Janeiro sobre a  
sua independência profissional**

Rio de Janeiro

2023

Gloria Isis de Carvalho Souza

**A percepção dos contadores públicos do Estado do Rio de Janeiro sobre a sua  
independência profissional**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública, da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão Pública.

Orientador: Prof. Dr. José Francisco Moreira Pessanha

Rio de Janeiro

2023

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

S729 Souza, Gloria Isis de Carvalho.  
A percepção dos contadores públicos do Estado do Rio de Janeiro sobre a sua independência profissional / Gloria Isis de Carvalho Souza. – 2023. 62 f.  
Orientador: Prof. Dr. José Francisco Moreira Pessanha.  
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.  
Bibliografia: f. 53-58.  
1. Contabilidade pública – Rio de Janeiro (Estado) – Teses. 2. Ética Profissional – Teses. 3. Ambiente de trabalho – Teses. I. Pessanha, José Francisco Moreira. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657 (815.3)

Bibliotecário: Fabiano Salgueiro CRB7/6974

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Gloria Isis de Carvalho Souza

**A percepção dos contadores públicos do Estado do Rio de Janeiro sobre a sua  
independência profissional**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão, da Faculdade de Administração e Finanças Pública da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão Pública.

Aprovada em: 26 de abril de 2023.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. José Francisco Moreira Pessanha (Orientador)

Faculdade de Administração e Finanças — UERJ

---

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves

Faculdade de Administração e Finanças — UERJ

---

Profa. Dra. Mariana Pereira Bonfim

Universidade Federal Fluminense — UFF

Rio de Janeiro

2023

## DEDICATÓRIA

Ao Universo, por sempre ter me dado tanto; e à minha mãe, pelos esforços desmedidos desde o meu primeiro respiro.

## AGRADECIMENTOS

Ao Universo, por ter sempre me abençoado em todos os momentos da minha vida e pelas tantas pessoas bacanas que ele coloca no meu caminho.

À minha mãe, Jurema, que muitas vezes sacrificou seu momento de lazer para trabalhar e me proporcionar uma vida tranquila.

À minha irmã, Fernanda, por sempre estar do meu lado, caminhando juntas, a quem eu admiro tanto pela sua grandiosidade.

Ao meu pai, Ney, e à minha avó, Lourdes, por fazerem parte da minha história.

À minha família pela leveza e união.

Aos meus amigos pelo amor e carinho.

Ao meu ex-chefe, Marcus Vinícius de Azevedo Braga, por ter me incentivado a fazer esse mestrado.

Aos meus amigos de mestrado.

Ao Tiago Rodrigues Guimarães, amigo de mestrado que levarei para a vida.

À Yasmim da Costa Monteiro, Subcontroladora de Contabilidade, por me ter permitido fazer a pesquisa juntos aos contadores públicos do Estado do Rio de Janeiro.

A mim.

Um passo à frente e você não está mais no mesmo lugar.

*Chico Science*

## RESUMO

SOUZA, Gloria Isis de Carvalho. *A percepção dos contadores públicos do Estado do Rio de Janeiro sobre a sua independência profissional*. 2023. 62 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

O objetivo deste trabalho foi averiguar a percepção dos contadores públicos do Estado do Rio de Janeiro – RJ sobre a sua independência profissional. A metodologia utilizada foi caracterizada como descritiva e exploratória e quantitativa. A coleta de dados deu-se por meio de questionário objetivo, aplicado virtualmente através da ferramenta *Google Forms*, e enviado pelo grupo de *whatsapp* onde estão todos os contadores, chamado de REDECONT. Com base nos principais resultados da pesquisa, chegou-se à conclusão de que a maioria dos contadores já vivenciaram ou já ouviram relatos de pelo menos um ato antiético no local em que trabalha e que, apesar de terem um canal de comunicação no local em que trabalha para relatar um comportamento antiético, 49% deles disseram que não se sentem à vontade para isto, pois se sentem pouco acolhido. Esta sensação de pouco acolhimento vem, inclusive, em relação à sua própria chefia e, também, ao seu Conselho Regional de Contabilidade (CRC/RJ). O estudo apontou que apesar de eles acharem importante a ética em sua atuação profissional e demonstrarem ter ciência do valor da sua independência profissional, não necessariamente eles colocariam sua independência acima de qualquer situação. Dessarte, o objetivo da pesquisa foi atingido, visto que foi possível constatar a percepção dos contadores sobre a sua independência profissional.

Palavras-chave: Independência profissional. Ética contábil. Ética Profissional. Código de Ética do Profissional Contábil. Contador público.

## ABSTRACT

SOUZA, Gloria Isis de Carvalho. *The perception of public accountants in the State of Rio de Janeiro about their professional Independence*. 2023. 62 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Gestão Pública) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

The objective of this study was to investigate the perception of public accountants in the State of Rio de Janeiro – RJ about their professional independence. The methodology used was characterized as descriptive and exploratory and quantitative. Data collection took place through an objective questionnaire, applied virtually through the Google Forms tool, and sent by the whatsapp group where all the counters are, called REDECONT. Based on the main results of the survey, it was concluded that most accountants have experienced or heard reports of at least one unethical act in the place where they work and that, despite having a communication channel in the place where they work to report unethical behavior, 49% of them said they do not feel comfortable doing so, for they feel unwelcomed.. This feeling of little acceptance comes even in relation to his own leadership and also to his Regional Accounting Council (CRC/RJ). The study pointed out that although they found ethics important in their professional performance and demonstrated to be aware of the value of their professional independence, they would not necessarily put their independence above any situation. Thus, the objective of the research was achieved, since it was possible to verify the perception of accountants about their professional independence.

Keywords: Professional Independence. Accounting Ethics. Professional Ethics. Code of Ethics of the Accounting Professional. Public Accountant.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	- Quantitativo de respostas recebidas no Google Forms .....	36
Figura 2	- Comportamentos antiéticos presenciados e/ou relatados .....	38
Figura 3	- Nunca ter presenciado e/ou ouvido relatos de comportamentos antiéticos.....	39
Figura 4	- De quem veio a atitude antiética .....	40
Figura 5	- Situações vividas ou relatadas pelos contadores .....	41
Figura 6	- Mapa perceptual do cruzamento dos dados da Figura 2 com a Figura 4 .....	42
Figura 7	- Mapa perceptual do cruzamento dos dados da Figura 2 com a Figura 5. ....	43
Figura 8	- O contador se sente apoiado para relatar uma atitude antiética?.....	44
Figura 9	- Por quem o contador se sente apoiado para relatar um comportamento antiético?.....	45
Figura 10	- Os contadores devem ser responsáveis pela integridade dos relatórios? .....	46
Figura 11	- Mapa perceptual do cruzamento dos dados da Figura 8 (se sentir apoiado) com resposta ‘não sentir-se acolhido’ da Figura 9.....	47
Figura 12	- A independência do contador não se constitui em argumento válido? .....	48

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade.....	26
Tabela 2 - Detalhamento da população-alvo da pesquisa.....	32
Tabela 3 - Siglas dos gráficos.....	36

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEGIS	Comitê Estadual de Governança, Inovação e Sustentabilidade
CEPC	Código de Ética Profissional do Contador
CMPGC	Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGE	Controladoria Geral do Estado
ERJ	Estado do Rio de Janeiro
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISSAI	<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
SUBCONT	Subsecretaria Geral de Contabilidade
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UGI	Unidades de Gestão de Integridade

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
<b>1</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	18
1.1	A Teoria da Agência e a Governança corporativa .....	18
1.2	Ética na Administração Pública .....	22
1.3	Ética profissional do contador .....	24
1.4	Integridade como pressuposto da independência .....	29
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	31
2.1	População pesquisada.....	31
2.2	Questionário e escalas de medida .....	33
2.3	Coleta de dados .....	34
2.4	Tratamento dos dados .....	34
2.5	Limitação do Estudo .....	35
<b>3</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	36
3.1	Atos antiéticos percebidos no local de trabalho .....	37
3.2	Acolhimento para reportar desvios.....	43
3.3	Comportamento ao se sentir pressionado a agir de forma antiética.....	47
3.4	A percepção de importância da ética na atuação profissional contábil.....	49
	<b>CONCLUSÃO</b> .....	51
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	53
	<b>APÊNDICE – Carta ao profissional de contabilidade</b> .....	59

## INTRODUÇÃO

A liberdade, como plenitude do ato humano, implica a ética, do contrário é a lei das selvas. A liberdade sem ética é a falsa liberdade, porque ofende a liberdade alheia.

*Mário Ferreira dos Santos*

Os escândalos corporativos – não só na administração pública, mas também em empresas privadas e, até mesmo, em outras áreas que não sejam os negócios, como esportes e religiões – impactaram em discussões generalizadas sobre comportamentos éticos e antiéticos e resultaram em maior pressão (da sociedade, acionistas, entre outros) sobre as organizações, no sentido de orientar o comportamento do seu corpo funcional a fim de que sejam mitigadas condutas consideradas antiéticas (CARVALHO, 2009).

Segundo Oliveira (2004), a corrupção adentra a Administração Pública quando esta não possui um bom sistema de controle interno. MENDES et al. (2008) complementam que a transparência na gestão pública e a *accountability* (prestação de contas dos atos e assunção das consequências – responsabilização - pelas omissões), que são dois dos quatro princípios da Governança Corporativa, também são formas de evitar os frequentes escândalos veiculados nos meios de comunicação, envolvendo políticos, servidores, entre outros (onde os interesses particulares se sobrepõem aos da sociedade).

A tríade acima citada (controle interno, transparência e *accountability*) geram efeitos positivos nos relatórios contábeis de um ente. De acordo com Santos e Takamatsu, (2018), quanto maior o nível de corrupção em uma nação, maior é a probabilidade de um relatório apresentar baixa qualidade de informação.

A contabilidade é uma ciência que tem o patrimônio (bens, direitos e obrigações) como objeto de estudo - que, no setor público, pertence à sociedade. Logo, a rastreabilidade das suas informações, é um meio para controlar e evitar ações oportunistas, dentre as quais se encontram comportamentos corruptos (SANTOS; TAKAMATSU, 2018).

Com diversos casos de “contabilidade maquiada” e informações sem base de sustentação, a imagem da contabilidade e dos profissionais é atingida e eles são colocados como “bode expiatório” em escândalos contábeis, o que evidencia importância da contabilidade para a sociedade e serve de alerta para aprimoramento dela (MARION; ALMEIDA; VALVERDE, 2002).

O objetivo da contabilidade é fornecer informações aos seus diversos usuários, ajudando-os na sua tomada de decisão. Barros (2010) situa sobre o contador dispor de informações sigilosas que envolvem todo o contexto de uma instituição. Lisboa (2010) afirma que a informação é um dos bens mais valiosos e que, por ser relacionada com negócios, ela pertence a terceiros. Logo, segundo Moraes, Silva e Carvalho (2010), torna-se relevante a preocupação com a conduta ética de seus profissionais, que o faça consciente de seus deveres e da extensão humana e social de sua função.

O contador público, por ser um agente estatal, é um profissional que tem como incumbência pautar suas ações com base em condutas éticas, podendo contribuir com a diminuição da corrupção no Estado (PORTULHAK; BARILLI, 2016). Ele deve exercer, na plenitude de sua soberania, seu papel de **profissional independente** (LISBOA, 2010, p. 64, grifo nosso).

Logo, abordar a percepção de independência dos profissionais que evidenciam o patrimônio de uma instituição pode ajudar a entender parte do cenário deste país onde, segundo PETRY et al. (2021), a desconfiança da população a respeito das instituições públicas tem sido agravada pela corrupção generalizada que ela vem enfrentando nos últimos anos.

Gomes (2014), afirma que **a liberdade é um requisito fundamental da ética**. No código de ética profissional do contador (CEPC) são expressos os princípios que regem o seu exercício profissional, que servem para nortear a sua conduta laboral. No inciso I do artigo 2º consta que é dever do profissional:

exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais. (CFC, 2010, grifo nosso).

Os profissionais devem aplicar seu **juízo profissional** às circunstâncias por eles enfrentadas e seguir os códigos de ética aos quais estão sujeitos. Segundo o princípio da **independência e objetividade**, o profissional deve ser livre de circunstâncias ou influências que afetem ou possam ser vistas como capazes de afetar o julgamento profissional e agir de maneira imparcial e sem viés. (ISSAI 30, 2017, grifo nosso).

No mundo acadêmico há diversos estudos sobre ética profissional e até sobre ética profissional do contador. Em sua pesquisa sobre posturas contábeis antiéticas como indutores do assédio moral, Nascimento (2015) percebeu que há elevados índices de assédio moral direcionados aos contadores e que políticas de prevenção contra esta atitude devem ser incentivadas, pois ajudam a reduzir a probabilidade de que os interesses dos acionistas (ao se

referir a instituição privada) e sociedade (ao se referir a instituição pública) não sejam preteridos pelos interesses dos gestores, uma vez que estes últimos, em geral, controlam os instrumentos e mecanismos para manipulação contábil, que se aliados à práticas de assédio moral direcionada a contadores podem acarretar prejuízos às informações contábeis, e, conseqüentemente à tomada de decisões.

Tal prática impele a refletir sobre o impacto da Teoria da Agência, que avalia os conflitos e custos resultantes da separação entre o principal (sociedade – quem detém a propriedade) e o agente (gestor público – quem aplica os recursos, de forma a agregar valor para a sociedade).

Considerando que a eficiência e a decência da administração pública dependem do comportamento - nem sempre controlado e supervisionado - de agentes, o principal (a sociedade) depara-se à mercê da **perda de controle** sobre a máquina governamental (PEREIRA, 2004, grifo nosso). Isto expõe a característica negativa da teoria da agência, que é a assimetria informacional (quando o agente possui mais informações que o principal).

O contador público é uma Figura intermediária nesta relação e deve ser independente nas suas atribuições (como forma de mitigar o conflito de interesses), pois ele é responsável por evidenciar o patrimônio de uma entidade que, no setor público, pertence à sociedade e pelo impacto que o cerceamento de sua liberdade pode causar, como o pontuado acima, conforme Nascimento (2015).

Lisboa (2010, p.70) afirma que evitar conflitos de interesses é se comportar com integridade, esclarecendo o seu compromisso e **independência profissional** aos clientes e abstendo-se de receber prêmios ou presentes, a fim de não prejudicar a sua independência. A integridade demonstra a conduta do profissional diante dos seus pares, sua classe, clientes e concorrentes.

A Lei nº 12.813/2013, conhecida como Lei do Conflito de Interesses, traz em seu inciso I do artigo 3º a seguinte definição: “I - conflito de interesses: a situação gerada pelo confronto entre interesses públicos e privados, que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública”.

Nesse contexto, tendo em vista a importância da contabilidade para assegurar os interesses da sociedade, e que a independência é um pressuposto da ética, vislumbrou-se o seguinte problema de pesquisa: “Qual a percepção dos contadores públicos do ERJ em relação à sua independência profissional?”

## **Objetivo geral**

- Investigar as percepções dos contadores públicos do ERJ a respeito da sua independência profissional

### **Objetivos específicos**

- Identificar quais atos antiéticos o contador vivencia no seu dia a dia e de quem ele percebe essas atitudes.
- Avaliar se o contador se sente acolhido para reportar desvios.
- Avaliar o comportamento do contador quando se sente pressionado a agir de forma a desviar-se da sua independência.
- Avaliar a percepção do contador sobre a importância da ética em sua atuação profissional

Espera-se que as contribuições apresentadas ao final desta pesquisa auxiliem na melhora da percepção sobre a independência do contador do ERJ sobre sua atividade profissional, mas que, sobretudo, forneçam subsídios para a conduta do contador quando se depara com dilemas morais, relacionados à falta de independência em suas atividades profissionais.

### **Justificativa**

Em todo o mundo, principalmente no Brasil, são frequentes as notícias de condutas antiéticas por parte de políticos, empresários e servidores públicos (incluindo contadores) que, sozinhos ou em conluio, praticam fraudes, sonegações e manipulações de recursos públicos, acarretando perdas para a sociedade (ALVES, 2005).

Nesse contexto, é importante que os indivíduos, principalmente quando em funções públicas, além de estarem cientes dos códigos de ética que os amparam, estejam preparados tecnicamente e possuam um nível de empenho suficiente para identificá-los como profissionais distintos, que não sejam coniventes com comportamentos reconhecidos pela sociedade como imorais ou ilícitos. (CARVALHO, 2009).

O CEPC cita que o profissional de contabilidade deve exercer a sua profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica sem prejuízo independência profissional. Quanto à independência – pressuposto da ética - a literatura é vasta na perspectiva do auditor. Porém,

Zhatkin, Gurvits e Strouhal (2017) excluíram os auditores de sua pesquisa sobre ética na profissão contábil por entender que, embora exista uma conexão cruzada entre os contadores e os auditores, estes examinam o trabalho do contador *a posteriori*. Na visão deles, qualquer contador profissional pode enfrentar vários dilemas éticos no processo de registro de lançamentos e elaboração de relatórios, enquanto o auditor nem sequer ainda começou o seu trabalho.

A relevância social dessa profissão e a crescente necessidade de se formarem indivíduos com uma melhor compreensão do papel da ética no exercício da profissão, também justifica as discussões sobre esse tema. Após busca nas bases de dados Scielo, Spell, Google acadêmico ou Banco de Teses e Dissertações da Capes foi localizado apenas um artigo tratando da ética do contador público; o artigo de Lima, Melo e Santos (2020). Em seu artigo eles objetivavam entender a percepção dos contadores, do município de João Pessoa-PB, sobre a importância da ética para o profissional contábil. E concluíram que a percepção que os contadores têm é a de que o Conselho Regional de Contabilidade - CRC - é pouco atuante, de que eles possuem conhecimento médio sobre o CEPC, de que a ética profissional contribui para a imagem e a valorização no mercado do profissional e que não sabem sobre as punições do CEPC, mas acreditam que deveriam ser mais severas, como forma de diminuir comportamentos antiéticos.

Assim, academicamente, a presente pesquisa justifica-se pelo aprofundamento do tema de independência do contador, bem como pela pouca exploração de pesquisas de percepções tendo como ator o contador público. Profissionalmente esta pesquisa pode contribuir para uma melhor orientação desses profissionais por meio do CRC-RJ e da Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado (SUBCONT) - órgão central de contabilidade do Estado, responsável por orientar tecnicamente<sup>1</sup> os seus contadores - por meio de capacitação, palestras e seminários. Socialmente, esta pesquisa visa colocar uma lupa nessa profissão e impactar com a melhoria do processo de tomada de decisão pelos usuários da informação, por meio de uma contabilidade mais fidedigna e transparente, contribuindo, assim, para uma maior proteção do patrimônio público.

---

<sup>1</sup> O Decreto 46.237/2018 revogou a redação do artigo 5º do Decreto nº 43.463/2012 que citava que as unidades setoriais estavam subordinadas hierárquica – por meio de análise curricular prévia - e tecnicamente à atual SUBCONT.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Uma investigação tem sempre uma base teórica e científica como referência, sendo indispensável ao início do processo investigativo. O referencial teórico deve oferecer condições explicativas do fenômeno. Para tanto, o referencial teórico desta pesquisa abrange a Teoria da Agência e a Governança corporativa; Ética na Administração Pública; Ética profissional do contador; e Integridade como pressuposto da independência.

### 1.1 A Teoria da Agência e a Governança corporativa

Se homens fossem anjos, nenhum governo seria necessário. Se os anjos governassem os homens, nem controles externos nem internos sobre o governo seriam necessários.

*Tomas Madison*

Conforme Carvalho (2009, apud FUKUYAMA, 2005):

se obrigações com familiares superam inevitavelmente as obrigações com estranhos apesar de laços legais ou contratuais, então certos tipos de funções administrativas serão inevitáveis, independentemente dos controles institucionais formais instalados para o controle da corrupção.

Ainda, segundo Carvalho (2009), o trato da coisa pública não deve ser influenciado por interesses particulares do servidor, tendo em vista que o interesse público se sobrepõe ao privado.

A teoria da agência avalia os conflitos e custos resultantes da separação entre a propriedade e o controle do capital, onde quem controla o primeiro é definido como principal e o segundo como agente. Na ótica do Tribunal de Contas do ERJ, nas organizações públicas o raciocínio é análogo: a sociedade, na função de ‘proprietária’, ‘subscreve capital’, na forma de transferência de recursos, para o Estado, por meio de pagamento de tributos, e elege (ou nomeia) um conjunto de agentes (agentes públicos) que ficarão responsáveis pela aplicação desses recursos de forma a agregar valor para a sociedade (proprietários) (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, 2015).

Um das premissas desta teoria é a existência da assimetria informacional, ou seja, o agente possui mais informações acerca dos assuntos da entidade, por estar inserido nela, do que o principal, o qual não possui as melhores oportunidades de averiguação e precisão das ações e decisões tomadas pelos agentes. Assim, as ações do agente, esforçadas ou não, não são inteiramente acompanhadas pelo principal. (MARTINS; JEREMIAS JUNIOR; ENCISO, 2018).

Mas, na visão de Oliveira e Fontes Filho (2017), a premissa básica desta teoria é que ambas as partes buscam ampliar sua função utilidade, portanto, nem sempre o agente vai agir no melhor interesse do principal. Um das formas do principal limitar os interesses conflitantes aos seus é determinar incentivos apropriados para o agente e incorrer em custos de monitoramento para limitar extravagâncias ou atitudes atípicas do agente. Porém, eles concordam sobre o peso negativo da assimetria de informações que, na visão deles, cria condições para que o agente seja tendencioso ao reportar informações ou até mesmo as reportem de forma incompleta, seja essa atitude feita de forma voluntária ou não.

Quando se analisa os atores ‘sociedade’, ‘contadores públicos’ e ‘gestores do órgão ou entidade’, os contadores públicos atuam como intermediários na Teoria da Agência. Nem sempre, no entanto, o intermediário consegue manter sua neutralidade ao longo de todo processo, pois ele receia arriscar a confiança que os gestores do órgão depositam nele. Quando isso ocorre, a atuação do intermediário não promove qualquer impacto no problema de diferença de metas entre principal e agente (OLIVEIRA; FONTES FILHO, 2017).

É por isso que se torna tão importante resguardar a independência do profissional contador, pois ele é o detentor das informações de uma instituição. Mantê-lo neutro, exposto à poucas situações que envolvam conflito de interesse e/ou comportamento antiético é o caminho para informações e demonstrações financeiras mais fidedignas.

Lisboa (2010, p. 20) afirma que a busca de interesses distintos intra e intersociedade conduz ao surgimento de conflitos de interesses, o que significa que em determinados momentos as pessoas precisam decidir qual interesse atender em primeiro plano, qual comportamento adotar diante de determinadas situações ou decidir sobre o que é certo ou errado. Tais conflitos de interesse podem trazer como consequência prejuízos capazes de atingir tanto quem assumiu o comportamento, quanto quem teve seu interesse contrariado.

Ou seja, avaliar a percepção de independência que o contador tem de sua função pode ajudar, inclusive, a mitigar os problemas de agências que ocorrem nas unidades setoriais.

Os contadores podem se deparar com dilemas éticos na produção das demonstrações financeiras fidedignas por causa do problema da agência que poderia ocorrer entre a

administração e as partes interessadas. A pressão e a ganância da administração podem resultar na produção de demonstrações financeiras manipuladas (KIRADOO, 2020).

Como forma de reduzir as diferenças no relacionamento entre a sociedade – proprietária - e o gestor público – agente – principalmente no tocante à assimetria de informação, surge a Governança Corporativa, que tem como papel regular a maneira como uma determinada instituição é dirigida, gerenciada ou controlada. (MARTINS; JEREMIAS JUNIOR; ENCISO, 2018).

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC - define, em seu Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (CMPGC), o seguinte sobre a Governança Corporativa:

é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas. As boas práticas de governança corporativa [...] **contribuem para** a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e **o bem comum**. (CÓDIGO DAS MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA, 2015, p. 20, grifos nossos.)

No CMPGC, o IBGC cita que o Sistema de Governança é norteado em quatro princípios: i) transparência, ii) equidade, iii) prestação de contas (*accountability*) e iv) responsabilidade corporativa.

Por meio de evidências empíricas, e sustentadas em pesquisas nacionais e internacionais, Gabriel (2011) demonstrou que para que uma entidade produza informações contábeis com qualidade, ela deve investir no aprimoramento das práticas recomendadas de governança corporativa e que a informação contábil constitui um instrumento que minimiza os custos de agência pelo fato de estar relacionado ao mecanismo de governança de monitoramento e de fiscalização das atividades do agente pelo principal

Habib e Azim (2008) afirmaram que as entidades com forte estrutura de governança apresentam maior relevância da informação contábil e suportam a visão de reguladores sobre o fato de a governança corporativa desempenhar um papel fundamental na garantia, entre outros, de relatórios financeiros confiáveis.

O ERJ, em seu Decreto nº 47.053, de 29 de abril de 2020, instituiu a política de governança do Governo do ERJ, abarcando a administração pública estadual direta, autárquica e fundacional, visando um modelo de gestão para resultados. Nele é previsto que tais órgãos implementem e mantenham estruturas de governança em consonância com os princípios e as diretrizes estabelecidas no próprio Decreto e cria o Comitê Estadual de Governança, Inovação e Sustentabilidade (CEGIS) que tem, como um dos objetivos, avaliar periodicamente os resultados alcançados.

Como exemplos dos sete princípios estabelecidos no decreto, tem-se: i) **integridade** e ii) **prestação de contas** e responsabilidade. Já como exemplos das onze diretrizes estabelecidas, tem-se: i) tomar decisões informadas em evidências, de forma transparente e inovadora, respaldada pelo **controle interno** fundamentado no gerenciamento de riscos e ii) engajar parceiros e sociedade, realizar **prestação de contas** efetiva e exercitar a responsabilidade com **ética** (grifos nossos).

Como pode ser observado acima, a contabilidade está fortemente interrelacionada com a Governança Corporativa por meio da integridade, do controle interno e da prestação de contas, e o ERJ já reconhece isso. Além disso existe a correlação entre a contabilidade e a ética (que não existe sem independência). Medeiros (2020, p. 1–2, grifo nosso), inclusive afirma que que “entre as práticas de governança corporativa, destacam-se os **mecanismos de auditoria** [...] que podem ser internos e externos [...] que, em conjunto, reduzem a assimetria informacional e garantem mais transparência às informações e mais confiabilidade aos resultados”.

Fraudes financeiras e distorções podem ser o principal problema no sistema contábil atual devido à não adesão dos contadores às normas, regras e regulamentos contábeis. Conforme Medeiros et al. (2018), “a profissão contábil é uma das mais expostas a escândalos envolvendo desvios éticos, em decorrência das oportunidades que ele possui para acometer tais infrações, uma vez que lida com recursos e informações sigilosas a respeito das entidades”. A governança organizacional e os sistemas de controle interno também são responsáveis por afetar a qualidade da contabilidade e da auditoria (KIRADOO, 2020).

Apesar de adentrar no meio privado, cabe destacar a postura do CFC e do CRC, quanto ao recente caso da loja varejista Americanas que, em janeiro de 2023, veio à tona uma dívida de R\$ 20 bilhões com fornecedores que não estava sendo apresentada em seu balanço. Quanto ao ocorrido os 2 (dois) órgãos se preocuparam em esclarecer que não há como culpabilizar só uma classe profissional:

em regra, todas as empresas possuem uma estrutura de governança corporativa em que estão inseridas a contabilidade e a auditoria, mas que também abrangem a diretoria, o conselho de administração, o comitê de auditoria e o conselho fiscal, que, juntamente com os órgãos públicos de regulação e de fiscalização, têm o seu papel, a sua responsabilidade e o seu compromisso no exercício das respectivas funções. (NETTO, 2023).

A falta de supervisão e controle de qualidade também são as razões associadas ao aumento das questões éticas na profissão contábil. A má governança corporativa e o controle interno podem resultar na criação de brechas, pelas quais os contadores podem se entregar a atividades antiéticas. Isso também resulta em diminuir a reputação dos negócios. A integração

de valores, normas e princípios éticos é significativa para garantir a confiança das partes interessadas na profissão contábil (KIRADOO, 2020).

Contudo, apesar da importante presença do controle interno, cabe destacar o que foi pontuado por Zhatkin, Gurvits e Strouhal (2017) em sua pesquisa sobre ética na profissão contábil. Em seus estudos, eles excluíram os auditores por entender que, embora exista uma conexão cruzada entre os contadores e os auditores, estes examinam o trabalho do contador *a posteriori*. Na visão deles, qualquer contador profissional pode enfrentar vários dilemas éticos no processo de registro de lançamentos e elaboração de relatórios, enquanto o auditor nem sequer ainda começou o seu trabalho.

Posto isto, é imperativo pontuar que não há como cogitar abordar a temática de fidedignidade das informações contábeis sem tratar de ética e da independência do contador. Neste contexto, esta pesquisa procura contribuir investigando os atos antiéticos que o contador tem mais vivência no seu dia a dia e os atores responsáveis por tais atos.

## 1.2 Ética na Administração Pública

A moral e a ética são duas invenções humanas que dependem muito do espaço geográfico que você ocupa.

*Augusto Branco*

A palavra Ética decorre do grego *ethos* e significa "modo de ser" ou "caráter". Ela é um ramo da Filosofia que, na visão de Aranha e Martins (2005, p.218) “se ocupa com a reflexão sobre as noções e os princípios que fundamentam a vida moral.” e, na definição do dicionário Aurélio, “analisa as razões que ocasionam, alteram ou orientam, a maneira de agir do ser humano, especialmente as que estão na base de quaisquer regras, preceitos ou normas sociais”.

Segundo Duarte (2004), ética é a aplicação dos atos humanos a um conjunto de regras, fazendo com que tais atos estejam em concordância com o senso comum sobre o bem e a moral. A ética tem como objeto de estudo o comportamento humano e como objetivo estipular níveis aceitáveis de convivência entre os indivíduos de uma sociedade, de acordo com Lisboa (2010, p. 22).

Ultimamente constata-se em diversos campos o aumento de discussões sobre a ética das pessoas, como por exemplo, na política, na religião, no esporte, entre outros. No mundo dos

negócios houve escândalos internacionais como Enron e Adelphia que levaram à formação da Lei *Sarbanes-Oxley* em 2002, que determina que as empresas divulguem informações a respeito da existência, ou não, de um código de ética (ALVES et al., 2007). No Brasil, foi criada a Lei Anticorrupção que, no momento de aplicação de sanção por atos lesivos pelas sociedades empresárias, é considerada a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta.

Borges e Medeiros (2007) conceituam como código de ética a união de elementos que caracterizam o comportamento dos seres humanos dentro de um grupo social. Nas organizações, a implementação de um código de ética nasce da necessidade de disciplinar a conduta do empregado por meio de punições rápidas às violações de conduta. Ele é um instrumento formal que delinea a cultura, a política, os valores organizacionais e orienta o comportamento institucional. Além disso, sua existência evidencia a expectativa da empresa em ser reconhecida pelas partes interessadas, pois é por meio do código que a instituição comunica suas práticas e seus valores (MENDES; LÚCIO, 2013).

Para Lisboa (2010, p. 74), o motivo pelo qual é necessária a existência de um código de ética profissional “deve-se ao fato de a vida profissional estar exposta à corrupção em suas variadas formas”. Já para Cristina e Florina (2008), se justifica para: a) garantir melhor qualidade dos serviços prestados; b) conservar e preservar a confiança dos clientes e interessados na profissão contábil; c) proteger a segurança do profissional contábil e dos clientes; d) promover autonomia de trabalho na profissão; e e) defender a dignidade e **independência dos profissionais**.

A Resolução nº 10 de 29 de setembro de 2008 da Comissão de Ética Pública da Presidência da República, dispõe que os entes públicos podem elaborar códigos de ética específicos. No ERJ, ele foi instituído para o servidor público civil do Poder Executivo pelo Decreto nº 43.583 de 11 de maio de 2012.

O código, que é composto por 10 artigos, está dividido em três capítulos. O capítulo I refere-se aos principais deveres do servidor público, o capítulo II trata das vedações impostas ao servidor público e o capítulo III versa sobre as comissões de ética setoriais.

Os valores presentes no código de ética do servidor público estadual são: urbanidade, assiduidade, cortesia e atenção. No dicionário da língua portuguesa Aurélio os significados de tais valores são:

- Assiduidade - Em que há frequência ou regularidade; constância.
- Atenção - Expressão de cuidado; dedicação.
- Cortesia - Educação ou forma amável com que se trata alguém; polidez.

- Urbanidade - Reunião dos costumes, formalidades e comportamentos que expressam respeito entre pessoas; demonstração de civilidade; afabilidade.

Segundo o estudo de Carvalho (2009), que avaliou a percepção de servidores do Município do Rio de Janeiro sobre o código de ética deste município, os valores morais inseridos no código de ética municipal influenciam a percepção do servidor quanto ao valor do código na solução de dilemas éticos e o conhecimento deste código influencia a percepção do seu valor na solução de dilemas éticos. Tais servidores se baseiam nos valores dispostos no código carioca, que objetiva direcionar a relação entre os servidores, seus pares e os cidadãos.

Cabe destacar que se constatou a dificuldade no acesso ao Código. Embora exista um portal eletrônico do ERJ com diversas informações, ele não está disponível diretamente por essa via. A forma de conseguir acessar o código foi por meio de consulta em *website* de pesquisa, onde foi digitada o texto “código de ética do Estado do Rio de Janeiro”, que mostrou como opção de acesso o portal da Secretaria de Estado de Fazenda. Infelizmente não ficou claro em qual parte especificamente do portal encontra-se o Decreto do código de Ética.

Por mais que a existência de um código de ética não garanta a gestão ética - já que isso depende dos valores Morais que cada pessoa adquire em sua experiência de vida - tão importante quanto à sua existência é a sua disseminação para a sociedade e os servidores (CARVALHO, 2009).

Alves et al. (2007) pontuam que ainda que não exista uma norma nacional que torne obrigatória a constituição de códigos de ética empresariais, algumas carreiras como Contabilidade, Administração e Direito têm o exercício da sua atividade profissional regulada por um código de ética profissional emanado do seu respectivo órgão de classe.

### 1.3 Ética profissional do contador

É necessário cuidar da ética para não anestesiarmos a nossa consciência e começarmos a achar que tudo é normal.

Mário Sérgio *Cortella*

A ética é um antídoto essencial contra as más práticas contábeis (FEIL; DIEHL; SCHUCK, 2017). Diante disso, é preciso reiterar a relevância da ética e, em especial, a sua influência no contexto das finanças.

A ética é algo tão caro para a Ciência Contábil que é uma disciplina obrigatória na graduação. Segundo as pesquisas de Barros Neto et al. (2020), Cunha et al. (2020), Andrade, Avelino e Santos (2018) e Feil, Diehl e Schuck (2017) dispor esta disciplina na faculdade promove maior percepção ética por parte dos discentes, ajuda a reduzir atitudes antiéticas e contribui para a formação profissional. Antunes et al. (2012), apesar de concordarem com a importância da disciplina, acreditam que se deve abandonar a forma tradicional de ensino dela, pois a ênfase dada é, na maioria dos casos, na mera reprodução dos deveres e proibições contidos no código de ética. Eles afirmam que “no campo da ética deve transcender ao estabelecimento de direitos e obrigações (Código Deontológico), incluindo reflexões sobre as relações do indivíduo consigo mesmo (prática do ser), pois se julga ser este o caminho mais adequado para se aprimorar o comportamento ético e fortalecer a confiança na profissão.”

O código de ética do contador tem por objetivo prepará-lo a adotar uma atitude pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade. No Brasil, de forma a orientar as condutas dos seus profissionais, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou o CEPC pela Resolução CFC nº. 803, de 10 de outubro de 1996. Depois de mais de 20 anos, ele passou por um processo de reformulação e, em 2019, foi criado o Código de Ética Profissional do Contador, através da NBC PG 01, a qual substituiu a antiga resolução. A intenção dessa atualização é alinhar o código de ética brasileiro ao padrão internacional do *IFAC – International Federation of Accountants*. (CFC, 2019).

Além da referida NBC, foram criadas também normas que complementam os objetivos da conduta ética: a NBC PG 100 – Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade; a NBC PG 200 – Contadores que Prestam Serviços (Contadores Externos) e a NBC PG 300 – Contadores Empregados (Contadores Internos).

Especificamente a NBC 200 e 300 têm similaridades entre si quanto à remuneração e ofertas (presentes e induzimentos), uma vez que estas normas brasileiras abordam o tratamento de situações referentes ao contexto do contador externo e interno. Ao se comparar as três normas – NBC PG 100, 200 e 300 – identificou-se que os seus conteúdos são bastantes semelhantes (NEVES; RODRIGUES, 2017). Portanto, entende-se que a conduta ética a ser aplicada pelo contador será a mesma, independente da função ou cargo que ele ocupe.

Tabela 1 - Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC	Nome da norma
NBC PG 01	Código de Ética Profissional do Contador
NBC PG 12	Educação profissional continuada
NBC PG 100	Cumprimento do Código, princípios fundamentais e da Estrutura Conceitual
NBC PG 200	Contadores que prestam Serviços (Contadores Internos)
NBC PG 300	Contadores que prestam Serviços (Contadores Externos)

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019.

Barros Neto et al. (2020) afirmam que os conteúdos da NBC PG 01 devem ser trabalhados de forma transversal em todas as disciplinas específicas da área contábil. O CEPC é composto por seis capítulos que tratam dos seguintes assuntos: objetivo; deveres e proibições; valor dos serviços profissionais; deveres em relação aos colegas e à classe; penalidades; e disposições gerais.

Para aqueles que violam a ética da profissão, o código de ética adota medidas administrativas punitivas, dispostas em seu Capítulo V, de forma a assegurar padrões de bem-estar entre uma comunidade profissional. Segundo Kraemer (2001, apud MARTINEZ, 1994) “as sanções são importantes para corrigir a profissão e devem realizar-se como algo natural sem muita burocracia.”. As punições contidas no código são três e são dispostas de forma abrangente: advertência reservada; censura reservada; e censura pública. Penalidades mais específicas são encontradas no Decreto-Lei n. 9.295/1946<sup>2</sup>, mais precisamente em seu artigo 27, que traz as penalidades que o profissional contábil poderá sofrer quando no exercício da profissão. Tais penalidades vão desde multas, advertências, censuras e suspensão do registro até a mais severa, que é a cassação do registro profissional. No estudo de Lima, Melo e Santos (2020), foi identificado que os profissionais acreditam que as punições deveriam ser mais severas.

Em seu Capítulo II a norma traz 12 deveres e 25 proibições aos profissionais de contabilidade. Quanto às proibições, existem as que versam sobre: solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita; prejudicar interesse confiado à sua responsabilidade profissional; iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas; e renunciar à

<sup>2</sup> Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências.

**liberdade profissional**, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho. Quanto aos deveres, existem os que versam sobre: comunicar eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho; renunciar a função quando tiver falta de confiança por terceiros; e manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão.

É importante ressaltar o dever do profissional disposto no inciso I do artigo 2<sup>a</sup>:

exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e **independência** profissionais (CFC, 2019, grifo nosso).

Segundo Alves (2005), os princípios éticos definidos no CEPC (zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica) estão subordinados hierarquicamente à dignidade e à independência.

Num cenário exemplificativo em que for necessário incluir, indevidamente, no balanço patrimonial um ativo para que o cliente possa obter prontamente um empréstimo junto ao banco, a quem o contabilista deve lealdade?

A subordinação acima citada ajuda a dirimir dúvidas desse tipo (quanto aos limites que devem ser observados pelo contabilista em sua relação com o cliente). Onde a postura do profissional deve observar, em primeiro lugar, a independência; o respeito à lei. Estes valores são referenciais de conduta.

Alves (2005) também observa que esta postura de independência profissional e de respeito à lei também pode ser observada no código, em seu inciso III, que versa sobre o zelo pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo; no inciso VI, que versa sobre a renúncia à execução do serviço quando houver demonstração de falta de confiança por parte do empregador ou cliente; e no inciso IX, que versa sobre a solidariedade que se espera do profissional em movimentos de defesa da dignidade profissional (seja por meio de propugnação de remuneração digna; seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional).

O CFC pontuou o seguinte sobre a ética em relação ao caso comentado da varejista Americanas:

Por meio das ações de fiscalização, busca-se conscientizar a classe contábil para que a atividade profissional seja desempenhada de modo que os mais **elevados padrões técnicos e éticos** sejam observados, primando sempre pela qualidade das informações geradas, em estrita observância às Normas Brasileiras de Contabilidade e de Auditoria, em benefício do mercado e da sociedade (VALOR INVESTE, 2013, grifo nosso).

E trouxe ainda o seguinte sobre a missão do órgão: “Zelar pelo fiel cumprimento das **normas técnicas e éticas** pelos profissionais da contabilidade, assegurando sempre, em qualquer processo, o direito ao contraditório e à ampla defesa (VALOR INVESTE, 2013, grifo nosso).

A ética é capaz de influenciar os números dispostos numa demonstração contábil. Contadores podem passar por dilemas éticos ao apresentar as demonstrações de forma fidedigna e justa quanto à pressão acerca da proteção dos interesses da gestão (KIRADOO, 2020). Para Cunha et al. (2020), tais dilemas estão ligados, em um todo, entre: dever, direito, justiça, responsabilidade, consciência e vocação. No ambiente organizacional, o contador julgado como ético é aquele que coloca em prática escolhas direcionadas pela boa conduta e comportamento apropriado (FEIL; DIEHL; SCHUCK, 2017).

Conforme o código de ética das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI – nenhum código pode abordar todas as circunstâncias éticas que podem surgir na prática. Assim, os códigos são escritos em nível de princípios. Os profissionais devem aplicar seu **juízo profissional** às circunstâncias por eles enfrentadas e seguir os códigos de ética aos quais estão sujeitos (ISSAI 30, 2017). Ou seja, não há ética sem autonomia do indivíduo. Gomes (2014), afirma que a **liberdade** é um requisito fundamental da ética. Para construir uma ação ética, o indivíduo precisa ser **autônomo**, consciente de seus atos, atitudes e atividades, tendo clareza de suas finalidades e relacionando-as com a sua vida e a dos outros seres.

A competência profissional vai além do conhecimento de princípios, normas, conceitos, fatos e procedimentos; é a integração e aplicação de competências técnicas, competências profissionais e valores profissionais, ética e atitudes. (IFAC, 2014).

Contudo, apesar da presença de códigos de ética e de entidades de controle, não é rara a ocorrência de escândalos corporativos que envolvem a quebra de comportamentos éticos (CLETO et al., 2021). Mesmo após a criação da Lei anticorrupção, são reportados na mídia diversos casos de corrupção como, por exemplo, o caso da lava jato, que envolve empresas estatais como Petrobras, Vale e Eletrobras. Na esfera pública, só no ERJ, nos últimos seis anos, foram presos seis ex-governadores do estado; todos por casos de corrupção.

Devido à importância da informação contábil para muitos usuários, há uma maior preocupação e exigência quanto à transparência e confiabilidade das informações por eles prestadas. Conseqüentemente, torna-se importante analisar a disposição desses profissionais em agir de forma antiética diante de diferentes dilemas éticos.

Nesse contexto, foi relevante a discussão desse tema como subsídio para avaliar as atitudes antiéticas que o contador vivencia no seu dia a dia laboral e os atores mais propensos a tais atos e com quem ele se sente acolhido para reportar o desvio ou a pressão recebida.

#### 1.4 Integridade como pressuposto da independência

Se abandonarmos nossa integridade para alcançar algum objetivo, objetivo algum terá valido a pena.

*Michel Ferraz Margoni*

A palavra integridade deriva do latim *integritas, atis*, que significa característica de ser inteiro. Ser íntegro é não ter sido alvo de diminuição, é não ter sofrido alteração, não ter sido quebrado ou atingido; ileso.

Lisboa (2010, p. 69-70) cita a conduta do contador diante dos seus pares, sua classe, clientes e concorrentes como exemplo de comportamentos íntegros e que eles devem evitar conflitos de interesses, esclarecendo o seu compromisso e independência profissional aos clientes, abstendo-se de receber prêmios ou presentes, a fim de não prejudicar a sua independência e devendo informar à administração da empresa qualquer limitação profissional no exercício de sua função. Para tanto, Lisboa sugere que o código de ética do contador deve contemplar as virtudes da competência, sigilo, objetividade e integridade.

Integridade tanto é um conceito ligado à independência que, no ERJ, foi criada a Resolução CGE nº 124 de 04 de fevereiro de 2022, que regulamenta o Programa de Integridade Pública no âmbito da Administração Direta, Autárquica e Fundacional<sup>3</sup>, que afirma que para que os órgãos e entidades possam definir diretrizes para a prevenção de atos de corrupção, conflitos de interesses, desvios éticos e de conduta, fraudes, nepotismo e outras irregularidades, eles devem se estruturar no sentido de que sejam criadas Unidades de Gestão de Integridade – UGI - próprias e **independentes**.

No âmbito contábil, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC PG 100), que trata do cumprimento do código de ética, afirma que o profissional da contabilidade deve cumprir com o princípio da integridade que requer que ele seja direto e honesto em todos os relacionamentos

---

<sup>3</sup> Instituído pelo Decreto nº 46.745 de 22 de agosto de 2019.

profissionais e comerciais e que integridade implica veracidade e negociação justa. Lima, Melo e Santos (2020).

Já a NBC PO 900, avalia que a **independência** está vinculada aos princípios da objetividade e integridade e a compreende em dois termos:

- (a) independência de pensamento: a postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa atue com integridade objetividade e ceticismo profissional;
- (b) aparência de independência: evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro informado e prudente provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas que a integridade, objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

A OCDE<sup>4</sup> (2018) tem frisado a integridade pública como estratégia sustentável para o combate à corrupção, referindo -se a ela como um “alinhamento consistente e à adesão de valores, princípios e normas éticas comuns para sustentar e priorizar o interesse público sobre os interesses privados no setor público”.

Segundo Kraemer (2001), o profissional de contabilidade, no exercício de sua profissão, sempre deve atender ao bem da comunidade onde atua e o público em geral espera que ele atue com integridade, objetividade, e independência de critério.

Nesse contexto, foi relevante a discussão desse tema como subsídio para a montagem do questionário com fins de avaliar o objetivo de se o contador já passou por situações que o faça agir de forma a desviar-se da sua independência por meio de posturas antiéticas, tais como manipulação de informações; regras, regulamentos ou procedimentos intencionalmente não seguidos; assédio; suborno etc.

---

<sup>4</sup> Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. É uma organização econômica intergovernamental, com 38 países membros, fundada em 1961 para estimular o progresso econômico e o comércio mundial.

## 2 METODOLOGIA

Segundo Silva (2010, p.13), Metodologia é “o estudo do método para se buscar determinado conhecimento”. Ou seja, é o caminho a ser percorrido para que o objetivo seja alcançado, para chegar a um determinado fim. Ainda, Silva (2010) afirma que a utilização do método demonstra um amadurecimento e desenvolvimento do espírito crítico e facilita o alcance dos objetivos almejados.

Existem diversas direções a serem trilhadas para alcançar o conhecimento pretendido. Para a classificação da pesquisa será utilizado como base a taxionomia definida por GIL (2008).

Trata-se de uma metodologia de método quantitativo. Os dados foram coletados por meio de questionários fechados e analisados sem a utilização da análise textual das respostas. “Nas pesquisas quantitativas os resultados são apresentados em termos numéricos e, nas qualitativas, mediante descrições verbais.” (GIL, 2008, p. 41).

Quanto à sua finalidade, esta pesquisa é descritiva e exploratória. Descritiva pelo fato de ter como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno que, neste caso, é o de identificar qual é a percepção dos contadores públicos do ERJ a respeito da sua independência profissional. Exploratória pelo fato de ter como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito que, no caso da presente pesquisa, encontra-se em situações do dia a dia do contador que fragilizam a sua independência.

Quanto ao delineamento da pesquisa, ela é bibliográfica e documental. Bibliográfica pelo fato de ter-se recorrido se a livros, dissertações, teses e redes eletrônicas para a elaboração do referencial teórico. Documental, porque foram utilizados Leis e Decretos e normativos para sua elaboração.

### 2.1 População pesquisada

Conforme Malhotra (2012, p. 270-271), as etapas do processo de elaboração da população-alvo são: elemento, unidade amostral, extensão e período. Onde:

- Elemento: objeto sobre o qual se deseja as informações;

- Unidade amostral: unidade básica que contém os elementos da população que será submetida à amostragem (pode ser igual ou diferente ao elemento);
- Extensão: Fronteiras geográficas; e
- Período: período de tempo que está sendo considerado durante a pesquisa

Considerando a definição acima, a população-alvo da presente pesquisa refere-se a contadores públicos do estado do Rio de Janeiro lotados na Administração Direta e Indireta, na extensão do Estado do Rio de Janeiro, durante o período de março/2023, conforme detalhado na Tabela 2, a seguir:

Tabela 2 - Detalhamento da população-alvo da pesquisa

<b>Termos da população-alvo</b>	<b>Detalhamento da população-alvo</b>
Elemento	Contadores públicos do ERJ lotados na Adm. Direta e Indireta
Unidade Amostral	Contadores públicos do ERJ lotados na Adm. Direta e Indireta
Extensão	Estado do Rio de Janeiro
Período	Março/2023

Fonte: elaboração da autora, 2023.

O universo da população-alvo é composto por 84 contadores públicos lotados em órgãos da Administração Direta e Indireta do Estado do Rio de Janeiro. (RELATÓRIO DE CONTAS DE GOVERNO, 2021).

Segundo o Decreto 46.237, de 07 de fevereiro de 2018, tais profissionais devem estar qualificados com registro CRC e estão subordinados hierarquicamente ao Diretor Geral de Administração e Finanças ou equivalente e, tecnicamente, à SUBCONT.

Dentre diversas funções exercidas por tais profissionais encontram-se:

1. realizar o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam o patrimônio das entidades do setor público, respaldado por documentos que comprovem a operação e seu registro na contabilidade;
2. assegurar a qualidade da informação contábil quanto aos critérios de fidedignidade, mensuração, apresentação e divulgação das demonstrações contábeis;
3. certificar a regularidade da liquidação da despesa.

## 2.2 Questionário e escalas de medida

Para as questões relacionadas com o estudo em questão, foram utilizadas no questionário questões de resposta fechada na forma de escala de *Likert* com 5 pontos, tornando mais fácil e prático para os respondentes (GIL, 2008). Ademais, algumas questões foram do tipo múltipla escolha onde as opções foram ‘sim’, ‘não’ e ‘não sei opinar’.

Na elaboração de uma escala deste tipo é importante, primeiro, recolher enunciados que manifestem a opinião sobre o problema estudado, depois avaliar os níveis de concordância, que poderão ir desde o nível 1, de “Discordo Plenamente”, até ao nível 5 de “Concordo Plenamente” e, por fim, calcular e analisar os resultados e respostas para “verificar quais os itens que discriminam mais claramente entre os que obtêm resultados elevados e os que obtêm resultados baixos na escala total” (Gil, 2008).

Seguindo as recomendações de Malhotra (2012), os enunciados das questões inseridas no questionário foram formulados como afirmações duais, i.e., algumas positivas e outras negativas:

Muitas perguntas, particularmente as que medem atitudes e estilos de vida, são enunciadas como afirmações em relação às quais os entrevistados indicam seu grau de concordância ou de discordância. A evidência indica que a resposta obtida é influenciada pela direção das afirmações: se elas são formuladas positiva ou negativamente. Nesses casos, é melhor utilizar afirmações duais, algumas positivas e outras negativas.

Antes do envio do questionário foi realizado um pré-teste com 02 (dois) contadores de órgãos setoriais. Após o pré-teste, ele passou por pequenos ajustes até que fosse concluído.

Como forma de manter a ética desta pesquisa e assegurar a participação do respondente, o questionário foi enviado com texto explicativo garantido o seu anonimato, ainda mais tendo em vista que a população é pequena: 84 contadores. Segundo Malhotra (2012):

Quando a população é pequena, é mais fácil discernir as identidades dos entrevistados do que quando as amostras são extraídas de uma grande população. Detalhes de amostragem demasiadamente reveladores [...] podem comprometer o anonimato dos entrevistados. Em tais situações, o pesquisador tem a obrigação ética de proteger a identidade dos entrevistados, mesmo que isso acarrete uma limitação no nível de detalhe amostral a ser reportado ao cliente e a outros interessados.

O questionário contém 16 (dezesseis) perguntas, todas de preenchimento obrigatório, sendo 08 (oito) em escala de Likert e 07 (sete) “sim” ou “não” e 01 (uma) múltipla escolha.

Para a elaboração das questões do instrumento de pesquisa, tomou-se como base as pesquisas realizadas por Haider (2022) e Nascimento (2015).

O questionário encontra-se no apêndice deste trabalho.

### 2.3 Coleta de dados

Para a coleta de dados foi realizada por meio de aplicação de questionários. Desta forma utilizou-se o modelo de questionário disponibilizado na plataforma “Formulários Google”. O formulário destinado aos contadores por meio de grupo de *whatsapp* interno denominado ‘REDECONT’, rede de comunicação informal entre a SUBCONT e os contadores setoriais.

Ele foi respondido por 37 contadores setoriais, no período de 22 de março de 2023 a 28 de março de 2023.

### 2.4 Tratamento dos dados

O tratamento dos dados utilizará uma análise estatística descritiva, que é a etapa inicial da análise de dados e tem por objetivo descrever os dados observados. Na sua função de descrição dos dados, esta tem as seguintes atribuições: a obtenção, organização, redução e representação dos dados estatísticos de forma a auxiliar a descrição do fenômeno observado. Geralmente as análises descritivas são as primeiras manipulações realizadas em um estudo quantitativo e tem como principal objetivo resumir, sumarizar e explorar o comportamento dos dados. Isso pode ser feito através de Tabelas de frequências, gráficos e medidas de resumo numérico.

Também foi utilizada a técnica Análise de Correspondência Múltipla – ACM - (GREENACRE; BLASIUS, 2016), uma técnica de análise multivariada utilizada para explorar as associações entre as variáveis categóricas de uma tabela de contingência multidimensional. Ela envolve a construção da Matriz de Burt (MAHDIYASA; PASARIBU, 2019), uma tabela que resume a distribuição conjunta das categorias das variáveis em um espaço multidimensional, na qual cada célula mostra a frequência de ocorrência conjunta de cada categoria de uma variável com a categoria correspondente de outra variável. A matriz de Burt é simétrica com dimensão igual ao total de categorias das variáveis analisadas. A partir da matriz de Burt é possível gerar um mapa perceptual, útil na identificação de associações entre as categorias das variáveis em análises exploratórias de dados (CHAGAS et al., 2019).

## 2.5 Limitação do Estudo

Como limitação de pesquisa tem-se o fato de ser abordado o delicado tema de ética (que, em geral, abarcam tópicos que incluem dinheiro, vida familiar, hábitos pessoais, crenças políticas e religiosas e envolvimento em acidentes ou crimes). É possível que a pessoa responda conscientemente de uma forma mais amena porque entende que aquela é a resposta esperada ou, então, que tenha um viés muito subjetivo nela. Segundo Nascimento (2015) “na maioria das vezes, existe a dificuldade de obter esse tipo de informação os ambientes reais em que os trabalhadores desempenham suas funções, o que poderia gerar outro tipo de problema relativo a tendenciosidade das respostas.”

Malhotra (2012, p.247) explica que os entrevistados relutam em fornecer informações “delicadas, capazes de causar embaraço ou ameaçar seu prestígio ou imagem. Se for compelido a responder, o entrevistado pode dar uma resposta tendenciosa.”

Além disto, cabe enfatizar o tamanho da amostra. Os resultados podem explicar a população da pesquisa, mas não se estendem a explicar a percepção de todo os contadores públicos de todos os estados ou até mesmo de toda a profissão contábil.

Outra limitação relaciona-se ao questionário utilizado para a coleta dos dados, pois este pode não abranger todas as variáveis intervenientes que interferem no cumprimento ou não do código de ética.

### 3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A amostra é composta por 37 respondentes (44,05 %) da população total de contadores públicos do Estado do Rio de Janeiro.

Figura 1 - Quantitativo de respostas recebidas no *Google Forms*



Fonte: a autora, 2023.

Para as questões em escala *Likert* as siglas abaixo correspondem ao seguinte:

Tabela 3 - Siglas dos gráficos

Sigla	Significado
DT	Discordo Totalmente
DP	Discordo Parcialmente
NCND	Nem concordo, nem discordo
CP	Concordo Parcialmente
CT	Concordo Totalmente

Fonte: A autora, 2023.

Tendo em vista que o questionário aborda o tema de ética, foi deixado, ao final do questionário, espaço livre para que o contador pudesse falar mais sobre alguma pergunta do questionário e/ou falar mais sobre o assunto em relação à sua atuação profissional. As respostas obtidas foram transcritas *ipsis litteris*<sup>5</sup> abaixo:

<sup>5</sup> *ipsis litteris* é uma expressão de origem latina que significa "pelas mesmas letras", "literalmente" ou "nas mesmas palavras". Utiliza-se para indicar que um texto foi transcrito fielmente.

- “O contador deve ter caráter firme, inclusive para denunciar tais comportamentos, porventura existentes na administração pública.”;
- “Como contador do Estado, não é raro os momentos que me vejo sozinho quando tenho que enfrentar um assédio profissional. Infelizmente não temos um suporte.”;
- “Entendo que os órgãos reguladores da profissão e de Controle deveria contribuir em reforçar a importância do contador dentro das áreas de gestão das entidades públicas.”;
- “Sempre valorizei meus princípios e valores e ao concluir minha graduação não seria diferença com a ética profissional.”; e
- “Queria que essa pesquisa fosse levada em consideração por órgãos superiores. O Contador sofre..... Muito boa pesquisa”.

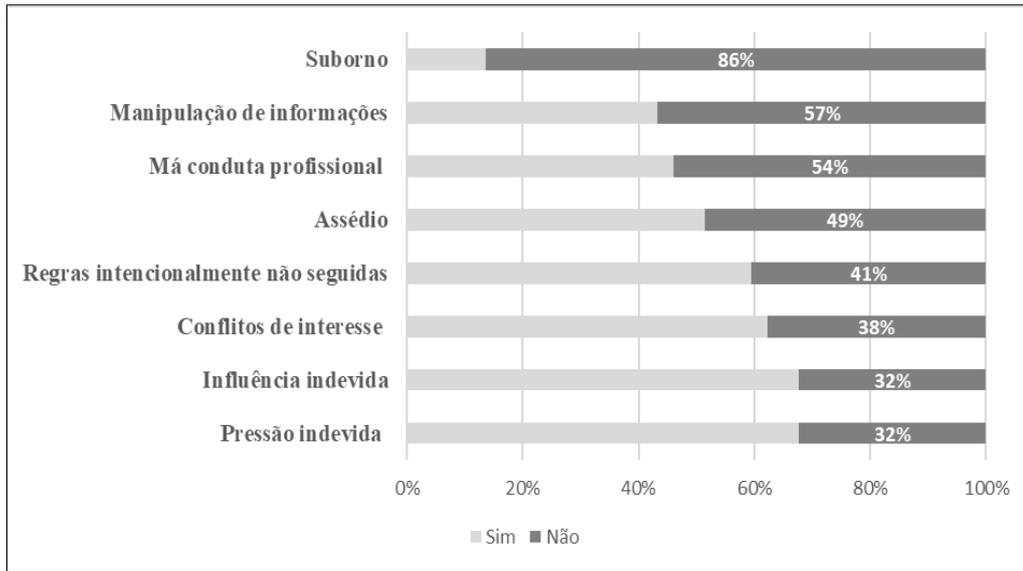
Possibilitar a livre expressão do respondente é importante para captar informações que talvez não fossem captadas em um questionário fechado. Com base no que foi descrito por 13,51% dos respondentes, entende-se que eles enxergam a necessidade de se discutir a independência do contador e a ética dentro da profissão, assim como a importância da atuação dos órgãos de controle para que se mitiguem as atitudes antiéticas dentro da Administração Pública.

### **3.1 Atos antiéticos percebidos no local de trabalho**

O objetivo 1 visa identificar quais atos antiéticos o contador vivencia no seu dia a dia e de quem ele percebe essas atitudes.

Deste modo, quando questionados sobre já terem presenciado e/ou já terem ouvido relatos de colegas de equipe dizerem ter presenciado comportamentos antiéticos, foram elencadas as seguintes opções: 1. manipulação de informações, 2. conflitos de interesse, 3. regras, regulamentos ou procedimentos intencionalmente não seguidos, 4. má conduta profissional, 5. pressão indevida, 6. influência indevida, 7. Assédio e 8. suborno.

Figura 2 - Comportamentos antiéticos presenciados e/ou relatados



Fonte: A autora, 2023.

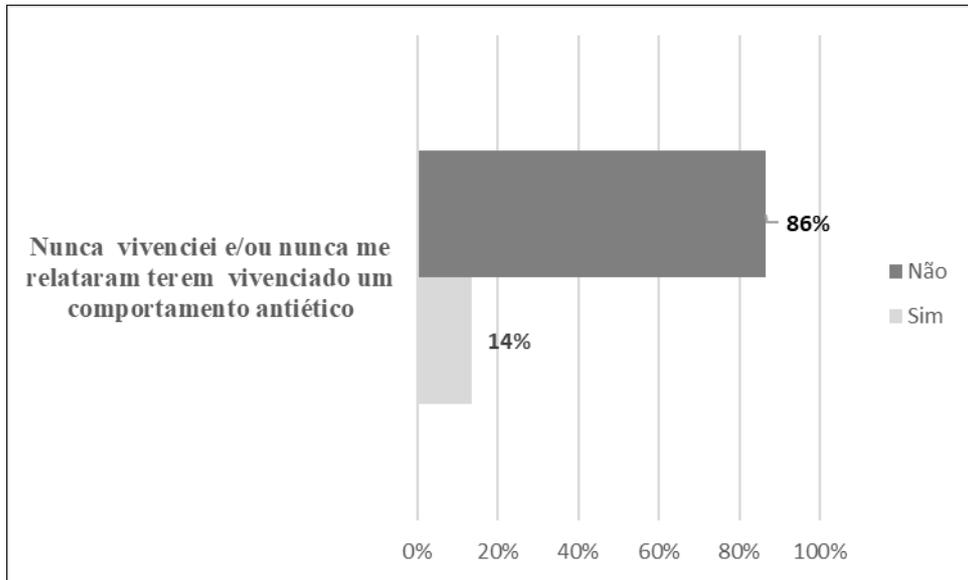
A Figura 2 ilustra que o comportamento antiético vem em muitas formas. Os maiores problemas relatados por contadores são pressão indevida e influência indevida, onde 25 pessoas (67,56%) responderam já terem ao menos ouvido relatos de alguém ter passado por tais situações. Como exemplo de pressão indevida, pode estar uma situação de liquidação de um valor indevido para empresa contratada pela administração pública. Já um exemplo de influência indevida pode vir de grupo político, com intuito de maquiar as contas públicas. Tais situações podem impactar significativamente a vida pessoal e profissional dos contadores, além de prejudicar a sua reputação e credibilidade e gerar consequências financeiras para a organização.

Na sequência, conflito de interesses (62,16%); regras, regulamentos ou procedimentos intencionalmente não seguidos (59,45%); assédio (51,35%); má conduta profissional (45,95%); manipulação de informações (43,24%). O suborno (ato antiético mais evidente) ficou com 13,51%, mostrando que o comportamento antiético não vem de uma forma tão direta, mas de uma forma mais disfarçada. Tal forma é observada no estudo de Nascimento (2015) que cita que “foi possível perceber que na área contábil o assédio ocorre de modo velado”.

Sobre o alto percentual observado em ‘regras, regulamentos ou procedimentos intencionalmente não seguidos’, Andrade, Avelino e Santos (2018) constatou em pesquisa envolvendo docentes da área contábil que existem dificuldades da prática integral do Código de Ética do Profissional Contábil. Nunes et al. (2019) concluíram que o CEPC é de difícil cumprimento e que ele está muito longe da realidade dos contadores nas situações do dia a dia.

Também foi colocada a opção na negativa “nunca vivenciei e/ou nunca me relataram terem vivenciado um comportamento antiético” e apenas 13,51% dos respondentes nunca vivenciou quaisquer tipos de atos inadequados.

Figura 3 - Nunca ter presenciado e/ou ouvido relatos de comportamentos antiéticos

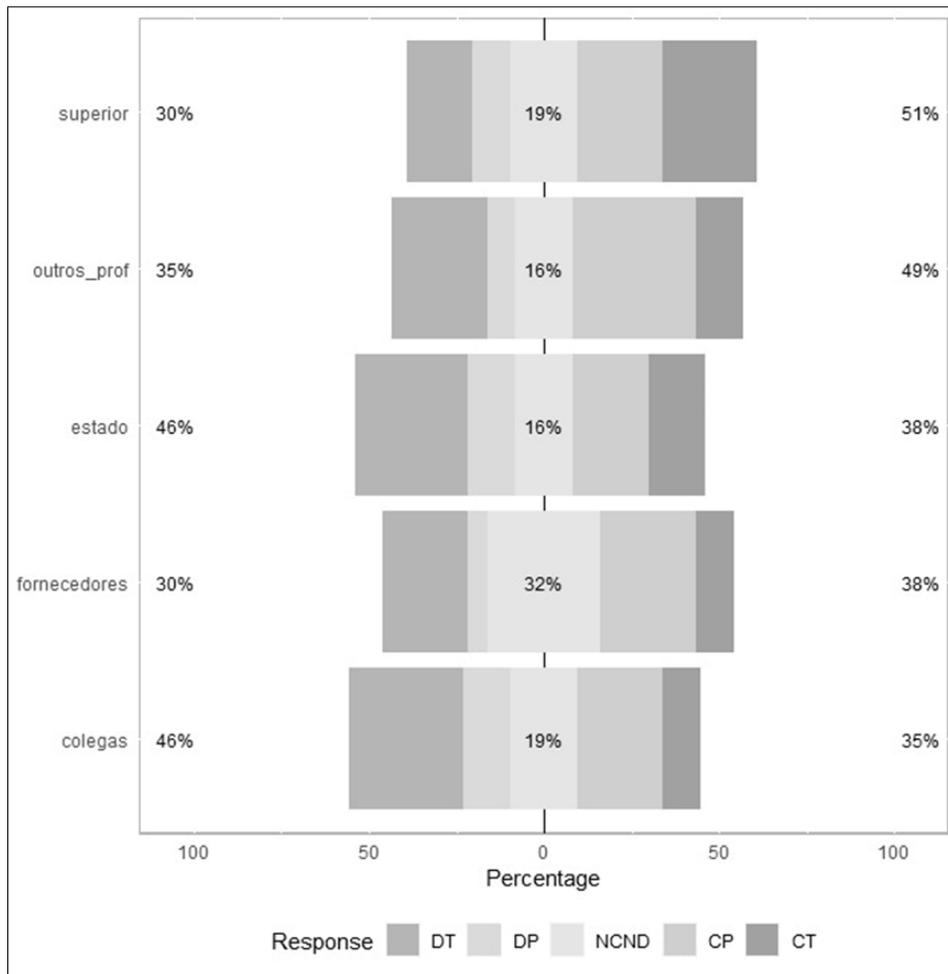


Fonte: A autora, 2023.

A Figura 3 demonstra que a maioria dos respondentes já vivenciou ou, ao menos, já ouviu relatos sobre comportamento antiético. Tal resultado corrobora o que foi pontuado por Carvalho (2009), de que não basta um ente da federação ter seu próprio código de ética. É necessário que ele seja disseminado entre os seus servidores para que se possa aumentar a garantia de uma gestão ética.

Quando questionados sobre de quem eles presenciaram ou ouviram relatos de comportamentos antiéticos (fornecedores, pares e colegas de equipe, gestão superior, outros profissionais fora do local em que trabalha e órgãos estatais / reguladores), a Figura 4 mostra que praticamente metade dos respondentes apontam o superior e outros profissionais.

Figura 4 - De quem veio a atitude antiética



Fonte: A autora, 2023

Tal resultado aponta, claramente, um problema de teoria da agência onde os gestores sobrepõem os seus interesses aos interesses da sociedade. No estudo de Nascimento, Gonçalves e Sousa (2022) foi pontuado que a propagação de programas de ética gerencial deve fazer parte de uma estratégia da chefia, que busca melhorias na transparência e qualidade das informações contábeis. Mas, para que esta seja uma prática da chefia, é necessário empenho e constância na divulgação do código de ética do ente.

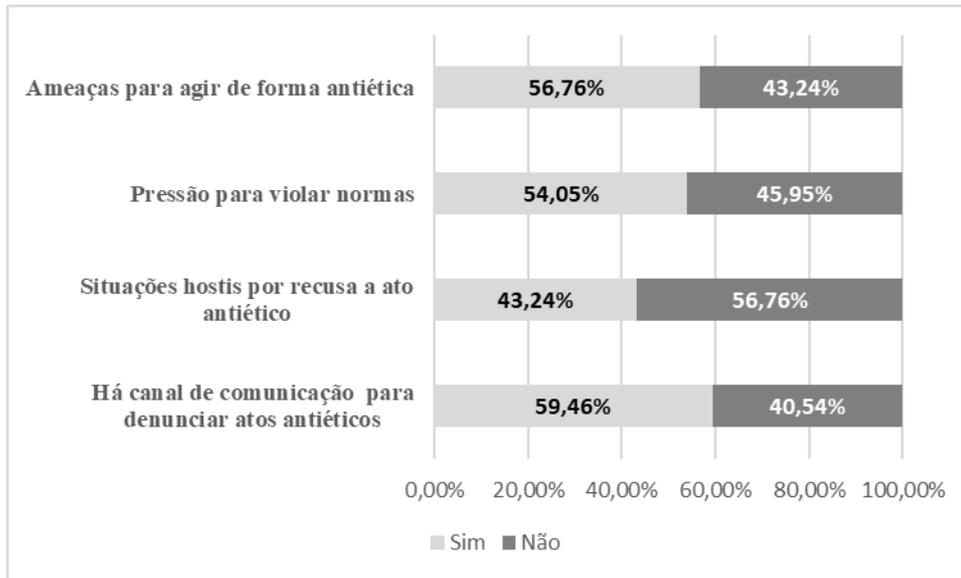
E, quando posturas antiéticas não vem da chefia, é importante que ela esteja preparada para acolher e remediar a situação quando a informação chega a ela. Segundo Nascimento (2015), é necessário que os superiores recebam treinamentos sobre ética, pois eles tendem a não ver tanto problema em atitudes abusivas quando demonstram ter tomado conhecimento do caso:

A chefia tem dificuldade de entender a gravidade das situações de assédio moral e o baixo percentual de resolução das situações de assédio. tal cenário sugere a necessidade de treinamento de chefias para a resolução de conflitos, especialmente aqueles que dão origem ao assédio moral.

Confome Portulhak e Barilli (2016), *apud* Carneiro (1998):

a questão da ética do servidor público brasileiro, na qual se incluem os contabilistas, não se resolve apenas com a edição de novas peças jurídicas, as quais já são bastante numerosas, mas com a promoção de iniciativas de prevenção e de punição a atitudes consideradas eticamente inadequadas.

Figura 5 - Situações vividas ou relatadas pelos contadores



Fonte: A autora, 2023.

A Figura 5 demonstra algumas situações que o contador já tenha vivido ou, ao menos, tenha ouvido relatos. Quanto ao fato de terem vivenciado e/ou ao menos terem ouvido relatos de outros contadores sobre quaisquer ameaças associadas à pressão/comportamento antiético (ex: redução salarial, rebaixamento de função, demissão, entre outros) ao longo do seu tempo de atuação como contador do Estado, 56,75% relataram que sim.

Já quanto à situação de terem vivenciado e/ou ao menos terem ouvido relatos de outros contadores sobre terem vivenciado pressão sobre o seu próprio trabalho, com o intuito de violar normas legais e/ou ética profissional, 54,05% informaram que sim.

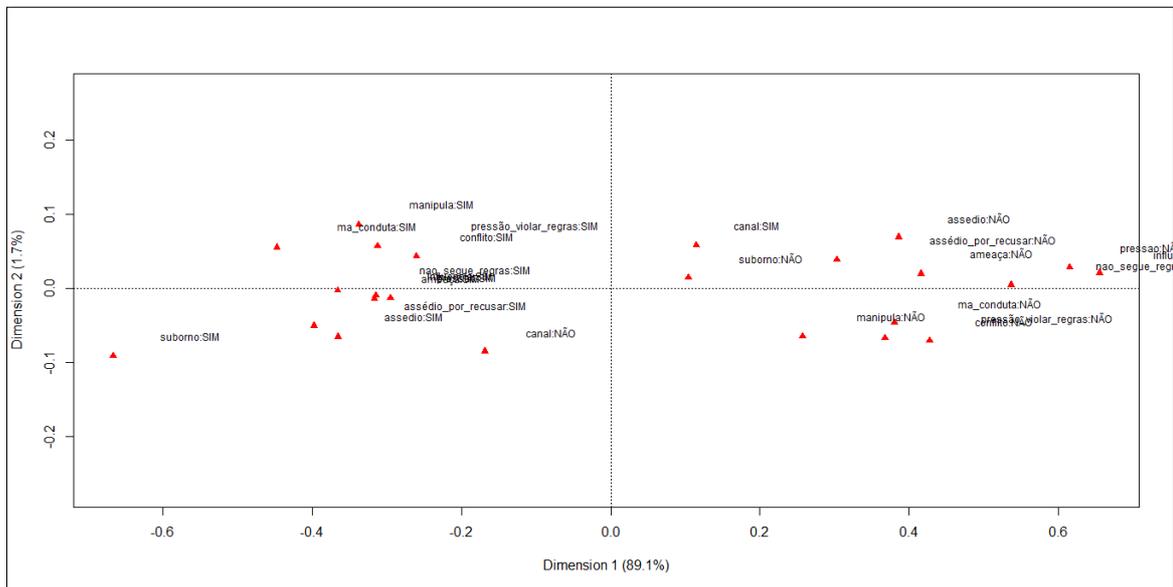
Em relação ao fato de terem vivenciado e/ou ao menos terem ouvido relatos de outros contadores sobre terem vivenciado situações hostis (tais como práticas vexatórias, humilhação, isolamento, discriminação ou constrangimento) por ter se recusado a realizar procedimento antiético, 43,24% disseram que sim.

Por fim, foi questionado se existe um canal de comunicação (*e-mail*, ouvidoria, etc.), em seu local de trabalho, em que ele possa comunicar atos antiéticos ou que violem a sua independência e 59,46% responderam que sim. Possuir um canal de denúncia é instrumento

relevante para acolher opiniões, críticas, reclamações e denúncias, contribuindo para o combate a fraudes e corrupção.

Outros resultados importantes surgem da análise visual do mapa perceptual gerado pela aplicação da Análise de Correspondência Múltipla às respostas de um conjunto de questões, o que equivale à uma análise do cruzamento das questões do questionário. Por exemplo, o cruzamento da questão da Figura 2 (os tipos de comportamento antiético) com a questão da Figura 4 (os atores que mais têm comportamento antiético), identificou-se o mapa perceptual ilustrado na Figura 6:

Figura 6 - Mapa perceptual do cruzamento dos dados da Figura 2 com a Figura 4

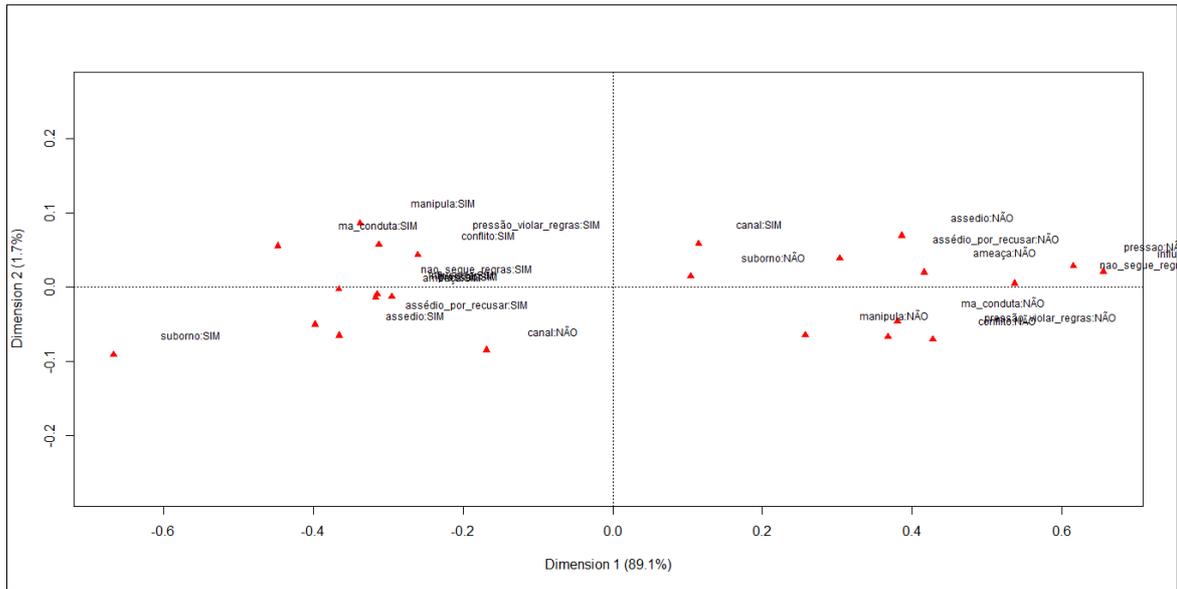


Fonte: A autora, 2023.

O mapa perceptual na Figura 6 concentra 63% da inércia total, o que indica uma boa imagem das associações entre as variáveis categóricas analisadas. No lado esquerdo da Figura 6, é possível observar as respostas positivas (SIM) para suborno, manipulação de informações, má conduta, assédio, pressão indevida, influência indevida, conflitos e não segue regras, juntamente com as respostas concordantes (CT e CP) acerca do contador já ter vivenciado ou escutado relatos de outros contadores do Estado sobre comportamentos antiéticos vindo de fornecedores, gestão superior, outros profissionais e órgãos estatais/reguladores.

Adicionalmente foi feito o cruzamento da questão da Figura 2 (os tipos de comportamento antiético) com a questão da Figura 5 (situações vividas ou relatadas ao contador), cujo resultado é ilustrado pelo mapa na Figura 7:

Figura 7 - Mapa perceptual do cruzamento dos dados da Figura 2 com a Figura 5.



Fonte: A autora. 2023.

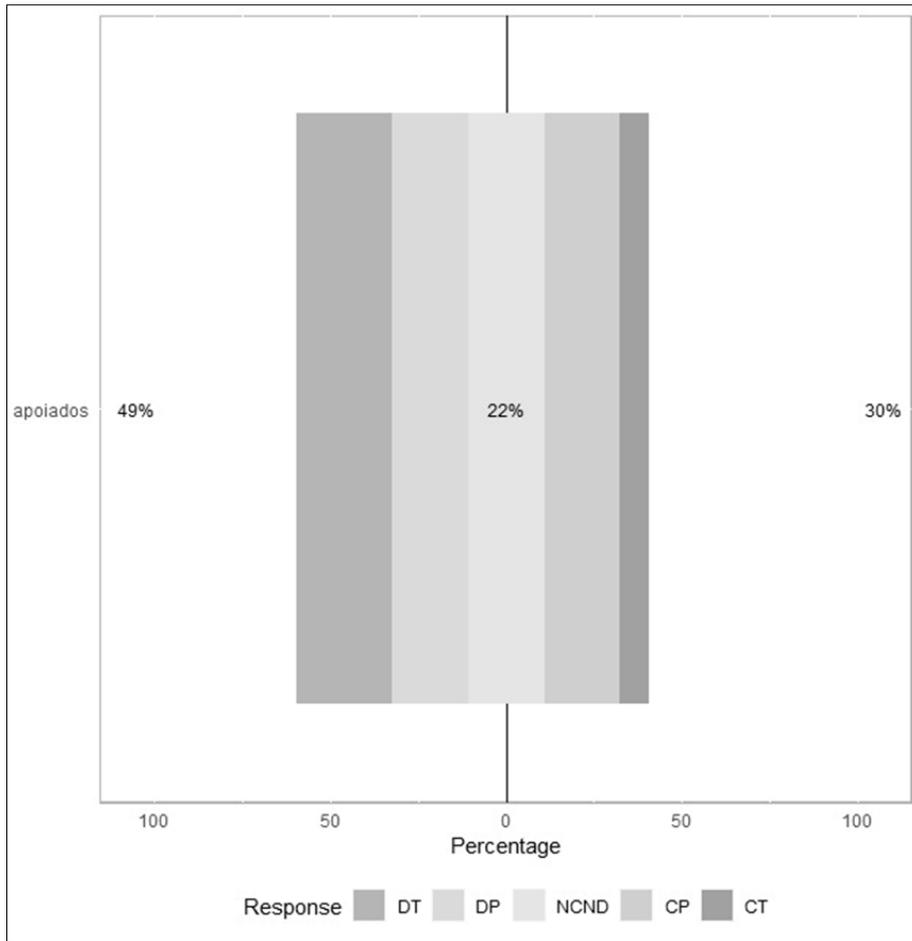
O mapa perceptual na Figura 7 concentra cerca de 90% da inércia total, o que indica uma boa imagem das associações entre as variáveis categóricas analisadas. No lado esquerdo da Figura 7, é possível observar as respostas positivas (SIM) para suborno, manipulação de informações, má conduta, assédio, pressão indevida, influência indevida, conflitos e não segue regras, juntamente com as respostas positivas para ameaças para assumir comportamento antiético, pressão para violar normas e assédio por ter se recusado a ser antiético. As associações observadas nos mapas perceptuais demonstram consistência nas respostas.

### 3.2 Acolhimento para reportar desvios

O objetivo 2 visa avaliar se o contador se sente acolhido para reportar desvios.

Quando os respondentes foram questionados se concordam que, em geral, os contadores do Estado se sentem suficientemente apoiados em seu local de trabalho para reportar um comportamento antiético, apenas 11 pessoas (29,73%) responderam que sim. Quase metade não se sente apoiado para reportar comportamento antiético.

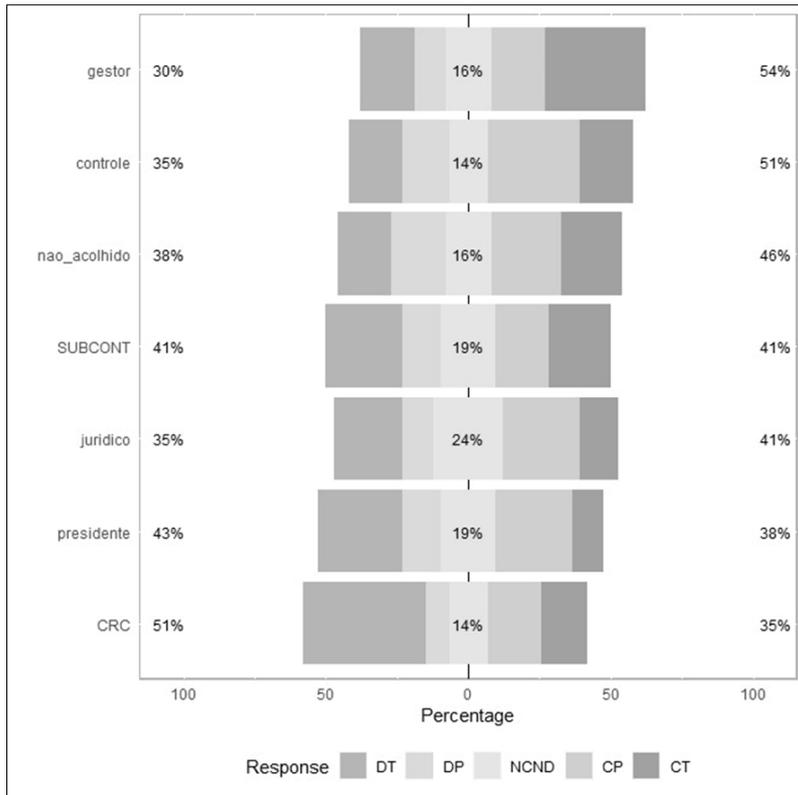
Figura 8 - O contador se sente apoiado para relatar uma atitude antiética?



Fonte: A autora, 2023

Foi colocada uma situação hipotética onde um contador é pressionado a liquidar uma despesa com empresa de informática, sendo que ele percebe que a impressora não funciona há 3 meses. Quando questionados o quão à vontade eles acham que o contador se sentiria à vontade para relatar o ocorrido a determinados atores (gestor do contrato, Secretário/Presidente do seu órgão, controle interno do seu órgão, assessoria jurídica do seu órgão, SUBCONT, CRC, não se sente acolhido) os contadores responderam conforme indicado na Figura 9.

Figura 9 - Por quem o contador se sente apoiado para relatar um comportamento antiético?



Fonte: A autora, 2023.

Conforme indicado na Figura 9, um pouco mais da metade dos respondentes tendem a tentar solucionar o problema dentro da Secretaria, sem levar para instâncias superiores. De início, eles se colocam mais inclinados a conversar com o gestor do contrato ou com o controle interno do órgão. Com a assessoria jurídica eles não se veem tão dispostos a tratar do assunto e, com a instância máxima do seu órgão (o secretário), menos ainda.

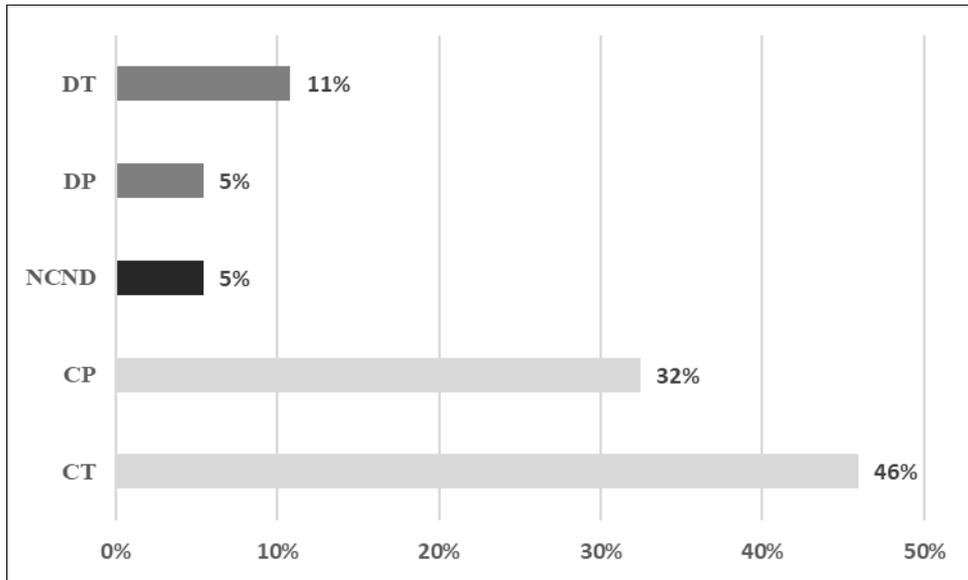
Quase metade (46%) não se sente acolhido por ninguém para denunciar o ocorrido. O que corrobora a primeira análise disposta dentro deste objetivo específico. É curioso pontuar que 43% não se veem apoiados pelo seu chefe e um pouco mais da metade dos contadores não se veem apoiados pelo seu conselho de classe, o CRC (órgão que tem como um dos pilares a divulgação das normas e os princípios que regem o exercício da profissão contábil, fiscalizando seu cumprimento).

Heloani (2004) relata que as pessoas que sofrem algum tipo de abuso em seu ambiente de trabalho relutam em denunciá-lo por medo de perder o emprego e como forma de evitar passar por situação constrangedora:

as vítimas temem fazer denúncias formais, com medo do “revide” que poderia ser a demissão ou o rebaixamento de cargo, por exemplo; além de que essas denúncias

iriam tornar pública a humilhação pela qual passaram, o que as deixaria ainda mais constrangidas e envergonhadas. Assim, o medo (de caráter mais objetivo) e a vergonha (mais subjetiva, mas com consequências devastadoras) se unem, acobertando a covardia dos ataques.

Figura 10 - Os contadores devem ser responsáveis pela integridade dos relatórios?

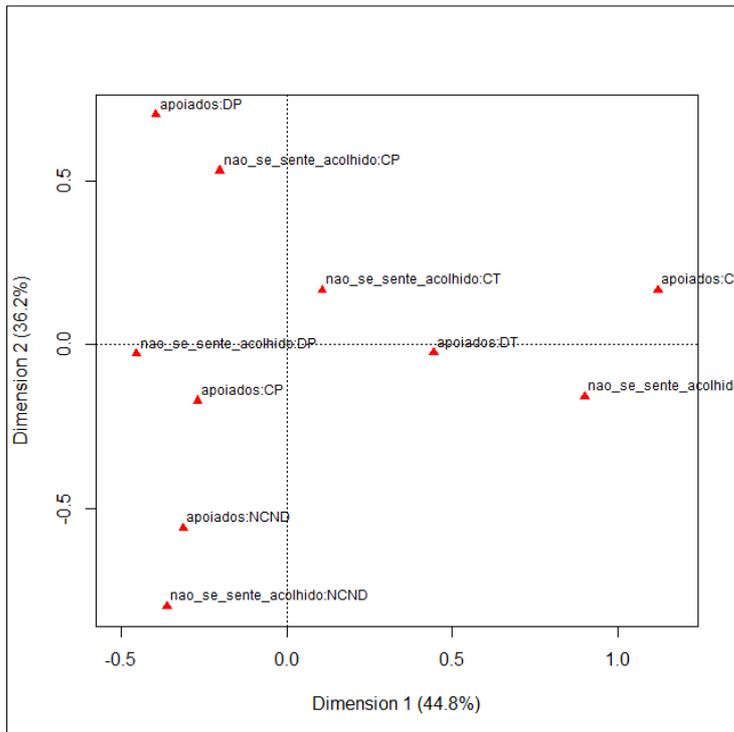


Fonte: A autora, 2023.

Foi perguntado se eles acreditam que os contadores devem ser responsáveis não apenas pelo cumprimento das normas contábeis, mas também pela integridade dos relatórios financeiros que produzem e 78,38% dos respondentes afirmaram que sim. Contudo, quase metade desses respectivos respondentes (48,27%) afirmou não se sentir acolhido para relatar a situação hipotética ilustrada na Figura 9, situação esta que impacta a integridade do relatório.

Tal situação tende a demonstrar que apesar de sentirem responsáveis pela integridade dos relatórios, existe a probabilidade de eles não relatarem uma situação que eles não concordam e que impactaria o balanço.

Figura 11 - Mapa perceptual do cruzamento dos dados da Figura 8 (se sentir apoiado) com a resposta ‘não sentir-se acolhido’ da Figura 9.



Fonte: A autora, 2023.

O mapa perceptual na Figura 11 concentra 81% da inércia total, portanto, fornece uma boa imagem das associações entre as variáveis ‘sentir-se apoiado para relatar uma atitude antiética’ (Figura 8) e não se sentir acolhido para relatar o cenário ilustrado na Figura 9. Note que as discordâncias na variável “apoiados” (DT, DP) estão associadas com as concordâncias das variáveis não se sente acolhido (CT, CP), indicando, que não se sentir apoiado tem associação com não se sentir acolhido, um resultado que aponta para a confiabilidade do questionário

### 3.3 Comportamento ao se sentir pressionado a agir de forma antiética

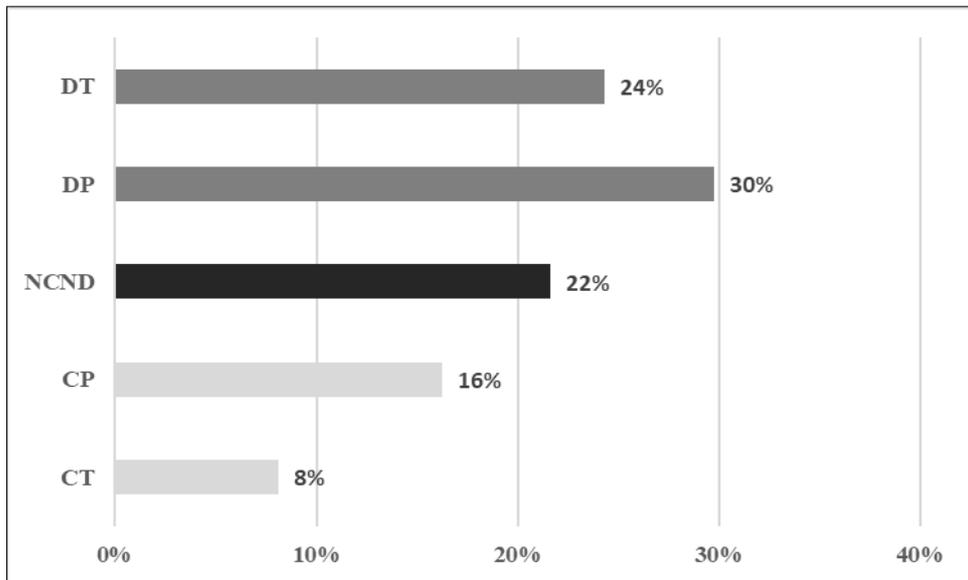
O objetivo 3 visa avaliar o comportamento do contador quando se sente pressionado a agir de forma a desviar-se da sua independência.

Para este objetivo específico, foram colocadas 3 (três) perguntas e todas elas na negativa, como informado na metodologia deste trabalho, de forma a seguir as orientações de Malhotra (2012).

Como forma de avaliar a importância que a sua independência tem para ele, foi questionado se ele concorda com a frase “a independência do contador não se constitui em argumento válido para dispensá-lo de defender o interesse dos seus clientes.”.

Discordar, neste caso, é um cenário positivo e, ainda que 54% tenha discordado da frase (DT + DP), 22% não soube opinar e 24% do total de respondentes (CT + CP) concordaram com ela, ou seja, estão abertos a aceitar algum interesse do cliente que venha a ferir a ética contábil.

Figura 12 - A independência do contador não se constitui em argumento válido?



Fonte: A autora, 2023.

O resultado ilustrado na Figura 12 demonstra que grande parte dos contadores estão dispostos a abrir mão de sua independência profissional quando tiver que atingir o interesse de seus clientes. Ao confrontar esta pergunta com a opção “não me sinto acolhido” da questão na Figura 9 (por quem o contador se sente acolhido para relatar um comportamento antiético?), foi identificado que metade (50%) dos respondentes que discordaram da frase “a independência do contador não se constitui em argumento válido para dispensá-lo de defender o interesse dos seus cliente” não se sente acolhido para relatar uma situação em que tenha se sentido pressionado para fazer algo errado. Isso demonstra que apesar de terem discordado da afirmação, o que é bom, na prática não necessariamente seria a atitude a ser tomada (colocar sua independência acima de tudo).

Na situação hipotética em que determinado contador aceita de presente cesta de natal oferecida pelo sócio de determinada empresa que presta serviço ao Estado, o contador se deparou com a seguinte pergunta: “Qual o seu grau de concordância com a afirmação ‘Não houve problema em o contador ter aceitado o presente’”? Dos respondentes, 81,08% discordam, em alguma medida, com a afirmação.

Utilizando a mesma situação hipotética, mas recebendo como presente uma viagem para a Costa do Saúpe por 5 dias, com tudo pago, 86,49% dos contadores discordaram, em algum grau, da afirmação. Isso tende a demonstrar que o contador sabe que deve ser independente nas suas atribuições e que tais fatos podem resultar em conflito de interesses.

Contudo, fazendo uma análise comparativa das respostas (DT + DP) dessas duas situações hipotéticas (as situações envolvendo recebimento de presentes) em relação à concordância (CT + CP) deles com a frase “a independência do contador não se constitui em argumento válido para dispensá-lo de defender o interesse dos seus clientes”, foi identificado que aproximadamente 26% dos contadores estariam dispostos a abrir mão de sua independência profissional em troca de atingir o interesse de seus clientes. Isso demonstra que talvez os contadores não tenham uma percepção tão clara do que diz o CEPC.

Tais resultados se alinham ao estudo de Lima, Melo e Santos (2020), onde foi identificado que os profissionais contábeis possuem um conhecimento médio sobre o Código; porém, são conscientes que, para se ter um bom desempenho profissional, é importante que tenham um comportamento ético e honesto. E também se alinha ao estudo de Nunes et al. (2019), que concluiu que os contadores acham que o CEPC precisa mudar a sua escrita de modo que fique mais objetivo e claro e que eles acham difícil de cumprir os deveres do código e que também há dificuldade em exercer a profissão sem prejuízo da dignidade e independência profissional.

### **3.4 A percepção de importância da ética na atuação profissional contábil**

O objetivo 4 visa avaliar a percepção do contador sobre a importância da ética em sua atuação profissional.

Do total de respondentes, 91,89% concordaram com as afirmações “a ética profissional é importante” e “ter aulas de ética na graduação contábil é importante”. Ademais, 81,08%

discordaram da frase “não vejo tanta importância no conhecimento do código de ética do profissional contábil”.

Isto é corroborado quando eles foram questionados, na única pergunta de múltipla escolha do questionário, sobre qual é a melhor maneira de aprender a se comportar eticamente na profissão, onde 70,27% deles entendem que é uma mistura de tudo (um misto de formação estruturada, com a prática no dia a dia e educação pessoal), enquanto apenas 8,10% entendem que é apenas com formação estruturada (aula na graduação) e 21,62% apenas com educação pessoal. Não houve respostas apenas para “no dia a dia, isso se aprende com a prática” e “não pode ser aprendido”.

Feil, Diehl e Schuck (2017) revelaram em seus estudos abarcando 620 estudantes de Ciências Contábeis que os fatores individuais e a educação influenciam significativamente as atitudes éticas.

Em sua pesquisa com 122 profissionais contábeis de uma região do Rio Grande do Sul, Feil (2016), revelou na sua análise descritiva que 59% dos profissionais contábeis concordam totalmente com a importância do CEPC como guia e 64% concordam totalmente em cumpri-lo.

Tal evidência demonstra a necessidade de existirem políticas, por parte do Conselho de Classe, em promover maior contato e melhor conhecimento do CEPC, por parte dos profissionais contábeis, seja por meio de cursos, seminários, palestras, etc.

## CONCLUSÃO

A fim de investigar a percepção dos contadores públicos do ERJ a respeito da sua independência profissional, foi aplicado questionário com a intenção de analisar o que os profissionais contábeis pensam sobre a conduta ética no exercício da sua profissão, se já foram alvos de condutas antiéticas que impacta a sua independência profissional e de quem sofreram tais condutas.

Os resultados obtidos apontaram para um alto índice (86%) de contadores públicos do ERJ que já vivenciaram ou já ouviram relatos de pelo menos um ato antiético no local em que trabalha e que tais situações acontecem de modo velado. E foi possível perceber que a gestão superior e outros profissionais fora do local em que trabalha são os mais propensos a agirem dessa forma.

Dos exemplos de situações mais vividas por eles, encontra-se a ameaça para agir de forma antiética com represália da deterioração das condições de trabalho (ex: rebaixamento de função) ou redução de salário ou até mesmo demissão, caso o contador não aceite a proposta antiética oferecida. Na sequência de situações vivenciadas também existe a de pressões para violar normas legais. Apesar disso tudo, felizmente, foi identificado que 60% dos contadores relataram ter um canal de comunicação no local em que trabalha para relatar um comportamento antiético.

Eles têm uma alta percepção da sua responsabilidade quanto à integridade dos relatórios contábeis, contudo, quase metade dos contadores não se sentem à vontade para relatar um comportamento antiético, pois se sentem pouco acolhido para isto.

Quando se sentem à vontade, preferem relatar o ocorrido internamente; seja para o gestor do contrato (caso seja algo de ordem contratual), seja para o controle interno do órgão (servidor subordinado tecnicamente à Controladoria Geral do Estado). Eles estão pouco propensos a relatar um ato ocorrido ao seu chefe, à SUBCONT (órgão a quem eles estão subordinados tecnicamente) e menos propensos ainda ao seu Conselho de Classe – CRC.

O estudo apontou que apesar de eles acharem importante a ética em sua atuação profissional e demonstrarem ter ciência do valor da sua independência profissional, não necessariamente colocariam sua independência acima de qualquer situação.

As conclusões obtidas a partir deste estudo favorecem o entendimento da necessidade de um engajamento por parte do Estado do Rio de Janeiro com o código de ética do servidor

público e por parte do Conselho Regional de Contabilidade em relação ao CEPC, esclarecendo sua importância e utilidade para os servidores e os contadores públicos, respectivamente.

Pode-se afirmar que o objetivo da pesquisa foi atingido, visto que foi possível constatar a percepção dos contadores sobre a sua independência profissional e demonstrar a sua importância na vida profissional, tanto na construção de sua imagem, quanto na fidedignidade das informações contábeis produzidas. A limitação dessa pesquisa foi o número da amostra de 37 respondentes, considerado pequeno.

Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se a reaplicação e aperfeiçoamento da metodologia utilizada na análise deste estudo, a fim de ratificarem estes resultados e/ou permitir um comparativo. Além disto, caberiam pesquisas para entender se o fato de a SUBCONT ter perdido o poder hierárquico<sup>6</sup> sobre os contadores (os contadores indicados para as setoriais não passam mais pelo crivo deste órgão, por meio de análise curricular) afeta na percepção de independência deles e, também, entender o impacto que pode causar o fato de não se ter um concurso de contador no Estado Rio de Janeiro.

Tendo em vista que eles se demonstraram mais abertos a relatar atitudes antiéticas ao controle interno do seu próprio órgão, uma pesquisa pertinente é uma que procure entender como tais atores podem contribuir para a defesa da fidedignidade da informação contábil - tendo em vista que a maioria dos servidores atuantes como controle interno nas setoriais estaduais são formadas por contadores.

Por fim, é imperativo reconhecer que, nos últimos anos, o Estado do Rio de Janeiro, no que tange à conduta profissional ética, passa por momentos complicados. Urge a necessidade de que nós, pesquisadores, professores e profissionais contábeis, contribuamos para a reversão deste quadro, antes que se transformem em efeitos assoladores para toda a sociedade.

---

<sup>6</sup> O Decreto 46.237/2018 revogou a redação do artigo 5º do Decreto nº 43.463/2012 que citava que as unidades setoriais estavam subordinadas hierárquica – por meio de análise curricular prévia – e tecnicamente à atual SUBCONT.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, F. J. S. et al. Um estudo empírico sobre a importância do Código de Ética Profissional para o contabilista. São Paulo, SP. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, v. 18 (n. especial), p. 58-68, jun. 2007.
- ALVES, F. J. S. *A adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão: um estudo empírico sobre suas percepções*. 265 f. 2005. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.
- ANDRADE, H. J. M.; AVELINO, B. C.; SANTOS, D. Para além dos números: a percepção dos docentes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição pública de ensino superior de Minas Gerais acerca da ética profissional. Curitiba, PR. *Revista contabilidade e Controladoria*, v. 10, n. 1, p. 8-25, jan./abr. 2018.
- ANTUNES, M. T. P. et al. Conduta ética dos profissionais da contabilidade no Brasil: a prática da Parrhesia. São Paulo, SP. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 5, n. 3, p. 377-404, 2012.
- ARANHA, M. L. A.; MARTINS, M. H. P. *Temas de filosofia*. 3. ed. rev. São Paulo: Moderna, 2005, 218 p.
- BARROS NETO, R. B. et al. Análise da percepção dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de ensino superior privada de Goiânia sobre as condutas éticas do profissional contador. Curitiba, PR. *Revista Contabilidade e Controladoria*. v. 11, n. 2, p. 32-52, maio/ago. 2020.
- BORGES, E.; MEDEIROS, C. Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações junto aos contabilistas. São Paulo, SP. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, n. 44, p. 60-71, maio/ago. 2007.
- BRASIL. *Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013*. Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12813.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12813.htm). Acesso em: 30 set. 2022.
- BRASIL. *Resolução nº 10, de 29 de setembro de 2008*. Disponível em: <<https://www.gov.br/planalto/pt-br/assuntos/etica-publica/legislacao/resolucoes-da-cep-/Resoluon10de29desetembrode2008ComissodeticaPblica.pdf>>. Acesso em: 08 dez. 2022.
- CHAGAS, C. A. S.; SANTOS, W. J. L.; PESSANHA, J. F. M.; DUQUE, A. P. O. Diagnóstico da Harmonização das Estruturas de Controle Interno da Marinha do Brasil com a Abordagem COSO. *Acanto em Revista*, v. 1, p. 116, 2019.
- CARVALHO, V. S. *Percepção sobre o papel do Código de Ética na resolução de dilemas éticos: um estudo empírico na Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro CGM*. 2009. 144 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2009.

CLETO, B. R. et al. Semelhanças e diferenças na percepção de atitude ética profissional entre estudantes de ciências contábeis e contadores nas NBC PG 100, 200 e 300. Porto Alegre, PR. *ConTexto*, v. 21, n. 47, p. 33-49, jan./abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Código de ética do contabilista* – CEPC. Disponível em: < <https://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/cepc.htm>>. Acesso em: 10 out. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC PG 01*. Disponível em:<<https://www.crc.org.br/institucional/NBCPG01.pdf>>. Brasília, 2019. Acesso em: 10 out. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946*. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-9295-27-maio-1946-417535-normaatualizada-pe.html>>. Acesso em: 15.dez.2022

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Resolução CGE nº 124*. Disponível em: < [www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2022/02/Res.-124.pdf](http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2022/02/Res.-124.pdf)>. Acesso em: 10 jan. 2023.

CRISTINA, N.; FLORINA, P. M. Ethics in Accounting. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, v. 17. n. 3, 2008.

CUNHA, K. S. et al. O conhecimento dos estudantes de Ciências Contábeis acerca do código de ética. Joaçaba, SC. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, v. 19, n. 23, p. 489-512, set/dez. 2020.

DUARTE, C. L. Auditoria e Consultoria: é possível mantê-las com independência? Belo Horizonte, MG. *Revista Mineira de Contabilidade*, v. 1, n. 13, p. 34-37, 2004.

FEIL, A. A. Análise das variáveis intervenientes na tomada de decisão ética do profissional contábil. Curitiba, PR. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 35, n. 1, p. 75-93, jan./abr. 2016.

FEIL, A. A.; DIEHL, L.; SCHUCK, R. J. Ética profissional e estudantes de contabilidade: análise das variáveis intervenientes. Rio de Janeiro, RJ. *Cadernos EBAPE.BR*, 2, art. 4, abr./jun. 2017.

GABRIEL, F. *Impacto da adesão às práticas recomendadas de Governança Corporativa no índice de Qualidade da Informação Contábil*. São Paulo, SP. 128 f. 2011. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, N. F. Ética na administração pública: desafios e possibilidades. Rio de Janeiro, RJ. *Revista Administração Pública*, jul./ago. 2014.

GREENACRE, M.; BLASIUS, J. *Multiple Correspondence Analysis and Related Methods*. Boca Raton: Chapman & Hall, 2006.

- HABIB, A; AZIM, I. Corporate governance and the value-relevance of accounting information: evidence from Australia. *Accounting Research Journal*, v. 21 Iss: 2 pp. 167 – 194, 2008.
- HAIDER, G. *Ethical Issues In The Accounting Profession: The Case Of Bangladesh*. 2022. 60 p. Dissertação (Programme International Business Administration, specialization accounting and business intelligence). Tallinn University of Technology, Tallinn, 2022.
- HELOANI, R. Assédio Moral: um ensaio sobre a expropriação da dignidade no trabalho. *ERA-eletrônica*. v.3, n.1, p. 1-12, jan./jun. 2004.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*. 5. ed. 2015. Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>>. Acesso em: 28 out. 2022.
- KIRADOO, G. Ethics in accounting: Analysis of current financial failures and role of accountants. *International Journal of Management*, 11(2), 241–247, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.34218/IJM.11.2.2020.025>. Acesso em: 28 out. 2022.
- KRAEMER, M. E. P. Ética, sigilo e o profissional contábil. Belo Horizonte, MG. *Contabilidade Vista e Revista*, v. 12, n. 2, p. 33-48, ago. 2001.
- LIMA, B. C.; MELO, A. C. C.; SANTOS, L. M. S. Ética na profissão contábil: um estudo sobre a percepção dos contadores do município de João Pessoa – PB sobre a importância da ética para o profissional contábil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS – ABC, 27. *Anais [...]*, [s. l.], 2020. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4731>. Acesso em: 15 jun. 2023.
- LISBOA, L. P. *Ética Geral e Profissional e Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2010.
- MAHDIYASA, A. W.; PASARIBU, U. S. Multiple Correspondence Analysis using Burt Matrix: A study of Bandung Institute of Technology student characteristics. *IOP Conference Series: Materials Science Engineering*. v. 598, 012012, 2019.
- MALHOTRA, N. K. *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada*. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.
- MARION, J. C.; ALMEIDA, F. S.; VALVERDE, V. S. A profissão contábil está em crise? Uma opinião sobre os constantes questionamentos sobre a profissão contábil. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 7, n. 1, p. 50-57, 2002.
- MARTINS, V. A.; JEREMIAS JUNIOR, J; ENCISO, L. F. Conflitos de agência, Governança Corporativa e o serviço público brasileiro: um ensaio teórico. São Paulo, SP. *Revista de Governança Corporativa*. v. 5, n. 1, jun. 2018.
- MEDEIROS et al. Percepção de Contadores sobre o Código de Ética Profissional Contábil. Natal, RN. *Revista de Informação Contábil*, v.12, n.1, p. 1-17, jan/mar. 2018.
- MEDEIROS, J. T. Influência dos Mecanismos de Auditoria na Qualidade da Informação Contábil. In: USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING, 20. *Anais [...]*, São Paulo, SP, 2020.

MENDES, A. V. C.; LÚCIO, M. L.; O discurso da ética na administração pública federal: uma análise dos códigos de ética. Recife, PE. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, v. 11, n. 2, p. 57-88, maio/set. 2013.

MENDES, R. C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção. Rio Grande, RS. *SINERGIA*. 12 (2), p. 37-48, 2008.

MORAES, M. C. C.; SILVA, A. M. C.; CARVALHO, F. A. A. O comportamento dos futuros contabilistas perante diferentes dilemas éticos. Rio de Janeiro, RJ. *Pensar Contábil*, v. 12, n. 48, p. 22-30, maio/ago. 2010.

NASCIMENTO, V. M. S. *Procedimentos contábeis antiéticos como indutores do assédio moral: uma pesquisa empírica entre profissionais de contabilidade*. 2015. 104 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2015.

NASCIMENTO, M. R.; GONÇALVES, R. S.; SOUSA, R. A. M. Valores éticos na organização a qualidade da informação contábil. São Paulo, SP. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. v. 15, n. 1, p. 169-183, jan./abr. 2022.

NETTO, Victoria. Conselho de contabilidade vai apurar conduta de profissionais envolvidos nas falhas na Americanas. *Valor Investe Empresas*, São Paulo, 23 jan. 2023. Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/mercados/renda-variavel/empresas/noticia/2023/01/12/conselho-de-contabilidade-vai-apurar-conduta-de-profissionais-envolvidos-nas-falhas-na-americanas.ghtml>>. Acesso em: 15 jun. 2023.

NEVES, F. B.; RODRIGUES, A. T. L. *Ética global pós convergência: uma análise das similaridades e dissemelhanças encontradas nas NBC PG100, NBC PG200 e NBC PG300*. 33 f. 2017. TCC (Graduação) – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande Sul (UFRGS). Porto Alegre, 2017.

NUNES, V. L. D. et al. Desafios éticos no exercício da profissão contábil: uma análise da percepção dos profissionais de contabilidade. Petrolina, PE. *Revista multidisciplinar e de Psicologia*, v. 13, n. 46, p. 488-507, 2019.

OLIVEIRA, C. B.; FONTES FILHO, J. R. Problemas de agência no setor público: o papel dos intermediadores da relação entre poder central e unidades executoras. Rio de Janeiro, RJ. *Revista de Administração Pública*, p. 596-615. jul/ago. 2017.

OLIVEIRA, R. R. Contabilidade, controle interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. *Pensar Contábil*, v. 8, n. 31. 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do RJ. Rio de Janeiro, 2004.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Recomendação do Conselho da OCDE sobre Integridade Pública*, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2023.

PEREIRA, J. M. Administração Pública no Brasil: políticas de revalorização das carreiras típicas de estado como fator de atração de novos talentos para o serviço público federal.

*Revista Observatoria de la Economía de Latinoamérica*, Universidad de Málaga, v. 12, n. 1, p. 1-29, 2004.

PETRY, J. F. et al. A relação dos efeitos perceptivos da corrupção: um exame empírico do Brasil. Minas Gerais, MG. *Revista Eletrônica Gestão e Sociedade*, v. 15, n. 42, p. 4311-4354, maio/ago. 2021.

PORTULHAK, H.; BARILLI, R. F. Motivações para a expulsão de contabilistas do serviço público federal brasileiro. Joaçaba, SC. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, v. 15, n. 2, p. 685-704, maio/ago. 2016.

RIO DE JANEIRO. *Decreto nº 43.583, de 11 de maio de 2012*. Institui o código de ética profissional do servidor público civil do poder executivo do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <[http://silep.fazenda.rj.gov.br/index.html?decreto\\_43583\\_\\_110512\\_.htm](http://silep.fazenda.rj.gov.br/index.html?decreto_43583__110512_.htm)>. Acesso em: 15 dez. 2022.

RIO DE JANEIRO. *Decreto 46.237, de 07 de fevereiro de 2018*. Altera o Decreto nº 43.463, de 14 de fevereiro de 2012, que dispõe sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo Estadual, e dá outras providências. Disponível em: <[RIO DE JANEIRO. \*Decreto nº 47.053, de 29 de abril de 2020\*. Dispõe sobre a política de Governança do Governo do Estado do Rio de Janeiro, visando um modelo de gestão para resultados. Disponível em: <\[SALKIND, N. \\*Enciclopédia de Medição e Estatística\\*. 1ª Edição. SAGE. 2015.\]\(http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2021/12/Decreto\_47053.pdf#:~:text=DECRETO%20N.%2047.053%20DE%2029%20DE%20ABRIL%20DE,inciso%20VI%2C%20al%2C%20ADnea%20E%2080%29Ca%20E%2080%29D%2C%20da%20Cons-20titui%20C%20A7%2C%20A3o%20Estadual%2C.></a>>. Acesso em: 15 dez. 2022.</p>
</div>
<div data-bbox=\)](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution/Folders/auditoria/Legislação/Legislação%20Básica%20Institucional/Decreto%2046.237%20de%202018.htm#:~:text=DECRETO%20N.%2046.237%20DE%2007%20DE%20FEVEREIRO%20DE,%20DO%20PODER%20EXECUTIVO%20ESTADUAL%2C%20E%20DÁ%20OUTRAS%20PROVIDÊNCIAS.></a>>. Acesso em: 15 dez. 2022.</p>
</div>
<div data-bbox=)

SANTOS, L. C.; TAKAMATSU, R. T. Nível de corrupção dos países e opacidade dos resultados contábeis. Maringá, PR. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 37, ed. suplementar, p. 21-32, 2018.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Relatório de Contas de Governo, v. 1*. Disponível em: <[http://www.contabilidade.fazenda.rj.gov.br/contabilidade/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/contadoria/relatoriosContabeis/relat\\_conta\\_gestao/2021/Volume%2001/Volume%2001.pdf?lve](http://www.contabilidade.fazenda.rj.gov.br/contabilidade/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/contadoria/relatoriosContabeis/relat_conta_gestao/2021/Volume%2001/Volume%2001.pdf?lve)>. Acesso em: 06 jan. 2023.

SILVA, A. C. R. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Processo 103.130-8/2015*. Disponível em: <<http://www.age.fazenda.rj.gov.br/age/ShowProperty?nodeId=%2FUCMServer%2FWCC202866%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased>>. Acesso em: 23 nov. 2022.

ZHATKIN, Y.; GURVITS, N.; STROUHAL, J. Addressing ethical matters in ukrainian accounting practice. *Economics & Sociology*, v. 10, n. 3, p. 167-178, 2017.

## APÊNDICE – Carta ao profissional de contabilidade

Prezado **Profissional de Contabilidade**,

Você está recebendo um questionário que versa sobre a percepção de independência do contador.

Trata-se de um levantamento junto aos contadores para conhecer algumas percepções, opiniões e sentimentos sobre diversos aspectos do seu trabalho e está relacionada à minha dissertação de mestrado no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

Sua participação é voluntária, mas muito importante.

Não existe resposta certa ou errada.

**Os resultados serão consolidados e analisados de forma global.**

**Toda a informação é anônima e absolutamente confidencial.**

**Tempo médio de resposta: 10 minutos.**

Obrigada pela sua colaboração.

Gloria Carvalho.

1. Responda com 'sim' ou 'não' as 9 alternativas disponíveis para a o caso a seguir:

Ao longo do meu tempo de atuação como contador do Estado eu já vivenciei ou ouvi relatos de outros contadores do Estado terem vivenciado os seguintes comportamentos antiéticos:

- manipulação de informações
- conflitos de interesse
- regras, regulamentos ou procedimentos intencionalmente não seguidos
- má conduta profissional
- pressão indevida
- influência indevida
- assédio
- suborno
- nunca vivenciei e/ou nunca me relataram ter vivenciado um comportamento antiético

2. Numa escala de 1 a 5, onde 1 é discordo totalmente e 5 é concordo totalmente, avalie as questões abaixo:

Ao longo do meu tempo de atuação como contador do Estado já vivenciei e/ou já ouvi relatos de outros contadores do Estado terem vivenciado comportamentos antiéticos vindo de:

- Fornecedores
- pares e colegas
- gestão superior
- outros profissionais fora do local em que eu trabalho
- órgãos estatais / reguladores

Responda com “sim” ou “não” as perguntas 3 a 6.

3. Ao longo do meu tempo de atuação como contador do Estado, eu já vivenciei e/ou já ouvi outros contadores do Estado terem vivenciado quaisquer ameaças associadas à pressão/comportamento antiético (ex: redução salarial, rebaixamento de função, demissão, entre outros)?

4. Ao longo do meu tempo de atuação como contador do Estado eu já vivenciei e/ou já ouvi outros contadores do Estado terem vivenciado pressão sobre o seu próprio trabalho, com o intuito de violar normas legais e/ou ética profissional?

5. Ao longo do meu tempo de atuação como contador do Estado eu já vivenciei e/ou já ouvi outros contadores do Estado terem vivenciado situações hostis (tais como práticas vexatórias, humilhação, isolamento, discriminação ou constrangimento) por ter se recusado a realizar procedimento antiético?

6. No local em que eu trabalho existe um canal de comunicação (e-mail, ouvidoria, etc.) em que eu posso comunicar atos antiéticos ou que violem a minha independência.

7. Numa escala de 1 a 5, onde 1 é discordo totalmente e 5 é concordo totalmente, avalie as questões abaixo:

Eu acredito que, em geral, os contadores do Estado se sentem suficientemente apoiados em seu local de trabalho para reportar um comportamento antiético?

8. Há um contrato com empresa de informática que tem como objeto fornecer manutenção (ou até mesmo troca) de equipamentos de informática. Seu amigo, que é o contador, percebe que a impressora não funciona há 3 meses e, portanto, não quer emitir a nota de liquidação. Porém, o ordenador de despesas o pressiona a liquidar.

Numa escala de 1 a 5 (onde 1 é discordo totalmente e 5 é concordo totalmente), o quão à vontade você acha que ele se sentiria para relatar o ocorrido para as pessoas abaixo?

- O gestor do contrato
- O Secretário/Presidente do seu órgão
- O controle Interno do seu órgão
- A assessoria jurídica do seu órgão
- A SUBCONT
- O CRC
- Não se sente acolhido

9. Acredito que os contadores devem ser responsáveis não apenas pelo cumprimento das normas contábeis, mas também pela integridade dos relatórios financeiros que produzem.

Numa escala de 1 a 5 (onde 1 é discordo totalmente e 5 é concordo totalmente), o quanto você concorda com a afirmação acima?

10. Você sabia que a profissão de contador é regida pelo Código de Ética da Profissão Contábil?

11. Escolha uma das 5 opções para a questão abaixo:

A melhor maneira de aprender a se comportar eticamente na profissão é:

- com formação estruturada (aula na graduação)
- no dia a dia, isso se aprende com a prática
- educação pessoal
- uma mistura de tudo
- não pode ser aprendido

12. Numa escala de 1 a 5, onde 1 é discordo totalmente e 5 é concordo totalmente, avalie as questões abaixo:

- A ética profissional é importante
- Não vejo tanta importância no conhecimento do código de ética do profissional contábil
- Ter aulas de ética na graduação contábil é importante

13. “A independência do contador não se constitui em argumento válido para dispensá-lo de defender o interesse dos seus clientes.”

Qual o seu grau de concordância com a afirmação acima?

14. Há um contrato de prestação de serviços. Você, contador, percebe que o sócio desta empresa está sempre visitando o seu órgão, se mostra uma pessoa simpática e amigável e, inclusive, dá presentes a você e ao pessoal que trabalha no financeiro.

No final do ano, **ele distribuiu cestas de natal para todos os funcionários do seu órgão e o contador aceitou.**

Qual o seu grau de concordância com a **afirmação “Não houve problema em o contador ter aceitado o presente”**?

15. Considere o mesmo caso acima, mas com a diferença de que, no final do ano, **o sócio da empresa sorteou uma viagem de 5 dias, com tudo pago, para a Costa do Sauípe e o contador foi o sorteado e realizou a viagem.**

Qual o seu grau de concordância com a afirmação **“Não houve problema em o contador ter aceitado o presente”**?

16. O Diretor Geral de Administração e Finanças - DGAF - de uma sociedade de economia mista solicitou que o contador realizasse alteração de despesas, declarando uma despesa maior que a real a fim de obter uma redução nos tributos.

O contador concordou em colaborar com isso.

Qual o seu grau de concordância com a afirmação **“Não houve problema na atitude do contador, pois ele está ajudando o Estado a gastar menos dinheiro.”**?

17. Se quiser, use este espaço para falar mais sobre alguma pergunta deste questionário e/ou falar mais sobre este assunto em relação à sua atuação profissional.