



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

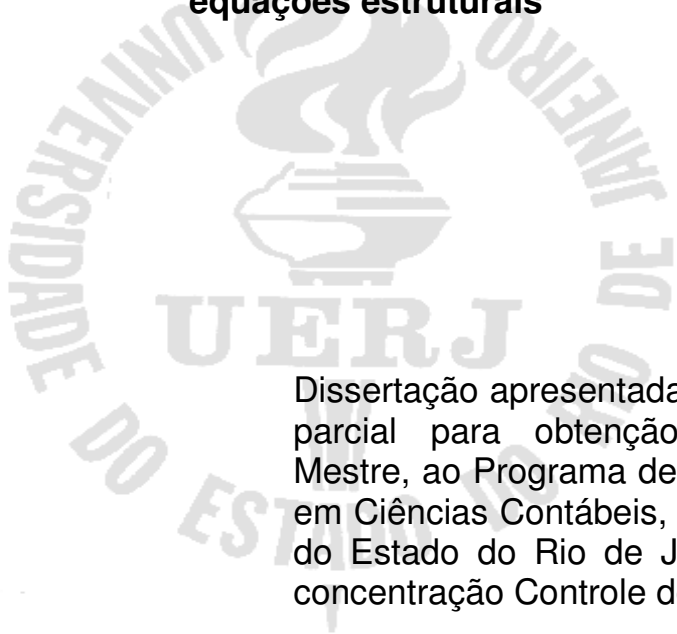
Julio Cezar de Mello Cidade

**Imagem de um Conselho Profissional: um estudo utilizando
equações estruturais**

Rio de Janeiro
2010

Julio Cezar de Mello Cidade

Imagem de um Conselho Profissional: um estudo utilizando equações estruturais



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração Controle de Gestão

Orientador: Frederico Antônio Azevedo de Carvalho

Rio de Janeiro
2010

FOLHA DE EXAME

Julio Cezar de Mello Cidade

Imagem e Desempenho de Um Conselho Profissional: Um estudo Empírico Utilizando Equações Estruturais

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovado em: 24 fevereiro de 2010

Banca Examinadora: _____



Prof. Dr. Frederico A. de Carvalho (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ



Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ



Prof. Dr. Paulo Roberto da Costa Vieira
Banco Central do Brasil - BACEN

Rio de Janeiro
2010

DEDICATÓRIA

À minha esposa Thaïs

Exemplo de Amor, dadivosidade, firmeza e retidão.

Sua conduta deixa um rastro para os que verdadeiramente buscam se tornar
pessoas melhores.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Dr. Frederico Antônio Azevedo de Carvalho, pela confiança, apoio e amizade durante todas as etapas deste trabalho. Sua presença segura, sua inteligência brilhante, seu fantástico conhecimento e sua enorme generosidade e amizade me deixam um grande exemplo a ser seguido e que jamais será esquecido.

Aos meus Mestres Octávio Rangel Filho e à Inge Rangel cujas sábias presenças sinalizam o caminho a ser trilhado. Exemplos de vida e de Amor incondicional.

À Thaïs, minha companheira de todas as horas, e à minha neta Giulia que com muito amor, carinho e paciência estimularam, em todas as suas etapas, a elaboração deste trabalho.

À minha Tia Floripes Sant'Anna que, me ofereceu a chance necessária para que eu pudesse fazer minha escolha e acreditar que a educação faria a diferença em minha vida.

Ao meu amigo-irmão, Cristóvão Araripe Marinho, que tanto me estimulou a entrar no Mestrado e iniciar minha vida acadêmica.

Aos Professores que distribuíram os questionários e aos respondentes de minha pesquisa, pela dedicação de seu tempo.

Às Forças Superiores que colocaram em meu caminho tantas pessoas tão iluminadas, dadas e plenas de Amor.

Minha eterna gratidão!

Resumo

O estudo e medição da imagem, especialmente de um Conselho Profissional são essenciais para auxiliar os gestores destas instituições a tomarem decisões.

Como não há uma escala válida e confiável que permita a medição da imagem corporativa de um Conselho Profissional, o presente trabalho busca confirmar, através do método de Modelagem de Equações Estruturais – MEE, o modelo hipotético proposto por Peres (2004) e Carvalho (2009) que tomam por base o estudo de Folland, Peacock e Pelfrey (1991) que conclui que a imagem corporativa é composta por dois fatores e a percepção desta imagem impacta na avaliação de seu desempenho.

Os resultados obtidos na pesquisa demonstram, com grande segurança estatística, que o modelo proposto é consistente, tem ótimo ajuste, e pode ser aplicado em futuras amostras semelhantes.

PALAVRAS CHAVE: Imagem Institucional. Conselho Profissional. Modelagem de Equações Estruturais.

Abstract

Both the analysis and measurement of institutional image have been shown as essential tools to help managerial decisions, and much more so in the case of professional councils.

During the bibliographical survey completed for the present research no valid and reliable scale has been identified for image measurement of a professional council. This dissertation intends to present such a scale by means of a confirmatory analysis of a prior two-factor model due to Folland, Peacock and Pelfrey (1991) and exploratorily studied by Peres (2004) and Carvalho (2009).

The confirmatory analysis is the first step of a structural equations model that additionally allowed to show the influence of image on organizational performance as perceived by a sample of potential members of a council of professional accountants in the state of Rio de Janeiro, Brazil.

Findings indicate that there is a significant statistical support for the proposed model so that the scale deserves further attention as a reliable tool for measuring the image of professional councils. In addition, since its components impact significantly upon performance, measured image may be useful for organizational management in the case of professional councils as well.

KEYS WORDS: Institutional Image. Professional Council. Structural Equations Model

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	Tipos de Marketing. Limites e ligações com os mercados Material e Simbólico	37
Figura 2 –	Modelo de tomada de decisões éticas em Contabilidade	47
Figura 3 –	Logomarca do CRC-RJ	52
Figura 4 –	Logomarca do Jornal do CRC-RJ	52
Figura 5 –	Logomarca da Revista Pensar Contábil	53
Figura 6 –	O CADUCEU	54
Figura 7 –	O Anel do Contabilista	54
Figura 8 –	Processo de elaboração de um questionário	58
Figura 9 –	Estágios fundamentais para aplicação da MEE	67
Figura 10 –	Diagrama de caminho do modelo hipotético de imagem	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 –	Grupos de perguntas	59
Quadro 2 –	Tipos de Formulários	60
Quadro 3 –	Variáveis latentes empregadas no modelo de imagem do CRC- RJ	94
Quadro 4 –	Variáveis observadas e fatores relacionados do modelo hipotético de imagem do CRC-RJ	94

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Distribuição dos Associados ao CRC-RJ – Posição em 31/12/2009	51
Tabela 2 –	Distribuição dos Questionários	62
Tabela 3 –	Pergunta 1 – Conhecimento sobre instituições relacionadas à profissão	69
Tabela 4 –	Pergunta 2 – ADEQUAÇÃO DO EXAME DE SUFICIÊNCIA	70
Tabela 5 –	Pergunta 3 – V08-PREOCUPAÇÃO DEMONSTRADA COM O DESENVOLVIMENTO DOS ESTUDANTES	71
Tabela 6 –	Pergunta 4 – AOS OLHOS DO ESTUDANTE A ATUAÇÃO DO CRC	72
Tabela 7 –	Pergunta 5 – V09-ATIVIDADES DE ATUALIZAÇÃO PROFISSIONAL	72
Tabela 8 –	Pergunta 6 – ATUAÇÃO DO CRC	73
Tabela 9 –	Pergunta 7 – POSTURA DO CRC DIANTE DE ESCÂNDALOS ...	74
Tabela 10 –	Pergunta 8 – V05-O CRC PODE SER VISTO COMO UMA INSTITUIÇÃO	74
Tabela 11 –	Pergunta 9 – INTERESSE DOS ESTUDANTES PELAS ATIVIDADES OFERECIDAS	75
Tabela 12 –	Pergunta 10 – V11-PARA MODERNIZAÇÃO DO CURSO O EXAME DE SUFICIÊNCIA SERIA UM INSTRUMENTO	76
Tabela 13 –	Pergunta 11 – SE FOSSE RESTRITA AO ASPECTO LEGAL, A ATUAÇÃO SERIA	77
Tabela 14 –	Pergunta 12 – V3-IMPRESSÃO SOBRE ATUAÇÃO DAS EQUIPES DE FISCALIZAÇÃO	79
Tabela 15 –	Pergunta 13 – V10-ATENDIMENTO AO ESTUDANTE	80
Tabela 16 –	Pergunta 14 – V4-NA VISÃO DO ESTUDANTE O CRC É UMA INSTITUIÇÃO	80
Tabela 17 –	Pergunta 15 – CONTRIBUIÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA PROFISSÃO	81
Tabela 18 –	Pergunta 16 – V1-NO DESENVOLVIMENTO DE SUAS ATIVIDADES	81

Tabela 19 – Pergunta 17 – O CÓDIGO DE ÉTICA É EMPREGADO DE FORMA	82
Tabela 20 – Pergunta 18 – V2-O CRC É UMA INSTITUIÇÃO	83
Tabela 21 – Pergunta 19 – CONSOLIDAÇÃO DA IMAGEM DO PROFISSIONAL CONTÁBIL	84
Tabela 22 – Pergunta 20 – V7-QUALIDADE DOS SERVIÇOS	84
Tabela 23 – Pergunta 21 – V12-EVENTOS PROMOVIDOS	85
Tabela 24 – Pergunta 22 – EM RELAÇÃO AO ATENDIMENTO ESPECÍFICO AOS ESTUDANTES OS SERVIÇOS PODEM SER CONSIDERADOS	86
Tabela 25 – Pergunta 23 – NA ATUAÇÃO DO PROFISSIONAL O APOIO DO CONSELHO	87
Tabela 26 – Pergunta 24 – IMPORTÂNCIA DO CRC-RJ NA DEFESA DAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS	87
Tabela 27 – Pergunta 25 – NOTA	89
Tabela 28 – Pergunta 26 – COMPARAÇÃO COM OUTROS CONSELHOS	90
Tabela 29 – Pergunta 27 – CONHECIMENTO SOBRE AS PUBLICAÇÕES DO CRC-RJ	90
Tabela 30 – Pergunta 28 – QUANTAS VEZES O ESTUDANTE VISITOU O SITE DO CRC-RJ EM 2009	90
Tabela 31 – Pergunta 29.1 – INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PESQUISADA	90
Tabela 32 – TIPO DE INSTITUIÇÃO	91
Tabela 33 – Pergunta 29.3 – CIDADE	91
Tabela 34 – Pergunta 29.4 – PERÍODO	92
Tabela 35 – Pergunta 29.5 – SEXO	92
Tabela 36 – Pergunta 29.6 – OCUPAÇÃO	92
Tabela 37 – Estimativas dos parâmetros do modelo hipotético da imagem institucional, com níveis de significância	98
Tabela 38 – Estimativas da covariância entre F1 e F2 do modelo hipotético de imagem institucional, com nível de significância	99
Tabela 39 – Resultados de significância e de sensibilidade ao tamanho	99

	amostral para o modelo hipotético de imagem do CRC-RJ	
Tabela 40 –	Índice de ajustamento e índice de ajustamento ajustado do modelo hipotético de imagem do CRC-RJ	100
Tabela 41 –	Estrutura de covariância do modelo hipotético de imagem do CRC-RJ	101
Tabela 42 –	Extensão da validação do modelo hipotéticas de imagem do CRC-RJ para futuras amostras	101

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	Justificativa do estudo	16
1.2	Objetivos da pesquisa	16
1.3	Organização da pesquisa	16
2	REVISÃO DE LITERATURA	18
2.1	Introdução	18
2.2	Imagem institucional	18
2.3	Governança e Imagem corporativa	30
2.4	Imagem na área Contábil	34
2.5	Marketing institucional e de imagem	35
2.5.	<u>Marketing Institucional</u>	35
2.5.2	<u>Marketing de Imagem</u>	37
2.6	Associações Profissionais	39
2.6.1	<u>A participação do profissional</u>	41
2.6.2	<u>A questão da ética</u>	42
2.6.3	<u>A deontologia</u>	44
2.7	A Criação e Regulamentação da Profissão Contábil no Brasil	47
2.8	O Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro	49
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	56
3.1	Questões a serem pesquisadas	56
3.2	Formulação das Hipóteses	56
3.3	Universo e amostra	57
3.4	Coleta de dados	57
3.4.1	<u>Elaboração dos questionários</u>	57
3.4.2	<u>Pré-teste</u>	60
3.4.3	<u>O instrumento final de coleta de dados</u>	60
3.4.4	<u>Envio e recebimento dos questionários</u>	61
3.5	Análise de dados	63
3.5.1	<u>Modelagem de equações estruturais</u>	63
3.6	Limitações do estudo	68

4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	69
4.1	Resultados Descritivos	69
4.2	Resultados da Modelagem de Equações Estruturais	93
5	CONCLUSÕES, CONTRIBUIÇÕES E RECOMENDAÇÕES	103
5.1	Conclusões	103
5.2	Contribuições	103
5.3	Recomendações	104
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105
	ANEXO A –	112
	ANEXO B – Decreto-Lei Nº 9.295/46	114
	ANEXO C – Resolução CFC Nº 001/1946	121
	ANEXO D – Código Comercial	123
	ANEXO E – Código de ética Profissional do Contabilista Brasileiro	125

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o exercício da profissão em diversas áreas e, no caso deste estudo, especificamente na área contábil, depende da inscrição do profissional em um Conselho Profissional.

Esse Conselho Profissional, além de fiscalizar o exercício da profissão, presta uma enorme gama de serviços aos seus associados e na condição de instituição pública à sociedade por intermédio de diversos públicos específicos: imprensa, governo, empresas etc.

Nesse cenário é primordial que essa instituição tenha a melhor imagem possível diante desses vários públicos.

Kotler e Armstrong (2007) entendem que o Marketing Institucional é um conjunto de ações, executadas por uma instituição, que têm como objetivo, a criação, modificação ou manutenção no seu público-alvo de uma atitude positiva em relação a ela própria.

No caso específico deste trabalho foi abordada a importância do Conselho Regional de Contabilidade do RJ – CRC-RJ se valer de técnicas de marketing, que eram utilizadas somente por organizações com fins lucrativos, para buscar aumentar sua eficácia para atingir seus objetivos (KOTLER, 1978).

Os benefícios advindos das ações do CRC-RJ são, em sua grande maioria, intangíveis e, portanto a comunicação torna-se ferramenta indispensável para que possa haver uma percepção positiva em relação a tais ações. É essencial que isso ocorra para garantir a boa imagem do Conselho (GRÖNROOS, 1995).

Avançando nesse conceito Vaz (2003, p. 53) afirma que “Marketing institucional incorpora sempre, em nível subjacente um Marketing Ideológico”.

Prossegue Vaz (2003) afirmando que uma instituição, em primeiro lugar, é uma ideia, uma norma mental e social para agir. E, finalmente, a organização estrutural proposta pela sociedade para que seja atingido um determinado objetivo. “A instituição é um método cooperativo de esforço coletivo ou de organização social”

Tendo em vista o assunto em tela, torna-se imprescindível para os gestores que atentem para o gerenciamento da imagem institucional do CRC-RJ.

O objetivo deste trabalho foi confirmar por meio da Modelagem de Equações Estruturais – MEE, um modelo proposto em estudos anteriores para medição, em

dois fatores, da imagem institucional do CRC-RJ e como essa medição se relaciona com a avaliação feita em relação ao desempenho da instituição feita pelos estudantes de graduação em Ciências Contábeis, futuros integrantes desta, sobre o CRC-RJ.

1.1 Justificativa do estudo

Folland, Peacock e Pelfrey (1991) em trabalho feito junto às empresas prestadoras de serviços em Contabilidade propuseram um modelo no qual a imagem profissional é composta por variáveis agrupadas em dois fatores. Peres (2004) e Carvalho (2009) realizaram estudo exploratório tomando por base o modelo de Folland, Peacock e Pelfrey (1991) e, utilizando a análise fatorial exploratória, propuseram o modelo teórico que explicava a imagem institucional do CRC-RJ composta por dois fatores: atendimento e institucional. Por meio de regressão múltipla foi testada a influência da imagem sobre o desempenho avaliado nesse estudo empírico. O resultado desses estudos propôs um construto a ser confirmado em estudo futuro.

1.2 Objetivos da pesquisa

O trabalho teve como objetivo confirmar, com emprego da MEE, a projeção, feita em estudos anteriores, de uma escala válida e confiável para medir a imagem corporativa do CRC-RJ a partir de uma perspectiva global e como essa medição afeta na sua avaliação de desempenho.

Para fins do estudo, foram considerados estudantes de Ciências Contábeis, matriculados, no segundo semestre de 2009, em Instituições de Ensino Superior – IES no Estado do Rio de Janeiro.

1.3 Organização da pesquisa

O presente trabalho está organizado em cinco capítulos. O primeiro deles apresenta os objetivos do estudo, identificando a corrente teórica que norteia a pesquisa, bem como a ferramenta multivariada escolhida para tratamento dos dados.

No segundo capítulo apresenta-se a literatura existente sobre o tema, a qual foi examinada pela ótica do marketing institucional.

No terceiro capítulo apresenta-se a metodologia adotada, incluindo-se o método de pesquisa, as variáveis e hipóteses de pesquisa, a população e amostra, o instrumento de coleta de dados, a ferramenta de análise dos dados e, por último, as limitações do estudo.

No quarto capítulo é realizada a descrição e a análise dos resultados.

Finalmente, o quinto capítulo apresenta as conclusões e sugestões para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Introdução

Conselhos Profissionais, que têm como finalidade principal a fiscalização do exercício de uma profissão e aos quais, por força de lei, seus associados necessitam estar vinculados para que estejam aptos ao exercício pleno da profissão para a qual se prepararam durante vários anos, apresentam em seu escopo de atuação diversas atividades para os vários públicos com os quais se relacionam.

A revisão bibliográfica visa trazer ao leitor os esclarecimentos necessários à compreensão da teoria basilar do presente trabalho. Esta revisão encontra-se dividida nos seis seguintes tópicos:

- 1 – Imagem institucional
- 2 – Governança e imagem corporativa
- 3 – Imagem na área Contábil
- 4 – Marketing institucional e de imagem
- 5 – Associações profissionais
- 6 – O Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro

2.2 Imagem institucional

Carvalho (2009) afirma que um Conselho Profissional tem, além de sua função precípua que é fiscalizar o exercício da profissão, uma relevante característica que não poderá ser ignorada: é antes de tudo um prestador de uma enorme gama de serviços.

Continua Carvalho citando a prestação de serviços em atendimento aos seus atuais e futuros filiados, através da expedição de registros ou certificados, da possível realização de exames de suficiência – como é o caso da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB – e a promoção de atualização profissional, podendo ser remunerados pelos serviços que prestam. Em todos esses casos os benefícios que fornecem são principalmente intangíveis, o que torna relevante para seus gestores o conceito de imagem (GRÖNROOS, 1995).

Grönroos (1995) prossegue afirmando que o papel da imagem é refletido de várias maneiras distintas: a imagem comunica expectativas. Ela tem um impacto

característico sobre as organizações. A imagem é um filtro que afeta a leitura, pelo público, das operações de uma organização. A percepção da imagem, pelo público da desta, após utilizar seus serviços, se superior à expectativa deste, certamente melhorará; e, finalmente a imagem tem um impacto interno, refletindo na atitude dos empregados em relação à instituição para a qual prestam serviços.

Kotler e Armstrong (2007) referem-se à imagem como sendo a maneira pela qual um indivíduo ou grupo enxerga uma determinada organização.

Peres (2004) afirma que a análise da imagem de produtos essencialmente intangíveis é uma tarefa bastante desafiadora, porque as avaliações dependem do nível de abstração individual das pessoas.

Vaz (2003, p. 53) afirma que ao conjunto de ideias que uma pessoa tem, ou assimila, a respeito de um objeto, que o identifica de forma particular, pode-se denominar imagem.

Peres (2004, p. 5), citando Neves (1998) assegura que imagem não é necessariamente a realidade. A forma como pessoas e objetos são percebidos pelos outros agrega, em si só, aspectos essencialmente intangíveis e pessoais, pois cada ser humano os percebe do jeito que lhe aprouver, com infinitas combinações imaginativas. Enfim, imagem e realidade, não têm necessariamente nada a ver uma com a outra.

É interessante perceber que a avaliação da imagem está indissoluvelmente associada às ideias, que se formam de acordo com as vivências e percepções de cada indivíduo, o que torna a construção de uma imagem o resultado de diversas ideias (VAZ, 2003, p. 53).

O grau de consciência que se tenha do conjunto de ideias, objetivo e subjetivo, associado a um determinado objeto é determinante para depurar o grau de precisão da imagem do objeto em questão (VAZ, 2003, p.54).

Peres (2004) enfatiza que a imagem, em termos de mercado, resulta da avaliação quanto ao merecimento de sua atenção e apoio a alguma idéia, que um indivíduo faz ao analisá-la à luz de suas referências pessoais.

Para Fox e Kotler (1994) uma imagem é a soma de crenças, ideias e impressões que um indivíduo tem de algum objeto.

Segundo De Toni (2005, p. 55), “imagens são representações, impressões, convicções e redes de significados de um objeto (produto/marca, corporação, loja) armazenado na memória de forma holística”.

“A imagem é o resultado de um conjunto de ideias, percepções e opiniões. É tudo aquilo que o indivíduo apreende de um determinado objeto, pessoa ou instituição, sejam elas empresas, organizações, governos etc.” (BARICH; KOTLER, 1991).

Flavián *et al.* (2004), ao realizarem estudo sobre a imagem no setor bancário, afirmam que muitos autores consideram que uma forte imagem corporativa é a forma mais eficaz para a diferenciação.

O estudo e a medição da imagem tornaram-se, além de importante ferramenta de gestão (Worcester, 1997), um conceito muito intrincado que requer, em sua análise, que vários elementos sejam considerados (BALMER; STOTVIG 1997).

Este estudo é apresentado em um contexto no qual as Organizações Sem Fins Lucrativos – OSFL dão uma importância crescente para o estudo da imagem que transmitem aos seus associados, e onde as constantes mudanças, enfrentadas por essas instituições, motivam estudos cada vez mais complexos sobre a imagem institucional, a partir de uma perspectiva global.

Worcester (1997) sugere que a imagem corporativa é o resultado da interação de todas as experiências, impressões, crenças, sentimentos que as pessoas têm conhecimento sobre uma empresa.

A internalização desses elementos fez com que os investigadores reconhecessem que a imagem é identificada como um item intangível que só pode ser percebida por cada indivíduo à sua própria maneira. Assim, a percepção de um indivíduo nunca será a mesma que a de outro. Usando este raciocínio, é possível inferir que a imagem corporativa não é uma entidade única, uma vez que depende da percepção de cada grupo específico de pessoas e sobre o tipo de experiências e contatos que tiveram com a empresa (DOWLING, 1986, 1988).

Ao tratar da análise de aspectos que envolvam abstração, como é o caso da imagem projetada por uma empresa na mente de seus consumidores, ou a qualidade percebida de seus produtos, deve-se iniciar destacando a complexidade de tal estudo quando se tratar de empresas dedicadas à prestação de serviços. Com efeito, os serviços são tratados como um caso especial devido à sua intangibilidade. Isso fez com que, quando variáveis latentes, como a qualidade do serviço sejam analisadas, seja complexa a sua medição (NEWMAN, 2001).

O conceito de qualidade de serviço tem sido associado à idéia de imagem da empresa. Qualidade do serviço vem de uma comparação entre as expectativas

iniciais do cliente e os resultados reais (Parasuraman *et al.*, 1988), aproximando o conceito da idéia de satisfação (Cooper A., Cooper M. e Duhan, 1989). Rynes (1991) afirma que a imagem pode ser definida como as impressões gerais sobre uma organização. Dessa forma o conceito de imagem é mais abstrato do que a idéia de qualidade de serviço. Este caráter abstrato significa que não há consenso entre os pesquisadores a respeito de como deve ser medido e, em alguns casos, foi mesmo considerado como aberto à manipulação:

“É tão imprecisa, tão pretenciosa e ainda por cima de tudo o que tem implicações sinistras todos relacionados a técnicas sofisticadas de manipulação supostamente”(BALMER; GREYSER, 2003)

Gerzson *et al.* (2009, p.9) afirmam que “(a) imagem é formada com base no conjunto das informações recebidas (verbais, visuais etc.)” e que o cidadão percebe os discursos, formulados através de diferentes canais de comunicação, e elabora sua impressão. O resultado obtido no processo de relação entre o discurso e a imagem que se forma é a identidade da instituição.

Não se pode ignorar que a percepção de imagem e ação depende de uma relação de causa e efeito que está relacionada com a identidade:

Optamos pela possibilidade de conceituarmos identidade como o resultado da relação produtiva entre discurso e imagem, ou seja, o que surge de afinidade entre as intenções do discurso e as impressões do receptor. Essa ‘afinidade’ não se dá apenas por congruências, mas também pelas diferenças geradas e esperadas por ambos os lados da relação (IASBECK, 2007, p. 90).

Grönroos (1995) define a qualidade do serviço com base em duas dimensões (a técnica ou a dimensão dos resultados e a dimensão funcional relacionada ao processo), e a associa com a imagem corporativa, uma vez que esta pode determinar o que se espera do serviço prestado pela empresa. Isto é, como a ligação entre os conceitos de qualidade, de serviço e imagem, pode ser observada.

Flavián *et al.* (2004) afirmam que o estudo da qualidade do serviço é algo que é obviamente distinto de uma análise da imagem transmitida por uma instituição. No entanto, enfatizam que os estudos de qualidade agregam uma importante contribuição para uma melhor compreensão do conceito de imagem, devido à grande influência exercida por certos aspectos – tais como a qualidade do serviço - na formação da imagem percebida pelos consumidores.

A literatura de marketing especializada tem enfatizado que a imagem da

empresa não é a única imagem a ser percebida pelo consumidor. A este respeito, os pesquisadores sugerem que existem diferentes tipos de imagem, dependendo do grupo específico. Dowling (1986, 1988) enfatiza a marca. Gray e Smeltzer (1985) apontam que a imagem é um conjunto de impressões que os diferentes tipos de públicos de uma determinada empresa têm sobre ela. Para LeBlanc e Nguyen (1996, p. 45), a imagem corporativa "é o resultado de um processo global pelo qual os clientes comparam atributos das empresas". Este caráter intrincado de construção da imagem apresenta uma complexidade especial para o processo de geração e gestão de uma imagem corporativa. Chernatony (1999) sugere que, devido à existência dessas percepções diferentes, as empresas estão cada vez mais buscando meios para coordenar as suas atividades, com o objetivo de tentar transmitir uma imagem única. Ou seja, elas estão tentando determinar como as suas marcas estão sendo percebidas, tanto dentro das empresas, bem como pelo público-alvo. Além disso, buscam promover, de forma coordenada e eficaz, a projeção de uma imagem que corresponda aos seus interesses, especialmente no que diz respeito ao grau de influência sobre a confiança dos seus clientes.

LeBlanc e Nguyen (1998) argumentam que a compreensão do papel desempenhado pela imagem corporativa na lealdade do cliente é uma questão fundamental que tem recebido pouca atenção na área de marketing de serviços. Os autores afirmam que a satisfação do consumidor, a qualidade e o valor percebido têm sido considerados, na literatura de marketing, como variáveis determinantes do comportamento de compra. Todavia, LeBlanc e Nguyen (1998) postulam que essas três variáveis influenciam fortemente a avaliação da imagem corporativa que, influencia, por seu turno, a lealdade do cliente.

Como conseqüência da influência da imagem sobre o comportamento do consumidor, esta variável tem adquirido importância significativa nos últimos anos e tornou-se um fator-chave na gestão avançada de estratégia de marketing de cada empresa (ESTEBAN, 1997).

Pode-se considerar que a imagem corporativa é uma ferramenta estratégica de grande valor, pois além de ajudar a alcançar os objetivos de longo prazo (Abratt e Mofokeng, 2001), pode se transformar em uma fonte de vantagem competitiva. Isto se deve ao fato de que a imagem corporativa não é "imitável" e, como conseqüência, demanda extenso período de tempo para desenvolvê-la.

Segundo Park *et al.* (1986) tudo isso tem um efeito mensurável sobre a

gestão das instituições, uma vez que cada uma deve preocupar-se com a gestão e controle de sua imagem corporativa e também precaver-se com os fatores externos, não controláveis pela Empresa, que impactam a imagem de cada instituição. Reverter uma imagem negativa pode ser muito demorado e difícil.

A imagem institucional tem várias definições. Barich e Kotler (1991) a relatam como a impressão geral criada nas mentes do público sobre uma determinada organização, ou até mesmo seu olhar sobre a organização.

Carvalho (2009, p.61), citando Kennedy (1977) afirma que a imagem institucional tem dois componentes principais: o funcional e o emocional. O primeiro relaciona-se às características palpáveis, facilmente medidas; o segundo tem sua composição associada ao aspecto psicológico que se manifesta por atitudes e sentimentos em relação à instituição. Conclui que “imagem institucional é o resultado de um processo agregado pelo qual o público compara e contrasta os vários atributos das organizações”.

Vaz (2003) afirma que no mercado institucional, ideias vão se formando no intervalo que compreende as crenças e atitudes individuais, de forma que não há previsão exata das atitudes que um indivíduo terá diante das situações específicas que envolvam uma instituição.

Ajudando a formar tais crenças e influenciando diretamente tais atitudes, está a opinião pública, que por intermédio de certas padronizações induz as pessoas a um determinado tipo de comportamento, e o ambiente cultural em que está inserida a instituição. Isso pode resultar em atitudes absolutamente descasadas entre o que se pensa e sente e as atitudes tomadas em relação à instituição.

Vaz (2003, p.55) afirma, com muita propriedade, que para mudar uma imagem torna-se necessária a cuidadosa elaboração de proposições que mudem as ideias que servem de apoio ao consumidor para avaliação da imagem em questão. Com base nisso, pode-se inferir que a dificuldade na obtenção da aceitação pública de uma idéia é diretamente proporcional ao nível de mudança contida em sua proposta, ou seja, quanto maior a mudança proposta menores as chances de sua aceitação. Há uma forte tendência ao conservadorismo, notadamente quando a mudança ou inovação proposta ocorre no campo social, e uma resistência menor quando é tecnológica.

Os valores culturais, hábitos arraigados, a falta de informação e, sobretudo, o medo do desconhecido alimentam essa resistência.

Dessa forma, as informações que reforçam a imagem já existente são absorvidas com maior grau de facilidade do que aquelas que contribuem expressivamente para destruí-la ou modificá-la. Para que haja modificações nessa percepção, torna-se necessário fato incontroverso ou um grande investimento e um árduo trabalho para a formação da imagem.

Grönroos, (1995, p.215) vaticina: “imagem é realidade” e conclui que qualquer intenção de promover mudanças na imagem deve estar necessariamente, conectada à realidade.

Barich e Kotler (1991) observam que a intensificação da competição pressiona as empresas a compreenderem com maior profundidade as necessidades e atitudes de seus clientes, com vistas a tornar seus bens ou serviços mais atrativos e sua imagem mais competitiva. Para esses autores a reputação constitui um dos principais determinantes da imagem corporativa.

Na concepção de Barich e Kotler (1991), a imagem representaria a percepção que se tem de um objeto, a qual tem seus fundamentos em crenças, atitudes e impressões. As imagens podem ser: “verdadeiras ou falsas, reais ou imaginárias. Correta ou não, a imagem orienta e molda o comportamento. As empresas necessitam identificar os pontos fortes e fracos de sua imagem e tomar providências para melhorá-la” (BARICH; KOTLER, 1991, p. 95).

Kotler (1978) afirma que o que leva tantas organizações ao interesse na medição de suas respectivas imagens é o fato desta ter grande impacto sobre o comportamento das pessoas, ou seja, a crença que exista causalidade entre imagem institucional e o comportamento de seu público para com essas organizações.

Em estreita interação com a imagem corporativa, estariam a oferta da empresa (marca, produto ou serviço) e seus distintos públicos, tais como consumidores, fornecedores, governos, competidores, mídia, grupos internos e financiadores.

Haveria, na visão de Barich e Kotler (1991), vários tipos de imagens. A imagem corporativa estaria relacionada à forma como os públicos da empresa a percebem como um todo. A imagem do produto estaria vinculada ao modo como os clientes percebem determinada categoria de produto. A imagem de marca estaria associada à percepção dos clientes em relação à dada marca em cotejo com marcas concorrentes. Os aludidos autores apresentam um quarto tipo de imagem, qual seja:

imagem de marketing. A imagem de marketing seria “a forma como as pessoas vêem a qualidade da atuação global do marketing da empresa e de seu marketing mix”. (BARICH; KOTLER, 1991, p. 95)

Barich e Kotler (1991, p. 96) observam que “a imagem da corporação e sua imagem de marketing desempenham papéis diferentes”. Embora tendo imagem corporativa forte, a empresa pode não ser, somente por esse componente, bem-sucedida, já que necessita desfrutar também de uma imagem de marketing positiva.

É a imagem de marketing que possibilita uma elevada classificação, por parte dos consumidores, do “valor de troca das ofertas da empresa comparativamente ao de seus competidores” (BARICH; KOTLER, 1991, p. 97).

Quando a firma tem uma forte imagem de marketing, seus clientes julgam estar obtendo elevado valor com a aquisição dos produtos da empresa. Caberia, então, à administração da imagem de marketing não só encorajar os clientes a comprarem seus produtos, como recomendá-los a consumidores potenciais. À imagem corporativa ficaria reservada a função de “melhorar a percepção quanto às ações da firma, intensificar a disposição de se juntar a ela, trabalhando arduamente, e obter apoio da legislação que lhe seja favorável” (BARICH; KOTLER, 1991, p. 97).

Desta forma, uma imagem positiva induz o público a reações favoráveis, em relação à organização. Isso explica o interesse demonstrado pela criação e manutenção de uma forte e positiva imagem institucional.

Segundo Grönroos (1995) existem duas razões possíveis para a ocorrência de problemas com a imagem: a organização tem imagem ruim, apesar de ser muito conhecida; e, por ser pouco conhecida a organização tem uma imagem difusa ou baseada em antigas experiências de seus clientes.

Afirma Vieira (2003) que, de acordo com Bickerton (2000), o conceito de imagem corporativa foi introduzido pelo marketing sob a perspectiva do cliente e surgiu, segundo Kennedy (1977), na década de 1950, constituindo-se, em tempo recorde, uma área de grande interesse de pesquisa.

O que fundamentou a popularização de que a firma tem imagem foi a concepção, imposta pelo sistema legal norte-americano, que empresas mantinham estreita semelhança com indivíduos. Motivo pelo qual, os primeiros conceitos sobre o assunto faziam uma analogia entre a imagem corporativa e a personalidade humana (KENNEDY, 1977; DOWLING, 1993).

Kotler (1978) adverte que a relação entre imagem e comportamento do

público não é tão próxima quanto parece, porém não se deve desconsiderar a necessidade de sua gestão planejada e sistemática, pois imagens têm seus impactos sobre o comportamento, muitas vezes pouco evidentes, além do que são extremamente difíceis de serem modificadas.

Dessa forma, infere-se que medir a imagem de uma instituição é uma ação necessária para que se consiga detectar o que está ocorrendo com esta. Só então é possível entender o que precisa ser modificado, ou realçado. Esse investimento, invariavelmente trará bom retorno para a organização.

No Brasil há escassos estudos sobre o tema. Como exemplo cita-se o estudo de Carvalho (2009). Na área pública merecem destaque alguns trabalhos de Vieira (2003) e Vieira e Carvalho (2004), que elaboraram análise empírica da imagem institucional do Banco Central do Brasil e de seu impacto sobre a avaliação de sua credibilidade.

Vieira (2003) afirma que a literatura sobre imagem corporativa é caracterizada por apresentar contribuições de diferentes disciplinas da área de negócios, tais como marketing e estratégia empresarial, entre outras. Por essa razão, há várias definições para o mesmo conceito, que dependem da perspectiva do estudioso.

Embora haja consenso entre profissionais e acadêmicos da área de negócios quanto à concepção de que a identidade corporativa se relaciona à forma como a organização se apresenta ao público, não há concordância com respeito a um conceito que melhor a defina.

Burke (2003) alerta que a composição da identidade corporativa é feita por elementos tais como nome, logomarca, cores e localização da firma, ganhando importância por ser a primeira impressão do cliente e por ser determinante ao influenciar a criação da imagem corporativa. Além disso, a imagem contribui para a construção da reputação corporativa.

As ações e atividades da instituição determinarão sua reputação, não as palavras. Portanto, o gestor deve atentar para o agir organizacional, que determina as condições para fortalecimento ou enfraquecimento da reputação corporativa. Embora a reputação possa levar anos para ser construída, ela pode ser destruída em curtíssimo espaço de tempo (BURKE, 2003).

A maior parte das contribuições sobre identidade corporativa poderia ser reunida em dois grupos. No primeiro grupo, estariam concentrados os trabalhos desenvolvidos por profissionais da área de negócios, enquanto, no segundo,

estariam reunidos os estudos realizados por acadêmicos da administração e de campos afins (ALESSANDRI, 2001).

Martineau (1958), Lindquist (1974) e Kennedy (1977) consideram o trabalho de Boulding (1956) a fonte original para pesquisa sobre imagem corporativa, consistindo, de acordo com a visão dos referidos autores, num dos estudos mais completos sobre formação de imagem.

Para ilustrar esse primeiro momento na evolução do conceito da imagem corporativa, Kennedy (1977, p. 150) apresenta a seguinte passagem do livro *The Image*, de Boulding (1956):

Imagens só podem ser comparadas a imagens. Elas nunca podem ser comparadas a uma realidade externa... Para qualquer organismo individual ou empresa, não existem fatos. Existem apenas mensagens filtradas através de um sistema de valores mutável (grifo do autor).

O trabalho de Martineau (1958) discute a essência do conceito e faz recomendações às empresas que têm interesse em criar uma imagem clara e persuasiva.

Havia, observa Martineau (1958), um esforço consciente para que fosse criada uma imagem positiva associada à marca que a distinguísse das demais. Uma marca bem-sucedida teria invariavelmente significados e dimensões psicológicas tão reais para o cliente quanto suas propriedades físicas e, em muitas situações,

“atributos puramente subjetivos desempenhariam papel muito mais importante do que elementos funcionais. Entretanto, a propaganda aplicada exclusivamente à marca seria insuficiente. Era necessário trabalhar simultaneamente a imagem corporativa” (MARTINEAU, 1958, p.50).

A imagem corporativa, conforme observa Martineau (1958, p.53), é complexa e diversa, “servindo como filtro emocional, empregado na decodificação das mensagens visuais e auditivas transmitidas a respeito da empresa”. É dentro de uma teia de significados intrinsecamente inter-relacionados que a firma deverá atuar para fortalecer sua imagem, pois não tem a faculdade, no ambiente extremamente competitivo em que está inserida, de ignorá-la.

Dowling (1993) argumenta que a empresa possui muitas imagens, pois cada pessoa possui sua própria percepção da empresa. A imagem seria a impressão total que existe na mente dos indivíduos a respeito de determinada empresa.

Para Dowling (1993, p. 102), as imagens da corporação resultado do que “as pessoas estão falando acerca da empresa e do que a empresa está falando sobre si

mesma". As imagens corporativas possuídas pelos grupos externos não são apenas formadas pelos produtos e serviços recebidos pelos clientes, como também pelo que dizem a respeito da empresa. Nesse contexto, clientes, mídia, líderes comunitários e membros do canal de distribuição também participam da formação da imagem corporativa.

Com base em estudo realizado para investigar a imagem corporativa de instituição universitária, tal como percebida pelo público externo, Kazoleas, Kim e Moffitt (2001) afirmam que a imagem corporativa não é, como postulam alguns autores sobre o assunto, controlada pela organização, haja vista que fatores externos influenciam sua construção. Esses autores (*id.*, p. 212) descobriram também que "os indivíduos têm múltiplas imagens, mas que, em determinados momentos, algumas se sobrepõem como dominantes, em função da interação ou embate entre fatores pessoais, ambientais e organizacionais".

O trabalho de Abratt e Mofokeng (2001) reuniu evidência empírica sobre o processo de administração da imagem corporativa nas empresas da África do Sul.

Na concepção de Abratt e Mofokeng (2001, p.370), a imagem corporativa representa "o resultado líquido da interação de todas as experiências, crenças, sentimentos, conhecimentos e impressões que as pessoas têm sobre a empresa".

Uma imagem ou reputação forte ajuda uma empresa a atrair o público necessário ao seu sucesso, tais como analistas, investidores, clientes, parceiros e empregados. Por essa razão, os autores estabeleceram a proposição de que "*a imagem corporativa é de importância estratégica para que sejam atingidos os objetivos de longo prazo da empresa*" (ABRATT; MOFOKENG, 2001, p.370).

Alessandri (2001a) observa que consistência e repetição são indispensáveis para instituições que buscam a construção de uma positiva imagem corporativa na mente do público. Impressões regulares de uma imagem positiva produzem, ao longo do tempo, uma sólida reputação corporativa.

Sandberg (2002) também acredita que a imagem, que é conceituada como percepção da firma por parte de seus públicos, é determinante da reputação corporativa. Ele argumenta que "reputação é o consenso de percepções sobre como a firma se comportará em determinada situação, a partir do que as pessoas sabem sobre ela, incluindo seu desempenho financeiro".

Vieira (2003) relata que tanto a imagem como a reputação organizacional parecem apresentar uma relação com os resultados da empresa e instituições nos

seus setores de atividade. Na verdade, os estudos apontam vários benefícios para as organizações na gestão destes ativos intangíveis. Uma imagem e uma reputação favoráveis podem promover agrado, familiaridade, diferenciação, vantagem competitiva, lucros, proteção, eficácia competitiva ou liderança de mercado (Balmer e Gray, 2004), constituindo, assim, valiosos recursos estratégicos, suportados pela comunicação que, intencionalmente ou não, desenvolvem com os públicos.

Van Heerden e Puth (1995) consideram, além da identidade e da imagem, o conceito de personalidade corporativa. Para esses autores, toda corporação tem uma personalidade que poderia ser definida como o conjunto de atributos que a distingue das demais. A personalidade corporativa consistiria de um conjunto diverso de elementos, tais como comportamento dos empregados, serviços prestados aos clientes, nome corporativo e slogan da corporação. A personalidade é projetada por intermédio de sinais visuais, como logotipo corporativo, e por meio de elementos de natureza comportamental. Os elementos comportamentais podem ser projetados de forma não controlável, produzindo resultados negativos, como no caso de comunicações internas e externas inadequadas, ou baixa disposição e desempenho dos empregados. O conjunto de elementos projetados constitui a identidade corporativa, que não se esgota, na concepção de Van Heerden e Puth (1995), em elementos gráficos e visuais. De acordo com os autores, a sua concepção vai de encontro a “um dos mais populares mitos na administração da identidade corporativa, de que a identidade consistiria exclusivamente de artefatos gráficos e visuais” (VAN HEERDEN; PUTH, 1995).

Fombrun (1996) menciona que os gestores procuram fazer com que suas empresas tenham imagens favoráveis junto a seus públicos. Porém, essas imagens são de difícil controle, já que se referem às percepções. Nesse contexto, a identidade sólida assume papel vital, pois sinaliza consistência das posturas interna e externa, as quais moldam a formação da imagem.

Sinais de identidade corporativa projetados pela empresa eliminam rumores e boatos, cabendo à identidade positiva proteger a imagem corporativa. É imprescindível que seja dada consistência às múltiplas imagens dispersas na mídia.

Van Rekom (1997, p. 410) observa que “a imagem corporativa tem como gênese a identidade corporativa”. Enquanto a imagem reside na mente do público, a identidade corporativa tem sua origem na empresa. Seria a partir da percepção e da interpretação da identidade pelos seus distintos públicos que a imagem corporativa

seria constituída. Existiria, então, uma estreita inter-relação entre identidade, imagem e estratégia corporativa.

Oliver (1997), afirma que o produto entregue deverá satisfazer as necessidades específicas de seu consumidor. Como em qualquer mecanismo de controle, o consumidor compara sua percepção do produto adquirido (o desempenho real) às suas expectativas (o desempenho esperado), podendo resultar em uma discrepância entre as expectativas e o desempenho. Ao resultado dessa comparação chama-se *desconfirmação*. O consumidor faz, também, uma avaliação quanto à qualidade recebida em relação ao preço do produto.

Segundo a concepção de Andreassen e Lindestade (1998), o desempenho percebido, que influencia a *desconfirmação* de expectativas, toma como base informações intrínsecas e extrínsecas ao produto ou serviço. As primeiras só podem ser alteradas através de modificação nas características do produto ou serviço. As segundas não fazem parte do produto ou serviço e nelas está incluída a imagem corporativa.

2.3 Governança e Imagem corporativa

“a gerência deveria desenvolver uma estratégia de propaganda para a empresa que não se esgotasse na mensagem de ser idônea, amiga, confiável, corajosa, próspera etc, mas programar uma campanha que levasse seus diferentes públicos a gostar de sua personalidade, exatamente como se gosta de alguém”. (MARTINEAU, 1958, P.52)

Alvesson (1990, p.384) destaca o “caráter imaginário das organizações modernas”. Carvalho (2009) afirma que “sendo crescentes: a complexidade, a escala e a distância para com os clientes a imagem se torna importante tópico de atenção e de ação para os gestores”.

Alvesson (1990) afirma ainda que o sucesso de inúmeras organizações, cada vez mais, está sendo afetado pela forma com que suas imagens são geridas. Recomenda ainda que a imagem seja gerida de forma proativa, nunca de forma reativa.

A corporação não deveria apenas se preocupar com o consumidor, mas também com muitos outros públicos significativos, como investidores e sindicatos, que precisam ser influenciados de formas distintas. Mesmo dentro de cada grupo,

existiriam imagens diferenciadas da empresa entre seus membros constituintes. Por exemplo, a administração superior teria uma imagem corporativa diferente da possuída pelos operários diretamente ligados ao processo produtivo, uma vez que desejos e expectativas dos dois grupos são distintos (Martineau, 1958).

Embora não exista consenso na literatura em relação à definição e à operacionalização da imagem, a visão considerada no artigo é a de que a imagem global do serviço de uma firma é influenciada pela qualidade percebida do serviço, pela satisfação do cliente e pelo valor percebido do serviço. Esses elos não foram objetos de muita atenção na literatura e, do nosso ponto de vista, merecem investigação (LEBLANC; NGUYEN, 1998).

A administração da imagem corporativa exigiria não apenas a compreensão de como ela é constituída, como também sua periódica mensuração, uma vez que para modificá-la seria indispensável conhecer a imagem atual e seus fatores constituintes (DOWLING, 1993).

O outro fator constituinte da imagem corporativa seria a comunicação de marketing, que poderia ser interpretada como *“a tentativa da empresa projetar sua auto-imagem ideal, tanto para o público interno, como para o externo”* (DOWLING, 1993, p. 104).

Entre outros benefícios, o sistema de monitoramento e gerenciamento da imagem corporativa possibilita não apenas neutralizar situações adversas que poderiam enfraquecê-la, como também verificar se as medidas implementadas para fortalecê-la foram bem-sucedidas (BARICH; KOTLER, 1991).

Na medida em que a imagem corporativa influencia a percepção dos clientes acerca da qualidade dos diferentes produtos disponíveis, torna-se imprescindível que seja cuidadosamente planejada e sistematicamente avaliada pela firma, com vistas a distinguir o seu produto do ofertado pelos concorrentes.

Dowling (1993, p. 105) julga, entretanto, que *“a comunicação interpessoal é muito mais poderosa em termos de formação de atitudes e imagens pelas pessoas do que as comunicações da própria empresa”*.

Abratt e Mofokeng (2001) ressaltaram duas formas de comunicação: a interna, que se dirige ao público interno da empresa e a externa, que é dirigida ao público externo da instituição. A eficiência na estruturação, integração e consistência desses processos de comunicação são decisivas para que seja logrado êxito no processo de administração da imagem corporativa. Abratt e Mofokeng (2001) asseveram que a imagem corporativa é um recurso de negócios que depende de

comunicação pró-ativa a seus diferentes públicos.

Duimering e Safayeni (1998) discutem a relevância da comunicação da empresa com seus funcionários na construção de uma imagem positiva, destacando o papel da linguagem na projeção de uma imagem consistente para os diferentes públicos da firma.

A imagem projetada pela empresa é avaliada positiva ou negativamente pelo público externo. Caso a imagem seja positiva, os investidores são incentivados a aplicar seus recursos na empresa e os clientes a comprar seus produtos. Nesse sentido, a empresa e suas unidades objetivam construir e manter imagens favoráveis, com a finalidade de assegurar o fluxo de disponibilidades necessárias a seu crescimento.

A imagem comunicada pela empresa por intermédio de sua estrutura formal objetiva apresentá-la em termos de valores positivos, para obter legitimidade junto ao público externo. Os autores ilustram essa postura, observando que as universidades se definem em termos de educação, uma vez que a sociedade lhe atribui valor inestimável.

A comunicação da imagem, que dê destaque aos aspectos positivos das atividades da empresa, possibilita neutralizar possíveis mensagens adversas transmitidas ao público externo, o qual recebe informações provenientes de fontes variadas, que não são diretamente controladas pela firma.

Na medida em que o significado das palavras só pode ser compreendido no contexto dentro do qual foram empregadas, e considerando que o mesmo evento pode ser descrito por diferentes palavras, Duimering e Safayeni (1998) afirmam que os indivíduos sempre podem demonstrar que estão realizando o esperado, conforme estabelecido pela estrutura formal da empresa, não obstante os resultados efetivos dela se afastem. A estrutura formal, quando distanciada da realidade, cria um ambiente propício à descrição enviesada dos eventos.

Sendo assim, a estrutura formal da empresa deve ser consistente com sua realidade, para que a descrição dos eventos seja fielmente retratada, projetando à ambiência externa uma imagem que se sobreponha à comunicada pela referida estrutura.

Duimering e Safayeni (1998) alertam que se houver geração de informação inconsistente, que contradiga a estrutura formal, a imagem projetada pelos membros da empresa poderá ser questionada ou mesmo desacreditada pelo público externo.

A partir do final da década de 1970, desenvolveram-se, paralelamente aos estudos sobre imagem, as investigações acerca da identidade corporativa. Com o crescimento de popularidade da identidade corporativa entre os estudiosos, reduziu-se a importância relativa atribuída à imagem (BALMER, 1998).

Não obstante reconhecida como recurso estratégico e fonte de vantagem competitiva, a inexistência de um conceito categórico acerca da identidade corporativa tem gerado muita confusão em torno desse construto teórico, dificultando sobremaneira sua administração (MELEWAR; JENKINS, 2002).

A identidade corporativa reuniria as informações que criariam percepções ou impressões na mente dos públicos, as quais definem a imagem corporativa global. A imagem forte possibilita manutenção ou expansão do *market share*, preservação da lealdade dos clientes e de relações estáveis de negócio, assegurando, assim, uma posição lucrativa. Sob a perspectiva de Van Heerden e Puth (1995), a imagem corporativa forte confere individualidade à empresa, a qual conduz à lealdade do cliente.

A comunicação primária deveria apresentar uma imagem positiva da empresa e prepará-la para o estágio subsequente de reputação positiva. A secundária deveria ser desenvolvida para dar apoio e reforçar a comunicação primária. A terciária deveria produzir reputação superior, supondo-se que os dois estágios anteriores de comunicação corporativa foram adequadamente concebidos (BALMER; GRAY, 2000, p.256).

Os resultados do estudo realizado, com vistas a avaliar a percepção do público externo de uma instituição universitária quanto à sua imagem corporativa sugeriram que “experiência pessoal e redes de interrelacionamentos entre pessoas têm impacto superior sobre as percepções e atributos da imagem do que pelas imagens transmitidas pela corporação por intermédio da mídia” (KAZOLEAS; KIM; MOFFITT, 2001, p. 211).

A crescente transparência de informações disponíveis na mídia nas sociedades modernas alterou o processo de construção da reputação corporativa, que, segundo Backer (2001), deixou de ser diferenciada por público-alvo e passou a ser única. Os consumidores, a mídia e as organizações não-governamentais estão exigindo das corporações postura ética mais elevada e maior preocupação com o meio ambiente. Nesse contexto, a investigação sobre como o poder é exercido pelos gestores sobre as instituições deve ser alvo permanente de estudo e vigilância.

O trabalho de Backer (2001) fundamentou-se nas primorosas contribuições de Foucault (1977), que enfatizou a mudança, no começo do século XIX, da maneira de

punir os criminosos, que deixou de ser realizada através da execução pública e tortura do condenado e passou a ser imposta à sua alma nas prisões, que passaram a ser caracterizadas pelo número relativamente pequeno de vigias em relação ao expressivo número de prisioneiros. Estabelecendo um paralelo com o momento atual onde o consumidor-observador vê, julga, pune, mas não é visto. Inversamente, nesse contexto, há um número muito grande de consumidores, que monitora o número comparativamente pequeno de corporações.

Os estudos de Backer (2001) apresentaram interessantes resultados que indicaram que “o poder não é simplesmente exercido de cima para baixo [...], mas está impregnando a estrutura social de tal forma que é continuamente produzido e reproduzido pela maior parte das práticas sociais corriqueiras” (BACKER, 2001, p.239).

2.4 Imagem na área Contábil

A imagem pública de uma profissão, segundo Hallam (2002) é um dos mais significativos indicadores da importância desta dentro da sociedade.

Carvalho (2009) argumentou que a área contábil, em face de sucessivos escândalos financeiros, vivencia, com muita frequência, o que se chama de “problemas de imagem” e esses “problemas” estão ligados à desconfiança que é lançada quanto à confiabilidade das demonstrações financeiras que retratam as situações econômica, financeira e patrimonial das diversas organizações.

Diversos estudos foram feitos no sentido de identificar a percepção da influência da imagem da profissão sobre a escolha da Contabilidade como área de concentração, no entanto, o estudo utilizado como base desta pesquisa foi o trabalho proposto por Folland, Peacock e Pelfrey (1991) ao estudarem as atitudes e as práticas, no ramo da propaganda, de contadores profissionais. Desse estudo resultou um modelo teórico que propôs que a imagem profissional de empresas prestadoras de serviços contábeis pode ser decomposta em dois fatores: um fator geral que se relaciona com os benefícios que envolvem prestadores e serviços e um fator específico que se refere à reputação da empresa, de tal forma que os dois fatores combinados determinam a imagem profissional.

2.5 Marketing institucional e de imagem

2.5.1 Marketing Institucional

De acordo com Vaz (2003), marketing social trata da matéria-prima da imagem: a idéia. O universo do marketing social abrange, além das empresas tradicionais, um universo bem sortido de organizações, inclusas aí as associações profissionais.

Para Kotler e Armstrong (2007, p.203) o marketing organizacional é composto por atividades desenvolvidas com o objetivo de “criar, manter ou mudar as atitudes e o comportamento de consumidores-alvo em relação a uma organização”.

Prosseguem Kotler e Armstrong (2007, p.203) afirmando que, inicialmente, somente as organizações com fins lucrativos praticavam esse tipo de ação, porém, nos dias atuais, é praticado, também, pelas OSFL, com a finalidade de arrecadar fundos, atrair membros e patrocinadores.

Vaz (2003) afirma que o conceito de marketing institucional é diminuído, quando é visto apenas como uma forma de polir a imagem de organizações com o fito de obter ou manter uma posição sólida junto às instituições do mercado. Seu conceito extrapola a atividade econômica e se projeta no terreno ideológico, que compõe, em última instância, a área institucional.

Há segundo Vaz (2003), a tendência de atribuir a expressão “marketing institucional” como categoria geral das áreas específicas de marketing cultural, esportivo e social.

Peres (2004) afirma que à palavra institucional são atribuídos vários significados, dentre eles a indicação de iniciativas buscando a fixação de uma imagem positiva da organização junto à opinião pública, associando a instituição a valores e conceitos por esta consagrados.

Vaz (2003) prossegue afirmando que o conceito de instituição é um tanto mais amplo. Em sentido genérico é a associação juridicamente constituída com vistas ao atendimento de certos objetivos de uma comunidade, ou setor social. A essência de uma instituição é ideológica, está em seu conceito. É uma norma mental de ação.

Seguindo essa linha de raciocínio, conclui Vaz (2003) que uma instituição é o somatório de estrutura e idéia. Desta forma pode-se afirmar que o marketing

ideológico está incorporado ao marketing institucional. Sua percepção é determinada de acordo com a ênfase dada às ações institucionais: ora ideológicas, ora estruturais, ora sobre as duas.

Vaz (2003) faz uma interessante observação em relação à divisão por tipo de organização, que as separa em blocos opostos: em um bloco estão as ideias e em outro, os bens. Nesse contexto o primeiro bloco engloba o segundo, porque, necessariamente, bens, para serem concebidos e construídos, dependem de ideias, ou seja, os bens são materializações de ideias.

Essa separação em blocos deu oportunidade, em um primeiro momento, a que fosse desenvolvida, para cada um deles, uma forma de marketing. Passou-se a denominar marketing empresarial as ações de marketing realizadas quando há predominância do interesse econômico, quando é necessário ganhar mercado, manter o mercado já ganho e estar sempre em crescimento. O marketing institucional está ligado ao mercado simbólico, em que existe um padrão característico de trocas e cuja essência é a sobrevivência, manutenção e consolidação das atividades, ainda que seu objetivo final não seja o lucro financeiro. O lucro dessas instituições está mais ligado ao resultado da consolidação das ideias que as motivam. (VAZ, 2004).

Teoricamente, ou didaticamente, essa separação existe, mas, na prática, em função do dinamismo que configura a expectativa social nos dias atuais, os dois blocos utilizam-se das técnicas características do outro, pois entidades com fins lucrativos passaram a entender que a imagem da instituição impacta, e muito, o seu resultado financeiro. De outro lado, as entidades sem fins lucrativos passaram a entender que a utilização de técnicas de marketing empresarial torna mais viável a obtenção de sua sobrevivência financeira. Desta forma os dois mercados funcionam em dimensões que se complementam e que dificilmente são dissociadas como demonstra a figura 1.

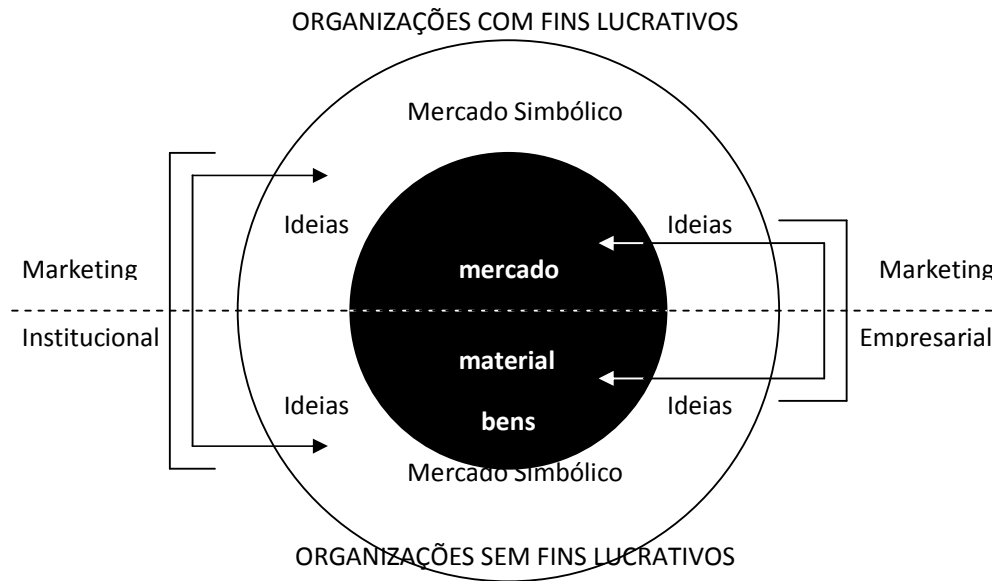


Figura 1 – Tipos de Marketing. Limites e ligações com os mercados Material e Simbólico

Fonte: Vaz, 2003, p. 13.

2.5.2 *Marketing de Imagem*

Vaz (2003) comenta, conforme já apontado, que as organizações com fins lucrativos faziam uso exclusivamente de técnicas de marketing específicas do marketing empresarial. Com o aumento da pressão da sociedade - que passou a enxergar (e vincular suas compras) a empresa como um ente social, que tem responsabilidades ambientais, sociais, culturais etc. – foram sendo utilizadas, também, técnicas de marketing que viabilizassem a consolidação de uma boa imagem social para a empresa, aspecto que ultrapassa a esfera puramente econômica e as necessidades imediatas de venda e lucro. Tais técnicas nada têm a ver com o marketing empresarial, sendo essencialmente técnicas de marketing institucional.

Segundo Peres (2004) as empresas, nos tempos atuais, são cada vez mais organizações sociais, que superam completamente a idéia inicial de empresas comerciais; há que existir um trabalho de fixação de imagem específico para cada público com que se relacionam. Um trabalho específico para cada tipo de *stakeholder* e outro para a sociedade como um todo.

Neste contexto torna-se imperativa a expansão de suas ações de mercado em direção ao mercado simbólico. A boa imagem da organização tornou-se elemento básico, seja qual for o mercado, para a garantia da possibilidade de crescimento e manutenção no mercado.

Por outro lado, para Vaz (2003), com a gradativa “*economização*” das atividades humanas (ou seria “*humanização*” das atividades econômicas?) e com a importância da utilização correta das técnicas de marketing disponíveis, as Organizações Sem Fins Lucrativos - OSFL passaram a adotar conceitos e técnicas de marketing empresarial, pois a criação de uma boa imagem não está ligada somente aos aspectos sociais da instituição, mas também às ideias de eficiência, competência e qualidade, dentre outras.

Esse aspecto tornou absolutamente necessária a prestação de serviços, com boa percepção de qualidade pelos associados e futuros associados de um Conselho Profissional, além do cumprimento de suas funções precípuas.

Galbraith (1958) ensina que a sociedade afluenta é representada por um estágio em que a civilização é composta por grandes organizações, de vários tipos, não apenas as que têm fins lucrativos. Vaz (2003) deduz, com base em Galbraith (1958), que essa visão foi decisiva para a criação dessa mentalidade em que o marketing passou a ser utilizado de forma mais ampla, independentemente do tipo e porte das instituições.

O que aproxima tais organizações é a maneira com que utilizam técnicas de persuasão, visando garantir a adesão dos seus públicos-alvos. Dentre essas organizações situam-se as associações profissionais.

Kotler (1978, p.24) enxerga a utilização, por OSFL, de técnicas de marketing empresarial, pelo ponto de vista dos resultados. O impacto gerencial causado pelas modificações estruturais ocorridas na instituição torna eficaz o esforço para obtenção dos objetivos traçados. As trocas passam a ser vista de forma sistemática e a visão do todo é, em função desse gerenciamento, fortemente ampliada. A base é a troca: para que ela seja viável, recursos devem ser atraídos, trabalhadores devem ser motivados e bem conduzidos, e o público-alvo encontrado e atingido. O planejamento de marketing passa a ser ferramenta essencial para a consolidação desse processo.

Vaz (2003) relata que a pregação ideológica poderia ser tratada sob o ponto de vista do mercado. Essa percepção foi, paulatinamente, sendo assimilada pelas

OSFL, e assim a idéia passou a ser “vendida” como um produto. Em face de atuarem em um mercado simbólico, dependente da retórica, a realização da troca ocorre quando há a clara compreensão e adesão às ideias oferecidas.

2.6 Associações Profissionais

Peres (2004) afirma que a idéia de associação humana sempre esteve presente na história. Diferentes propósitos motivavam as associações humanas.

Associações de classe tiveram seu crescimento na Inglaterra e foram justificadas pelos abusos praticados pelas classes dominantes contra os operários e agricultores, que se agruparam com o intuito de obrigar aos donos do capital a concessão de uns poucos benefícios, como o direito à remuneração que assegurasse, ao menos, alimentação, que abolisse os castigos físicos a que eram submetidos, que fosse humanizada a carga horária de trabalho a que eram submetidos etc.

À medida que os trabalhadores foram conquistando seu espaço, através de associações, essas foram se tornando cada vez mais estabelecidas em torno de objetivos comuns. Nesse contexto surgiram as associações de classe.

Após a Revolução Industrial, uma série de movimentos de trabalhadores ocorreu na Europa e, tais movimentos foram adquirindo, cada vez mais, cunhos ideológicos, com ênfase no anarquismo e socialismo.

Nessa fase, ainda embrionária dos movimentos sindicais era predominante o mutualismo das associações classistas destinadas a resolver os problemas das classes trabalhadoras. Desta forma essas associações arrecadavam fundos e, além da representatividade, devolviam serviços assistenciais à comunidade que representavam.

No Brasil, até o final do século XIX, não havia qualquer diploma legal que regulasse os abusos praticados contra a classe trabalhadora, só então surgiram as associações que deram origem aos sindicatos. Através destes iniciou-se um movimento que extrapolava o mutualismo e avançava na luta por direitos como uma redução nas desumanas jornadas de trabalho, melhores salários, melhores condições de trabalho etc.

Carvalho (2009) afirma que o papel de uma associação de cunho profissional, no desenvolvimento de uma profissão, é, indubitavelmente, de uma importância

fundamental.

Flanagan (1992, p. 32) citou a imagem institucional quando estudou as razões que explicassem a filiação de um profissional a uma associação de classe, para além dos interesses individuais mais óbvios. Os resultados obtidos por esse autor são muito importantes para o presente estudo:

1. Associações devem estar voltadas para seus futuros membros
2. Devem oferecer apoio e trabalhar em conjunto com as instituições de ensino visando aperfeiçoar a formação de mão-de-obra.

Gomes (2004) cita que as associações de classe não foram instituídas para resolver problemas sindicais e sim para discutir os problemas da categoria profissional que representam e garantir a representatividade profissional junto à sociedade como um todo.

Um dos principais objetivos de uma associação profissional é zelar pelos padrões de competência buscando garantir o oferecimento de serviços de elevado padrão à sociedade.

Rasche (2005) indaga: qual o papel das associações profissionais em uma sociedade na qual parece imperar a lógica da competitividade e do individualismo? Conforme Freidson (1998) no instante em que indivíduos, que realizam um mesmo tipo de trabalho, passam a formar um grupo, este passa a ser parte de um empreendimento organizado e com isso, imerge num contexto, social, político e econômico.

Conforme Freidson (1998), as associações vão buscar negociar com consumidores de seu trabalho, organizar formas de admissão, treinamento e colocação de empregados no mercado.

Hovekamp (1997) define que dentre as corporações profissionais estão as associações e os sindicatos. As associações priorizam a autonomia e independência no trabalho, enquanto que os sindicatos buscam os benefícios privados de seus membros. Entre os objetivos centrais das associações, está a ênfase no bem público, o que é um modo de melhorar a imagem da profissão, mostrando o valor e importância dos seus membros para a sociedade, em função da aplicação de seus conhecimentos e habilidades especiais.

As associações procuram viabilizar uma interação entre seus membros estabelecendo um padrão cultural para a profissão, institucionalizando códigos de contatos, padrões educacionais e de desempenho, a defesa de mudanças e

inovações (HOVEKAMP, 1997).

Quando uma profissão alcança a chamada regulamentação, com capacidade de controlar a realização e o modo de fazer um tipo de trabalho, existe um terreno mais fértil para que se desenvolva uma ética que garanta a manutenção e o fortalecimento do grupo e da profissão (FREIDSON, 1998).

Importante salientar que Freidson (1998) trata da relação entre a realização da ética e o papel das corporações no espaço da autonomia. Esse contexto leva para a formação de uma identidade dos membros da profissão, permitindo a formação de uma “comunidade ocupacional” (SALAMAN, 1974 apud FREIDSON, 1998, p. 128).

Moreira e Rego (2004) mostram que a origem das ordens, como dos contadores e advogados, pode ser vista na Idade Média. Diversas evidências levam a crer que as afinidades naturais de uma profissão levaram oficiais a estabelecer pactos de assistência mútua e de defesa comum, o que levou ao nascimento das primeiras autoridades corporativas.

Destaca-se uma diferença entre espírito corporativo e interesses corporativos. Os autores enfatizam que não se trata de excluir os interesses, mas sim de promover o respeito às regras e princípios que garantam a organização da vida em sociedade, dado que é função das associações profissionais o controle do exercício profissional, através da prática responsável da profissão e sua função social.

2.6.1 A participação do profissional

Rasche (2005) continua indagando: por que participar das associações? A visibilidade da profissão depende da ação das associações? Há uma relação entre a pouca visibilidade de uma profissão e os salários pagos a seus membros? Qual é o efetivo envolvimento dos profissionais em educação continuada, em trabalho cooperativo, com publicação de textos que relatam experiências de trabalho, bem como, experiências reflexivas ou teóricas (científicas) ou quaisquer outras ações que colaborem para o fortalecimento do grupo?

Hovekamp (1997) afirma que mesmo que nas ações das associações predomine a defesa do bem público e o ideal do serviço, a motivação mais comum aos profissionais a integrar as associações tem sido o atendimento, pelas associações, de seus interesses privados como: disseminação de informações por

meio de revistas, boletins, listas de discussão, eventos profissionais e cursos.

Rasche (2005) afirma que, se é no espaço associativo que os profissionais se encontram para resolver conflitos e encontrar soluções para problemas comuns da profissão, também é nesse ambiente que surgirá espaço para a publicação de boletins informativos, revistas, realização de cursos e eventos que permitam a reciclagem profissional através educação continuada.

Há que se estar atento, pois o comprometimento com a realização de um bom trabalho, a excelência de conhecimentos, competências e técnicas interferem na autonomia por decorrência do fato de que a ação individual integra a ação do grupo.

Alerta Rasche (2005) que, desse modo, as associações não devem ser compreendidas como ações isoladas de um grupo de representantes, pois, se assim for, tais ações serão fragmentadas e a categoria não será reconhecida por uma identidade forte. *“É a partir de ações coletivas pautadas na compreensão do conjunto de elementos que compõe o cenário de uma sociedade profissionalista”*.

É muito comum, perceber saídas individualistas para problemas relativos a questões profissionais. Esse aspecto conduz a reflexões de grande importância acerca da ética organizacional, pois quando o interesse individual se confronta com o do grupo há que se determinar um modo de condução que garanta o bem estar da coletividade.

Na solução individual a ética também será de viés individualista prejudicando o bem maior do grupo como um todo.

2.6.2 A questão da ética

Singer (2002, p. 319), assegura: “somos socializados numa ética de individualismo e competição” Há que se refletir qual o valor da ética em uma sociedade na qual os valores humanos se perdem no consumismo e as relações cada vez mais se distanciam, já que o medo da violência convida para o isolamento.

Hermógenes (2004, p. 279) diz “que a cada dia ganha-se mais para comprar cada vez mais aquilo que é cada vez menos necessário” e isso torna necessário produzir, cada vez mais, para obter recursos e atender os desejos de consumo estabelecidos pela vida moderna que constitui um cenário no qual, um sofisticado trabalho é realizado na publicidade visando à criação de novas necessidades.

A publicidade manda consumir, a economia proíbe [...]. Este mundo que oferece o banquete a todos e fecha a porta no nariz de tantos, é ao mesmo tempo igualador e desigual: igualdade nas ideias e nos costumes que impõe e desigual nas oportunidades que proporciona (GALEANO, 1999, p. 25).

Mergulhados na necessidade de consumir e voltados para uma vida na qual “ser é ser útil” (Galeano, 1999, p. 176) vive-se em uma pretensa normalidade, eventualmente quebrada diante de alguns desafios éticos.

Conforme Herrero (2000, p. 164) “pela primeira vez na história, a ciência e a técnica estão dando à atividade humana um raio de ação e um alcance de dimensão planetária”.

Permanecer impassíveis diante do igual e do desigual evidencia ainda mais o que Chalita (2003) chama de *anódina*, a anestesia da capacidade de se impressionar. Isso porque a vida cotidiana leva as pessoas a lidar, direta ou indiretamente, com questões que envolvem a ecologia, a manipulação genética, a fome e a miséria ainda muito disseminadas no planeta, a violação do direito à vida, seja em guerras, em guerras civis ou em ações terroristas, a desigualdade que minimiza a dignidade humana dado às disparidades na distribuição de renda e à grande e injusta concentração de riquezas. Esse contato permanente com tais degradações implica na vulgarização dos valores que causam a indignação.

Isso configura que o desafio ético atual apresenta questões que vão desde aquelas que envolvem a natureza e a técnica até questões sociais diante de um mundo globalizado (HERRERO, 2000).

Rasche (2005) coloca, com muita propriedade, que na busca de respostas para um agir ético, atualmente se encontram difundidas correntes filosóficas que buscam soluções para questões éticas contemporâneas. É o caso da ética da responsabilidade, quando pensar no futuro das próximas gerações e do meio ambiente é um imperativo (PIVATTO, 2000).

Como mostra Giacoia Junior (2000), a ética da alteridade realizar-se-á a partir da relação face a face, destituída de preconceitos e conceitos que tornam o outro um objeto e inundam as relações interpessoais de mecanismos de exercício de poder.

O reconhecimento do outro como um sujeito de direitos é a base da “Declaração Universal dos Direitos Humanos” proclamada em 1948 em Assembleia da Organização das Nações Unidas – ONU. Conceito que baseia a realização de uma ética do discurso (DIAS, 1994). Aqui é preciso estar informado para poder

participar discursivamente, ter garantido a liberdade de expressão e assim construir soluções éticas na busca pelo consenso.

Embora muitas vezes a ética seja mais invocada pelo indivíduo para preservar a si próprio do que propriamente para tratar de uma construção que promova o bem maior para todos, é a partir da sua própria conscientização, como sendo a oportunidade de participar das soluções para os desafios morais, que surge a possibilidade de construir um agir mais responsável. Então o desafio é compreender sua amplitude, para buscar e participar de soluções que sejam menos destrutivas, mais conscientes. Singer (2000) coloca que uma abordagem ética da vida altera nosso sentido de prioridades, o que leva a uma reflexão sobre o próprio sentido da vida.

2.6.3 A deontologia

Segundo Rasche (2005) a deontologia e a ética profissional servem, respectivamente, para controlar a ação dos membros de um grupo profissional e para orientar sua conduta, possibilitando a formação de um grupo que se caracteriza por um modo próprio de agir. Dessa maneira, a conduta individual reflete a conduta do grupo e isso dá a sustentação necessária à representação de uma profissão.

Camargo (1999, p. 32) ensina que a deontologia diz respeito aos “deveres específicos do agir humano no campo profissional”, e a dicologia trata do “estudo dos direitos que a pessoa tem ao exercer suas atividades”. Geralmente a deontologia aparece institucionalizada nos chamados códigos de ética profissional.

Zamora (2003) assevera que tais códigos podem ser proclamados e votados no âmbito das associações ou instituídos por lei.

McGarry (1999) destaca que a importância da ética profissional está contida na função desempenhada pelo indivíduo e na postura esperada do profissional, aspectos que, em sociedades complexas como as que vivemos, ganham ênfase e nas quais a aplicação de conhecimento, por especialistas, tende a aumentar. Salienta-se a importância da congruência de objetivos, pois a conduta ética individual envolve os interesses do grupo e, conseqüentemente, os interesses pessoais traçados baseados no exercício profissional adequado, com vistas a preservar e enobrecer ao indivíduo e à profissão.

Freidson (1998) afirma que esse contexto confere às discussões sobre ética

profissional, uma carga ideológica. Para Souza (2002) essa carga ideológica está ligada aos principais interesses dos membros de uma associação profissional, e isso mantém limitadas as discussões éticas e deontológicas em função, principalmente, do modelo econômico vigente.

Uma interessante análise comparativa de códigos de ética de profissionais da informação, realizada por Pérez Pulido (2003), identifica a separação dos códigos em quatro tipos:

1. Aspiracionais → enumeram os princípios básicos;
2. educacionais → defendem o conhecimento dos valores da profissão por meio de comentários e interpretações;
3. disciplinários → relacionam deveres baseados em normas sob supervisão de comitês com a função de aplicar normas e sanções; e,
4. mistos → englobam mais de uma das tipologias citadas.

Para a discussão proposta neste texto, vale notar que diante destas categorizações, tem-se que o “Código de Ética Profissional do Contabilista Brasileiro” - CEPC é qualificado como disciplinar (Pérez Pulido, 2003) e com conteúdos propriamente deontológicos (Souza, 2002).

No Brasil, a institucionalização da ética contabilista passa a ser visto como aspecto fundamental e obrigatório da profissão em 1970, quando é criado o primeiro CEPC (CRC-RJ, 2010) – Anexo E.

Em uma sociedade “tecnológica complexa”, como diz McGarry (1999), o caráter legal do “Código de Ética Profissional do Contabilista Brasileiro” faz jus às constantes necessidades de reformulação, dado que às condições materiais e culturais humanas estão em constante mudança.

Alves *et al.* (2007) abordam, especificamente, aspectos relativos à conduta ética pelo profissional de contabilidade. Segundo Alves (2005, p. 111), seria precipitado supor que a obediência do indivíduo ao CEPC decorre simplesmente de seu caráter disciplinar, pois, há que ser levada em conta a percepção pelo profissional de contabilidade de que essas normas são úteis como guia de conduta e reconhecidas, espontaneamente, como instrumento essencial à atividade profissional.

No entanto a tomada de decisão ética é um problema um tanto mais complexo para ser resolvido, simplesmente, pela adesão ao Código. Outros aspectos individuais devem ser considerados, tais como: “o nível de escolaridade do

contabilista, bacharel ou técnico em Contabilidade, sua idade, o tempo de registro no Conselho, a religião que professa, entre outras variáveis, as quais ajudam a constituir a sua identidade moral” (ALVES et Al., 2007).

Esses fatores podem influir no posicionamento do profissional em relação aos dilemas éticos que ele enfrenta na sua prática profissional e, conseqüentemente, na sua percepção sobre as normas contidas no Código de Ética.

Apresenta-se a seguir, como exemplo, o caso de um Contador, profissional assalariado em uma empresa, que:

Recebeu ordens da diretoria para postergar o registro de uma despesa vultosa para o mês seguinte ao da elaboração das demonstrações contábeis do exercício em curso. Caso aceitasse, estaria superavaliando o lucro do exercício, atendendo, assim, aos interesses da administração, mas agiria em desacordo com as normas contábeis (ALVES ET AL. 2007).

Prosseguem Alves *et al.* (2007) ilustrando que essa situação gera o seguinte dilema: “manter o emprego e continuar a sustentar a sua família, ou cumprir o princípio contábil da competência dos exercícios?” Portanto, as pressões, que o ambiente organizacional impõe, podem “forçar” o contabilista, a descumprir os preceitos do Código de Ética profissional, em benefício de outros interesses.

Essas influências são genericamente denominadas fatores situacionais. Representam forças que geram pressões nos indivíduos e que são capazes de incentivá-los, de encorajá-los ou não à prática moral. Estão incluídas, nessa categoria, as culturas organizacionais, as influências do grupo de trabalho, os valores sociais. Esses fatores compreendem a influência da alta direção, recompensas e punições, e o Código de Ética corporativo (ALVES ET AL. 2007).

Em relação à cultura e ao clima organizacionais Loe *et al.* (2000, p. 187) afirmam que os resultados de estudos realizados nessas áreas dão respaldo à teoria e às crenças dos dirigentes de que a gestão da ética na organização implica em grande contribuição no gerenciamento da cultura organizacional.

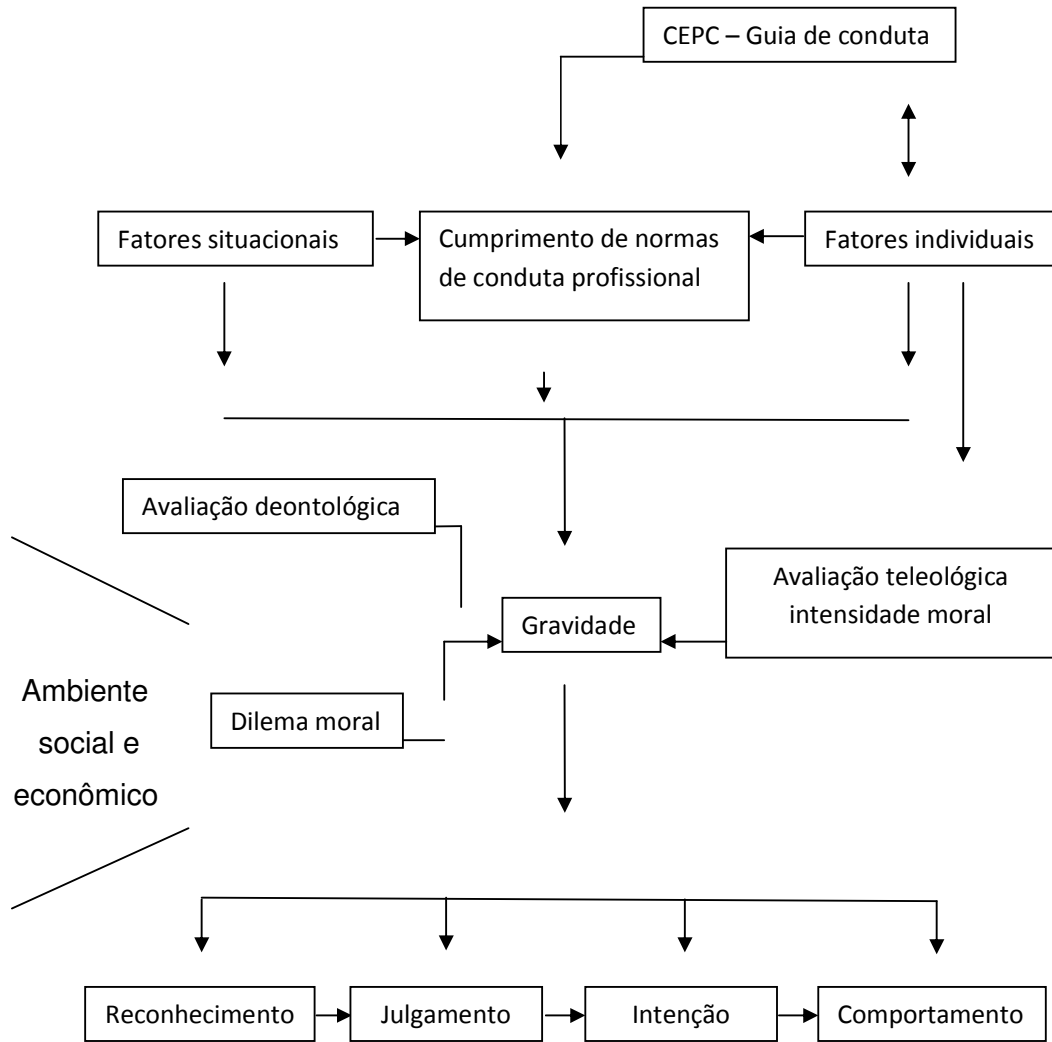


Figura 2 – Modelo de tomada de decisões éticas em Contabilidade

Fonte: Alves, 2005, p.110.

2.7 A Criação e Regulamentação da Profissão Contábil no Brasil

Por ocasião das comemorações dos 50 anos de regulamentação da profissão contábil no Brasil, o CRC-RJ elaborou o Opúsculo “A Conquista da Profissão Regulamentada”. Desse texto foram extraídas as informações expostas a seguir.

Desde os primórdios os contabilistas brasileiros ansiavam pela instituição de órgão colegiado, para os fins de registro, fiscalização e orientação do exercício profissional, tal qual o Colégio de Contadores em Veneza, também conhecido como Colégio dos Dez, criado em 1581.

O opúsculo relata a afirmação de Almada Rodrigues: “Em 1º de abril de 1869,

é fundada, no Rio de Janeiro a Associação dos Guarda-Livros da Corte, que teve seus estatutos aprovados pelo Decreto nº 4475, de 18 de fevereiro de 1870, pelo Imperador D. Pedro II”.

Peres (2004) relata que o artigo 74 do Código Comercial Brasileiro, de 25 de junho de 1850 – Anexo D – remete ao momento em que o profissional contábil era denominado Guarda-Livros, e sua atuação dependia de nomeação pelo empresário e tal nomeação deveria ser registrada no Tribunal do Comércio (que veio a ser sucedido pela Junta Comercial), exigência que foi extinta em 13 de novembro 1928 por força do Decreto-Lei nº 5571.

Em face ao fracasso da obrigatoriedade da inscrição do Guarda-Livros no Tribunal do Comércio, passou-se a reclamar outro critério que contemplasse regulamentação para o exercício da profissão.

Após algumas tentativas, sem êxito, em 25 de abril de 1926, em São Paulo, é apresentado pelo Senador João Lyra o Manifesto dos Contabilistas Brasileiros. Na ocasião foram aprovadas as bases para a organização da nova “Classe dos Contabilistas Brasileiros”. Não é por acaso que no dia 25 de abril festeja-se, no Brasil, o Dia do Contabilista.

A organização recém-criada tinha como principais fins:

1. Impulsionar a união e promover a elevação moral e técnica dos profissionais de Contabilidade;
2. reivindicar e desenvolver as garantias legais inerentes à profissão e ao ensino da Contabilidade;

O Conselho criado da classe dos Contabilistas Brasileiros tinha a seguinte formação:

Presidente: João Lyra

Secretário: Francisco D´Auria

Membros: José Xavier Carvalho de Mendonça

Horácio Berlinck

João Luiz dos Santos

Raymundo Marcki

João Ferreira de Moraes Júnior

José Santos Mascarenhas

Joaquim Teles

Por proposição do Professor Francisco D'Auria, em 27 de abril de 1927, foi criado o Registro dos Contabilistas Brasileiros, tendo como Presidente Perpétuo do Conselho o Senador João Lyra. Em 1929 o Registro dos Contabilistas Brasileiros teve sua denominação alterada para Classe dos Contabilistas Brasileiros.

Em 1931, atendendo às reivindicações apresentadas durante o 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade, foi concretizada a reforma do ensino comercial tornando obrigatórios os registros dos Guarda-Livros e dos Contadores na Superintendência do Ensino Comercial. Perdurou, no entanto, o problema dos indivíduos que trabalhavam, de forma empírica, com contabilidade, na condição de práticos. Em 1932 o Decreto Nº 21.033 estabeleceu condições e prazos para que fossem registrados esses práticos, tornando, desde então, o exercício da profissão decorrência de uma específica preparação educacional.

A elevação do ensino das Ciências Contábeis e Atuariais a grau superior decorrente da promulgação do Decreto-Lei Nº 7.988, de 22 de setembro de 1941, praticamente impôs a necessidade de um órgão, com abrangência nacional, que fiscalizasse o exercício da profissão.

Em 1945 foi preparado, na I Convenção Nacional dos Contabilistas, presidida por Paulo de Lyra Tavares, o anteprojeto da Lei de Regência da Profissão de contador. Em maio de 1946 foi sancionado o Decreto-Lei Nº 9.295 – Anexo B – que criou o Conselho Federal de Contabilidade – CFC e os Conselhos Regionais de Contabilidade.

O Decreto-Lei estabelecia que o Presidente do CFC deveria ser nomeado pelo Presidente da República, o Sr. Eurico Gaspar Dutra, que indicou para o cargo o Sr. Paulo de Lyra Tavares. Ainda em 1946, através da Resolução Nº 01/46 – Anexo C – foram baixadas as instruções para a instalação dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Foi uma grande conquista da Classe e a consolidação desse avanço vem se dando através da correta e eficiente atuação desses Conselhos.

2.8 O Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro

Através do Decreto-Lei 9.295 de 27 de maio de 1946, foram criados o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Contabilidade, com a determinação de fiscalizar a profissão contábil. Definiu-se o perfil dos contabilistas, contadores

eram os graduados em cursos universitários de Ciências Contábeis; técnicos de Contabilidade eram os de nível médio, das escolas comerciais; e guarda-livros não tinham escolaridade formal, exerciam atividades de escrituração mercantil, passando a serem técnicos contábeis com a regulamentação da Lei 3.384/58.

Em 02 de outubro de 1946, a Resolução, baixada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Nº. 01, publicada no Diário Oficial de 04 de novembro de 1946, instruía a instalação dos Conselhos Regionais de Contabilidade.

O CRC-RJ, Como Órgão Regional, é subordinado ao CFC e sua jurisdição abrange todo o Estado do Rio de Janeiro.

O primeiro registro profissional de CRC do atual Estado do Rio de Janeiro foi o do Senador João Lyra, considerado Patrono da Classe Contábil, homenageado pela sua contribuição na luta pela regulamentação da profissão contábil.

A finalidade maior do Conselho Regional de Contabilidade - CRC é fiscalizar o exercício da profissão de Contabilista, assim entendendo-se os profissionais habilitados como Contadores e Técnicos em Contabilidade. Portanto, para os Contabilistas e os Escritórios contábeis exerçam suas atividades profissionais deverão estar registrados no CRC.

A Fiscalização do CRC é, por natureza, preventiva. Busca divulgar as normas e princípios que regem o exercício da profissão contábil, fiscalizar o seu cumprimento, e disciplinar o relacionamento do profissional com o CRC e terceiros. Assim, a fiscalização abrange, de um lado, o aspecto preventivo ou de orientação e, de outro, o aspecto punitivo que objetiva levantar as irregularidades ocorridas e aplicar as devidas sanções, buscando, desta forma, o aprimoramento do exercício profissional.

A atual administração do CRC-RJ é composta pelos seguintes membros:

Conselho Diretor

Presidente: Conselheira Diva Maria de Oliveira Gesualdi

Vice-Presidente: Conselheira Vitória Maria da Silva

Vice-Presidente de Pesquisa e Desenvolvimento Profissional:

Conselheiro Francisco José dos Santos Alves

Vice-Presidente Operacional: Conselheira Regina Célia Vieira Ferreira

Vice-Presidente de Fiscalização, Ética e Disciplina: Conselheiro João Bosco Lopes

Vice-Presidente de Registro: Conselheiro Carlos Alberto do Nascimento

Vice-Presidente de Interior: Conselheiro Claudio Vieira Santos

Vice-Presidente de Controle Interno: Conselheira Ana Claudia Lima Corrêa

Vice-Presidente de Ouvidoria: Conselheiro Vicente de Paulo Muniz

CONSELHEIRO EFETIVO REPRESENTANTE DO CRC-RJ NO CFC

ANTONIO MIGUEL FERNANDES

CÂMARAS

Câmara de Pesquisa e Desenvolvimento Profissional

Presidente: Francisco José dos Santos Alves

Câmara de Fiscalização/Câmara de Ética e Disciplina

Presidente: João Bosco Lopes

Câmara de Registro

Presidente: Carlos Alberto do Nascimento

Câmara de Controle Interno

Presidente: Ana Claudia Lima Corrêa

Comissão de Análise de Processo (CAP)

GRUPO 1

Coordenador: Irany Onofre Rodrigues

GRUPO 2

Coordenadora: Rosimeri de Andrade Barros

Comissão do Balanço Social

Coordenador: Jorge Ribeiro dos Passos Rosa

Conselho Editorial do Jornal do CRC-RJ– A Tribuna do Contabilista

Coordenador: Antonio Miguel Fernandes

Conselho Editorial da Revista Pensar Contábil

Coordenador: Francisco José dos Santos Alves

Tabela 1 – Distribuição dos Associados ao CRC-RJ – Posição em 31/12/2009

Masculino				Feminino				
Contador	Técnico	Subtotal	%	Contador	Técnico	Subtotal	%	Total
16.576	13.235	29.811	61%	11.245	7.599	18.844	39%	48.655

Fonte: O autor com dados primários extraídos do site do CFC

O CRC-RJ, demonstrando estar gerenciando sua imagem, como uma das atitudes de gestão com vistas a esse objetivo, buscou apresentar-se com uma “cara” mais moderna para o órgão e seus veículos, levando em conta o ineditismo como força de ser um diferencial e a imagem pública. Foi feito um estudo de marketing a partir do qual foram elaboradas as novas logomarcas cujos significados são explanados a seguir.

A logomarca do Conselho busca passar a idéia subliminar do envolvimento das atividades do CRC-RJ dentro de um mundo em plena mudança. Do CRC, surgem as forças e ações (representadas pelas setas) que lideram e estão na vanguarda destas mudanças. O semi círculo branco representa toda a classe contábil que recebe e vive as ações das setas. O anel do planeta mostra o movimento e o envolvimento com o que acontece ao redor de tudo que se faz. As cores predominantes escolhidas (azul e vermelho) representam as cores do Estado do Rio de Janeiro, além de serem de grande agrado popular. (SITE DO CRC-RJ, 2010)



FIGURA 3 – Logomarca do CRC-RJ

Fonte: Site do CRC-RJ

A Tribuna do Contabilista - A logomarca do Jornal do CRC-RJ manteve a predominância das cores da logomarca do Conselho por ser (o jornal) o veículo de maior circulação do órgão e ser um dos principais elos de ligação com a classe. As fontes (tipos de letra) utilizadas no jornal são sóbrias, mas de desenho moderno, mescladas sobre fundo ciano claro. Ao lado esquerdo da composição da logo está um ícone que é o resultado da ação de folhear um jornal, que foi aplicado como fundo a fim de marcar a visualização do leitor de maneira discreta em todas as páginas. (SITE DO CRC-RJ, 2010)



FIGURA 4 – Logomarca do Jornal do CRC-RJ

Fonte: Site do CRC-RJ

Revista Pensar Contábil – Sendo um veículo de comunicação institucional que visa à publicação de trabalhos dentro da área de contabilidade, buscou-se, em sua concepção, não interferir com muitos elementos gráficos para deixar o leitor concentrar-se nos textos. Tendo sido idealizada colorida, a logomarca ocupa destaque em sua capa no canto superior esquerdo, deixando o restante para utilização de imagem “sangrada” (ocupa todo o espaço) para chamada da matéria principal. As cores da logomarca foram escolhidas de acordo com a seguinte associação baseada em estudo técnico: verde-pensamento/dourado-nobreza/vermelho-movimento. As fontes (tipos de letra) têm desenho moderno e foram mescladas sobre fundo verde claro. Este ícone, seguido da logo, foi aplicado como fundo a fim de reforçar a visualização do leitor de maneira discreta em todas as páginas. (SITE DO CRC-RJ, 2010).



FIGURA 5 – Logomarca da Revista Pensar Contábil

Fonte: Site do CRC-RJ

Toda a profissão tem seus símbolos característicos, com o fim puramente ilustrativo são apresentados a seguir alguns deles:

O CADUCEU

O Símbolo da Profissão Contábil

O CADUCEU, que nada mais é do que um bastão (poder), entrelaçado com duas serpentes (sabedoria), tendo na parte superior duas pequenas asas (diligências) e um elmo alado (pensamentos elevados), é um dos atributos do Deus Mercúrio (Hermes), protetor do Comércio, emblema da paz e da prosperidade.

“Portanto, o Caduceu significa a capacidade, a inteligência e a astúcia, e compreende-se por que é usado como símbolo da profissão contábil, uma vez que: o bastão representa o poder de quem conhece a Ciência Contábil; as serpentes simbolizam a sabedoria, isto é, o quanto se deve estudar antes de agir, para escolher o caminho correto; as asas figuram a diligência, ou seja, a presteza, a solicitude, a dedicação e o cuidado ao exercer a profissão; o elmo, que é uma peça de armadura antiga que cobria a cabeça, tem significado de proteção contra pensamentos baixos que levam à ações desonestas. (SITE DO CRC-RJ, 2010).

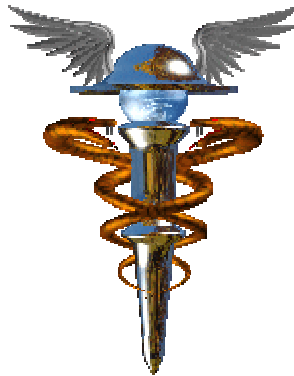


FIGURA 6 – O CADUCEU

Fonte: Site do CRC-RJ

O ANEL DO CONTABILISTA

Característica do Anel do Contabilista



FIGURA 7 – O Anel do Contabilista

Fonte: Site do CRC-RJ

Pedra: Turmalina Rosa Clara, ladeada de Diamantes.

Aro: De um lado, o Caduceu de Mercúrio, que é a insígnia do Deus do Comércio (bastão que representa o poder, com duas Serpentes entrelaçadas, simbolizando a sabedoria; e o capacete com duas Asas que representam Atividade e Diligência); do outro, as Tábuas da Lei, com a legenda "LEX".

O anel do Contabilista é sempre motivo de interrogação sobre seu verdadeiro significado. O que de fato significam os símbolos, quando se referem ao nosso exercício profissional, é matéria de nosso interesse. Sabemos que a interpretação é sempre um risco, mas a imaginação supre e compensa, quando nos permite dar sabor de dignidade ao que conosco carregamos. A simbologia do nosso anel perde-

se na noite dos tempos, mas muito dela ainda resta para comentarmos e buscarmos em seus verdadeiros significados. O anel do profissional da Contabilidade simboliza e exterioriza o compromisso, a aliança, a união do profissional com o conhecimento científico contábil, o campo do saber, e sua disposição de aplicá-lo em benefício da comunidade em que vive, engrandecendo e valorizando sua profissão, e enaltecendo sua pátria. Ele se explicita à sua condição, traz-lhe a subserviência às normas científicas e a vinculação do seu comportamento aos preceitos da ética e da moral". (SITE CFC, 2010)

O JURAMENTO

“Juro no exercício da profissão de Contador/Técnico em Contabilidade me ater mais à consciência do que ao lucro, mais aos fins do que aos meios, mais ao ser do que ao ter, para dignificar o homem na sua expressão mais universal, acima das raças, crenças e ideologias, na comunhão do mesmo destino e da mesma realização, trabalhando pelo progresso econômico e social do país, com lealdade e honestidade.” (SITE DO CRC-RJ, 2010).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa se iniciou com a adoção do mesmo questionário (Anexo A) aplicado na pesquisa de Peres (2004), apenas alterando-se a ordem de distribuição de algumas dessas questões.

A seguinte fase foi o trabalho de campo, com a aplicação de pré-teste e distribuição dos questionários, por intermédio de coordenadores e professores dos cursos de Ciências Contábeis, para graduandos de 7º período ou superior. Com a entrega dos questionários preenchidos procedeu-se a tabulação e análise dos dados coletados, a interpretação dos resultados produzidos, chegando-se finalmente às conclusões da pesquisa.

3.1 Questões a serem pesquisadas

O objetivo deste estudo foi confirmar, utilizando a MEE, o modelo, indicado por Peres (2004) e Carvalho (2009), por meio de análise fatorial exploratória, sendo este último baseado no modelo de Folland, Peacock e Pelfrey (1991), que apresentava a indicação de que a imagem é composta por dois fatores. Nos dois estudos utilizou-se regressão múltipla e ambos demonstraram haver uma associação positiva e significativa entre a imagem da instituição e a percepção quanto ao desempenho.

O método empregado no levantamento da pesquisa descritiva foi a *survey*.

Para coletar os dados utilizou-se o método de exame estruturado direto, com a aplicação de um questionário.

Tendo em tela esse cenário, foram mantidas, no questionário distribuído aos estudantes, as mesmas questões presentes no estudo de Peres (2004).

3.2 Formulação das Hipóteses

Buscou o presente estudo encontrar quantos e quais são os determinantes da imagem de um Conselho Profissional e se essa imagem impacta o “desempenho percebido” do CRC-RJ, por seus futuros associados.

Na pesquisa de Peres (2004) e de Carvalho (2009) chegou-se, utilizando-se a análise fatorial exploratória, ao resultado indicativo de que a imagem percebida pelos estudantes de Ciências Contábeis do Rio de Janeiro continha dois fatores:

atendimento e institucional, e que essa imagem exercia impacto sobre a avaliação que os estudantes faziam sobre o CRC-RJ, resultado esse obtido através da utilização de regressão múltipla, em que a variável dependente foi a nota atribuída pelos estudantes ao CRC-RJ.

Assim a primeira hipótese de pesquisa é: A imagem institucional do CRC-RJ pode ser explicada através do modelo de dois fatores propostos por Folland, Peacock e Pelfrey (1991) e explorados por Peres (2004) e Carvalho (2009).

A segunda hipótese é a de que essa imagem afeta o “desempenho percebido” do CRC-RJ, medido através da avaliação feita pelos estudantes de graduação em Ciências Contábeis do Rio de Janeiro.

3.3 Universo e amostra

O universo da pesquisa foi o conjunto de estudantes de Ciências Contábeis, de Instituições de Ensino Superior - IES localizadas no Estado do Rio de Janeiro, matriculados no 2º semestre de 2009 e que estivessem cursando o 7º período ou superior. A amostra foi extraída desse universo por meio do envio de 580 questionários.

3.4 Coleta de dados

Foi utilizado o método do exame estruturado direto, por ser um dos mais utilizados, através da aplicação de um questionário, conforme ensina Malhotra (2006). Essa foi a alternativa adotada no trabalho de Peres (2004). Para que fosse buscada a confirmação das indicações decorrentes desse trabalho optou-se pela manutenção de todas as questões do questionário utilizadas na referida pesquisa.

“Um formulário padronizado garantirá a comparabilidade dos dados, aumentará a velocidade e a precisão do registro e facilitará o processamento de dados.” (MALHOTRA, 2006, p. 290).

3.4.1 Elaboração dos questionários

Segundo Malhotra (2006) questionário é uma técnica estruturada utilizada para coletar dados, por meio de perguntas elaboradas com a máxima clareza a

serem respondidas pelo entrevistado. Além disso, precisa motivar e incentivar os entrevistados a cooperarem de maneira efetiva com a pesquisa e, finalmente, deve ser concebido com o objetivo de minimização dos erros decorrentes de má interpretação por parte dos respondentes.

Sua elaboração constitui-se do interrelacionamento de várias etapas e seu desenvolvimento, necessariamente, envolverá iterações e retornos.

Malhotra (2006, p. 291) demonstra que o processo para elaboração de um questionário, torna necessário o cumprimento de uma série de etapas. A figura 8 que se segue mostra, com grande clareza, cada uma delas:

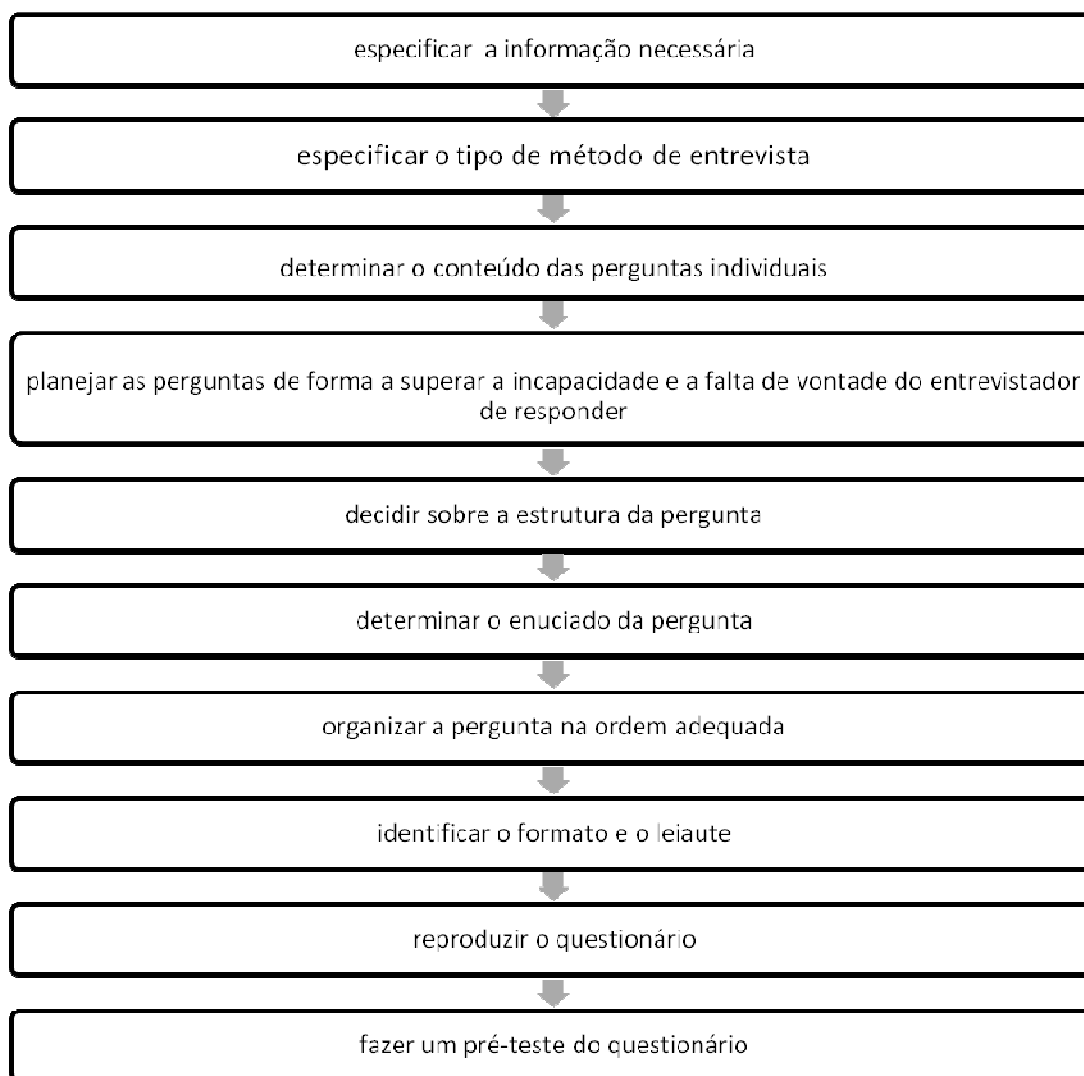


Figura 8 – Processo de elaboração de um questionário

Fonte: Malhotra, 2001, p.291.

Os detalhes da elaboração do questionário utilizado foram cuidadosamente apresentados na pesquisa de Peres (2004), motivo pelo qual, por se tratar da aplicação de questionário contendo as mesmas questões, optou-se por não apresentá-los neste trabalho.

No entanto alguns detalhes podem aqui ser esclarecidos. Optou-se por mudar a ordem de uma das questões, por haver o entendimento de que melhor se encaixaria em outro ponto, assim, no formulário base a pergunta 20 passou para a posição 26.

Para não induzir de forma tendenciosa o aluno, foi feita a inversão alternada do sentido das opções escolhidas de cada questão, de forma que, se numa questão estavam ordenadas da menos positiva para a mais positiva, na seguinte a ordenação foi feita em ordem decrescente.

Quanto à ordenação foi utilizada outra forma de se evitar que as respostas das primeiras perguntas fossem privilegiadas pelos respondentes e as últimas fossem penalizadas, em função do cansaço: foram as questões separadas em quatro grupos, conforme apresentado abaixo:

Perguntas	Grupo
2 a 7	G1
8 a 13	G2
14 a 19	G3
20 a 24	G4

Quadro 1 – Grupos de perguntas

Fonte: O Autor

Os questionários foram elaborados em quatro tipos, cada um mantendo sua ordem de acordo com os grupos de perguntas, conforme demonstrado abaixo:

Grupos de Perguntas	Tipos de questionário			
	T1	T2	T3	T4
G1	G1	G1	G2	G4
G2	G2	G2	G1	G3
G3	G3	G4	G3	G2
G4	G4	G3	G4	G1

Quadro 2 – Tipos de Formulários

Fonte: O Autor

3.4.2 Pré-teste

O questionário original foi reformatado e aprimorado em alguns pontos com vistas a torná-lo mais amigável para o estudante. Finalizado o modelo foi aplicado o pré-teste em uma turma, composta por 20 alunos, do 8º período de Ciências Contábeis da Universidade Estácio de Sá – Campus Vila Valqueire.

A observação desta etapa foi de fundamental importância para que o formulário pudesse ser finalizado garantindo um bom entendimento do entrevistado, fácil resposta às questões formuladas, o que foi de suma utilidade, uma vez que os questionários seriam distribuídos para as unidades das IES e aplicados sem a presença do pesquisador.

3.4.3 O instrumento final de coleta de dados

As características e particularidades do questionário foram as seguintes:

- 1) conteve tipos de questões, divididas da seguinte forma:
 - i. questões com perguntas fechadas, onde o respondente escolhia alternativas colocadas sob a forma de diferencial semântico de 7 alternativas;
 - ii. perguntas destinadas a coletar informações pessoais do respondente: gênero, idade e IES, período cursado, município etc;
 - iii. uma questão foi estipulada no intuito de obter informações acerca da ocupação dos estudantes consultados;

- iv. questões destinadas a coletar informações quanto ao conhecimento e utilização dos veículos de comunicação midiática disponibilizados pelo CRC-RJ; e,
- v. questões destinadas à obtenção das avaliações quanto ao desempenho percebido do CRC-RJ

2) dirigiu a relação entre dimensões e questões para a definição resultante do estudo de Folland, Peacock e Pelfrey (1991) que estabeleceu que a imagem de uma instituição é composta por dois fatores: atendimento e institucional e que a influência da imagem afeta a avaliação de desempenho.

3.4.4 Envio e recebimento dos questionários

Os questionários foram distribuídos a partir de outubro de 2009 e foram preenchidos até dezembro de 2010. Foram entregues, em mãos, aos coordenadores e professores contatados que os aplicaram, de forma imediata, em sala de aula.

A tabela 2 indica as quantidades e unidades de ensino para as quais foram distribuídos:

Tabela 2 – Distribuição dos Questionários

IES	CIDADE	BAIRRO	Dist.	Dev.	Dev %
Universidade Estácio de Sá	Rio de Janeiro	Centro	100	54	54%
		Campo Grande	32	11	34%
	Nova Iguaçu	Centro	32	16	50%
	Niterói	Centro	20	14	70%
UniLaSalle	Niterói	Icaraí	20	9	45%
Univercidade	Rio de Janeiro	Madureira	60	12	20%
		Méier	60	0	0%
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	Maracanã	200	11	6%
Universidade Federal Fluminense	Niterói		120	76	63%
		Cabo Frio	30	37	123%
		Macaé	0	20	
		Miracema	30	16	53%

Fonte: O autor

Foram distribuídos 580 questionários e, os preenchidos foram devolvidos até dezembro de 2010 totalizando 287, destes, 263 foram considerados válidos, o que pode ser considerada uma amostra bastante razoável. Os que foram desconsiderados foram preenchidos por estudantes que cursavam período inferior ao sétimo período. Não foram eliminados, na análise de resultados, questionários contendo respostas em branco ou faltantes (*missing values*), pois o pacote estatístico utilizado para análise dos dados, na análise fatorial exploratória, desconsidera, tanto nos testes como na frequência relativa, os *missing values*.

O empenho do Professor Ferreira Lima, Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da UFF, fez com que fossem distribuídos questionários em campus para os quais os mesmos não haviam sido enviados pelo pesquisador. Isso explica o fato de alguns campi da UFF ter um número maior de respondentes do que questionários enviados.

3.5 Análise de dados

Neste trabalho, cuja coleta de dados foi executada em 2009, procurou-se estabelecer uma relação com o trabalho executado por Peres (2004) e Carvalho (2009), cujas coletas de dados foram efetuadas no primeiro semestre de 2004.

Os dados contidos nos questionários considerados foram cuidadosamente tabulados, e a informação gerada por decorrência do tratamento estatístico a eles conferido, foi analisada, comparada e interpretada. Os dados foram imputados no meio eletrônico através de planilhas Excel e, após criteriosamente conferidos, foram importados pelo software Statistic Package Social Science – SPSS – versão 16.0.

3.5.1 Modelagem de equações estruturais

Brei e Liberali (2006) demonstram que a utilização do método da MEE, a partir de trabalho de Bentler (1980) e com a evolução dos softwares, tem sido, cada vez mais intensa, teve grande impulso a partir do final da década de 70, com grande utilização dentro do universo das pesquisas sociais e comportamentais.

Na área de marketing credita-se a primeira aplicação de MEE ao trabalho realizado por Bagozzi (1980) e, a partir de então tem sido cada vez mais utilizada. No Brasil o primeiro trabalho, na área de marketing, apresentado no ENANPAD – Encontro Nacional do Programa de Pós-Graduação em Administração data de 1998, porém, com a popularização de softwares como LISREL, AMOS, EQS etc, a quantidade de pesquisas, na área, utilizando o MEE vem aumentando desde então.

Mais importante que isso, afirmam Baumgartner e Homburg. (1996, p.140), “a abordagem MEE tem bom potencial para investigações empíricas, abrangentes de aspectos teóricos e de mensuração”.

Segundo Hair *et al.* (2009) a eficiência estatística e a expansão da habilidade explanatória do pesquisador são os objetivos fundamentais das técnicas multivariadas. São diversas, todas altamente poderosas para resolver uma enorme variedade de questões administrativas e teóricas, no entanto têm uma limitação em comum: algumas delas podem examinar apenas uma relação por vez. As que permitem a existência de múltiplas variáveis dependentes, como a análise canônica e a análise multivariada de variância, ainda assim representam apenas uma relação entre as variáveis dependentes e as independentes.

Na presente pesquisa é tratado um conjunto de questões interrelacionadas e,

para esse caso, é necessária uma técnica que considere toda a informação possível. Por esse motivo optou-se pela técnica de MEE uma vez que se trata de uma extensão das técnicas multivariadas da análise fatorial e da regressão múltipla.

Continuam Hair *et al.* (2009, p.543) ensinando que “MEE é uma família de modelos estatísticos que buscam explicar as relações entre múltiplas variáveis”. Ela permite, inclusive, verificar a estrutura de interrelações expressas em um conjunto de equações que descrevem as relações fundamentais entre fatores latentes representados por múltiplas variáveis, como é o caso do presente estudo.

A técnica de MEE é uma combinação singular das técnicas multivariadas, que serviram de ferramenta no tratamento dos dados e que geraram os resultados que se pretende confirmar neste estudo, a análise fatorial e a regressão múltipla.

Explicam (Hair *et al.*, 2009, p.544) que o agrupamento de variáveis por meio de fatores:

- melhora a estimação estatística pois, de acordo com a teoria estatística, um coeficiente de regressão é composto de dois elementos: a confiabilidade da variável preditora e o coeficiente estrutural verdadeiro entre a variável dependente e a independente e a confiabilidade da variável preditora. O impacto do erro de mensuração, com a conseqüente redução da confiabilidade é demonstrado através de expressão do coeficiente de regressão como sendo:

$$\beta_{y.x} = \beta_s * \rho_x$$

Onde

$\beta_{y.x}$ é o coeficiente de regressão observado,

β_s é o verdadeiro coeficiente estrutural e,

ρ_x é a confiabilidade da variável preditora

- representa melhor conceitos teóricos. Erros de mensuração não são conseqüências somente de respostas imprecisas, podem ser causados, também, quando são utilizados conceitos abstratos ou teorias como motivos de determinados comportamentos. A construção do questionário tem grande peso nessa questão, pois uma questão dúbia para o respondente pode ocasionar o erro;
- explica, de forma mais direta, os erros de mensuração, pois a MEE disponibiliza o modelo de mensuração, que especifica as regras de correspondência entre as variáveis latentes e medidas. Tal modelo permite

ao pesquisador a utilização de qualquer quantidade de variáveis para um conceito independente ou dependente e, assim, estimar ou especificar a confiabilidade.

Um modelo MEE é composto por muitas maneiras de especificação de todas as relações em uma notação matemática. Para simplificar sua visualização utiliza-se a forma denominada diagrama de caminhos.

Vieira, Troccoli e Silva (2010)¹ afirmam que o tratamento dos dados em MEE supera os modelos convencionais de regressão linear, pois trata diversas variáveis dependentes e independentes, bem como fatores hipotéticos, cada um deles representados por um grupo de variáveis observadas. Os dados foram tratados com o programa estatístico AMOS (*Analysis for Moment Structures*).

Ensinam, também, que em MEE há dois tipos principais de variáveis: as observadas, que são mensuradas diretamente, ao contrário das latentes, que devem ser estimadas indiretamente. “A variável latente explica as relações entre as variáveis observadas que mensuram o construto, sendo, em última instância, representativa dos construtos do modelo”.

Afirmam Brei e Liberali (2006) que a MEE é determinada *a priori*, pois alguns dos seus procedimentos estatísticos requerem do pesquisador informações acerca da hipótese que deve ser investigada, motivo pelo qual a MEE é uma técnica confirmatória.

Brei e Liberali (2006) e Hair *et al.* (2009) enfatizam que a estatística básica para a aplicação de MEE é a matriz de covariância, sendo ainda possível a utilização da matriz de correlações.

Hair *et al.* (2009, p. 579) declaram “entender que o objetivo da MEE é explicar covariância e como ela se traduz no ajuste do modelo”. Muitas vezes MEE é chamada de análise de estrutura de covariância. Os algoritmos que executam a estimação da MEE têm como objetivo explicar a matriz de covariância observada das variáveis, \mathbf{S} , utilizando-se de uma matriz estimada de covariância, Σ_k , que é calculada através da utilização das equações de regressão que representam o modelo do pesquisador. Quanto mais próximos os valores da covariância estimada ficam da covariância observada, melhor ajustado é o modelo.

¹ Vieira, Troccoli e Silva. A Relevância do Corpo Docente na Qualidade Percebida em Serviço de Ensino Superior no Brasil: um estudo com modelagem de equações estruturais, 2010, em fase de elaboração.

Hair *et al.* (2009) descrevem o processo de decisão em seis estágios fundamentais devem ser seguidos quando da aplicação de MEE.

1. Definição de construtos individuais
2. Desenvolvimento e especificação do modelo de medida
3. Planejamento de um estudo para produzir resultados empíricos
4. Avaliação da validade do modelo de medida
5. Especificação do modelo estrutural
6. Avaliação da validade do modelo estrutural

Esse processo de seis estágios é reproduzido na figura 9 a seguir:

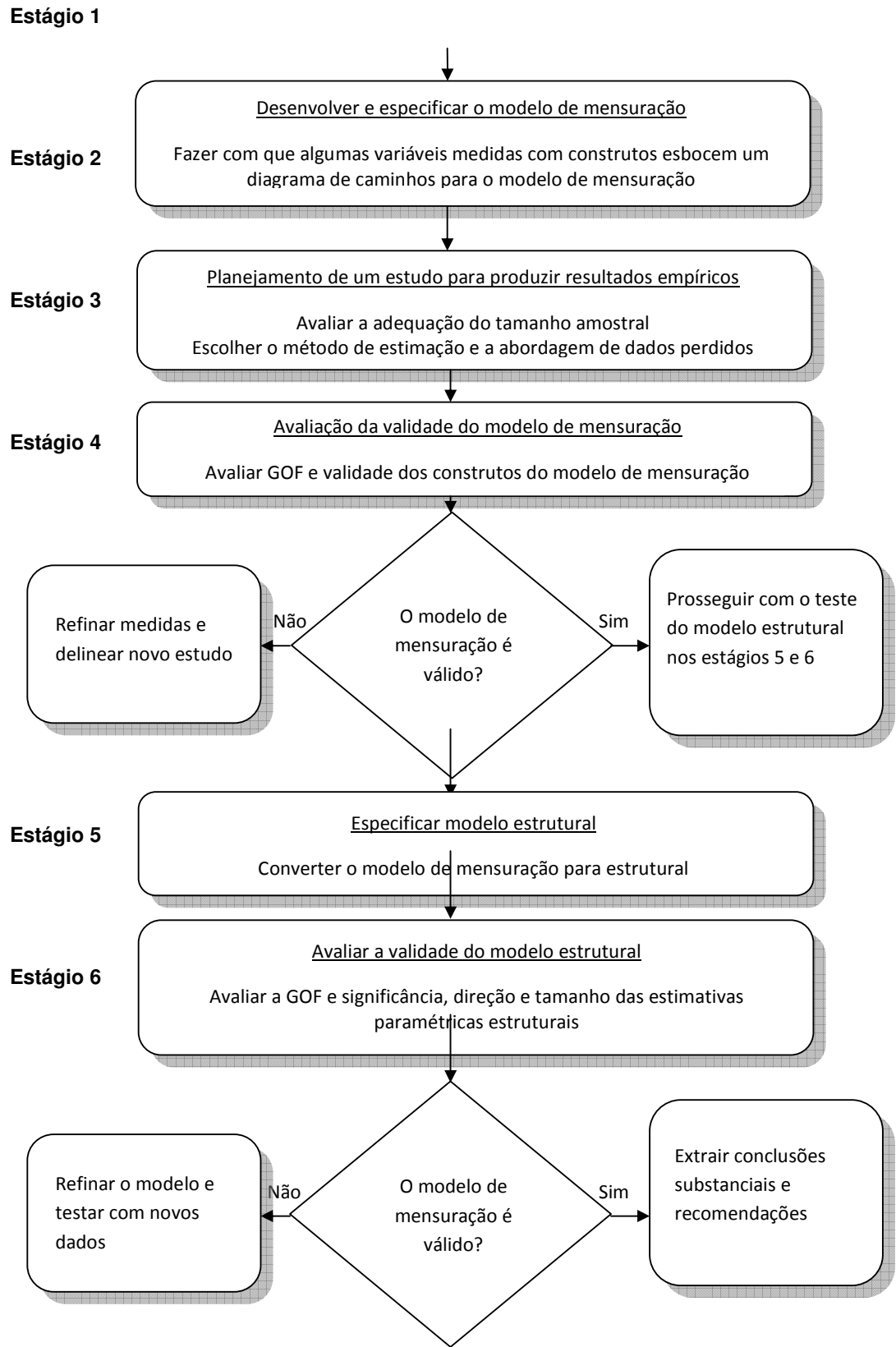


Figura 9 – Estágios fundamentais para aplicação da MEE

Fonte: Hair *et al.* (2009).

3.6 Limitações do estudo

O trabalho apresenta algumas limitações: abranger apenas algumas IES localizadas em somente alguns municípios do Estado do Rio de Janeiro e, mesmo nas instituições pesquisadas, nem todos os bairros que estas mantêm o curso de Ciências Contábeis foram abrangidos. As dificuldades logísticas para elaborar a pesquisa impediram que todas as IES estivessem presentes na amostra deste estudo.

Outra limitação a ser considerada está ligada à possibilidade de que algumas questões não tenham sido entendidas com facilidade pelos entrevistados.

O cansaço, a pressa ou mesmo a falta de interesse em responder podem ter causado, também, algumas distorções que não puderam ser detectadas pelo pesquisador em face do preenchimento ter sido feito sem sua presença.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na primeira subseção deste capítulo são apresentados os resultados descritivos das frequências relativas a todas as perguntas do formulário de pesquisa.

Por se tratar de um estudo confirmatório, na segunda subseção foram confirmados, através do Método de MEE, os construtos, o diagrama de caminhos a ser testado por análise fatorial confirmatória e regressão e, finalmente os resultados da análise confirmatória serão apresentados.

4.1 Resultados Descritivos

A percepção da análise dos dados coletados em 2009, comparativamente aos coletados em 2004, é de que houve uma significativa redução das avaliações positivas em relação às atividades do CRC-RJ.

Tabela 3 – Pergunta 1 – Conhecimento sobre instituições relacionadas à profissão

INSTITUIÇÃO	CONHECEM - % Pesquisa 2004	CONHECEM - % Pesquisa 2009
IBRACON	52,1	78,7
Sindicato dos Contabilistas	58,4	62,0
SERASA	88,4	92,0
CRC-RJ	100,0	100,0
CVM	78,9	87,8
CFC	71,0	82,9
Clube dos Contadores	8,6	9,9

Fonte: O Autor.

Em relação à amostra de 2004 houve aumento nos percentuais dos alunos que conhecem as instituições em todos os casos. Manteve-se a constatação que SERASA foi a segunda instituição mais citada. Na amostra de 2009 houve um

considerável aumento no percentual dos alunos que conhecem o IBRACON, muito provavelmente por decorrência da exposição na mídia resultante dos esforços para que seja adotado pela contabilidade brasileira o padrão internacional.

Tabela 4 – Pergunta 2 – ADEQUAÇÃO DO EXAME DE SUFICIÊNCIA

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Inadequada	4,3	4,9
2	4,3	10,6
3	1,7	4,2
4	5,0	10,3
5	11,9	9,9
6	47,2	44,1
7 – Muito Adequada	25,7	16,0

Fonte: O Autor.

Perdura, por parte do estudante, uma madura atitude em relação ao exame de suficiência entendido como um instrumento de elevação da qualidade dos serviços prestados pelas IES e de aperfeiçoamento dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis de forma a agregar confiabilidade à atuação do profissional de Ciências Contábeis.

Em relação aos dados coletados em 2004, o último ano que ocorreu a aplicação do exame, houve uma expressiva redução da percepção quanto à adequação da aplicação do exame de suficiência.

Tabela 5 – Pergunta 3 – V08-PREOCUPAÇÃO DEMONSTRADA COM O DESENVOLVIMENTO DOS ESTUDANTES

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Fraca	9,2	8,7
2	17,8	30,0
3	8,3	10,6
4	27,4	28,5
5	19,5	13,7
6	15,5	8,4
7 – Muito Forte	2,3	0,0

Fonte: O Autor.

A avaliação dessa questão, na pesquisa de 2004, já não apresentava resultado positivo. Havia uma presumível ausência de atitude de aproximação com os estudantes de Ciências Contábeis. Na pesquisa de 2009 o resultado demonstrou que houve, no período de 5,5 anos, uma significativa deterioração na percepção deste aspecto.

Há, nessa questão, uma clara sinalização de que é absolutamente necessário que o CRC-RJ busque sinalizar suas ações em busca do desenvolvimento dos estudantes, de forma mais efetiva junto aos graduandos em Ciências Contábeis, com o intuito de transformar a avaliação dos estudantes, seus futuros associados, quanto à percepção que têm acerca da preocupação que o Conselho demonstra ter em relação ao seu desenvolvimento.

Tabela 6 – Pergunta 4 – AOS OLHOS DO ESTUDANTE A ATUAÇÃO DO CRC

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Invisível	4,3	3,0
2	10,2	11,4
3	6,9	6,1
4	8,9	10,6
5	38,3	50,2
6	27,1	16,7
7 – Muito Visível	4,3	1,9

Fonte: O Autor.

Em relação aos dados de 2004 ocorreu uma redução nas avaliações nos dois extremos, dessa forma houve um aumento nas avaliações situadas nas faixas intermediárias. Alerta-se para o fato de que esta é uma das questões que buscam uma avaliação da atuação que considera a visão geral, não de um aspecto específico.

Tabela 7 – Pergunta 5 – V09-ATIVIDADES DE ATUALIZAÇÃO PROFISSIONAL

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Insatisfatórias	1,3	3,0
2	7,9	8,4
3	4,0	8,0
4	17,8	21,3
5	24,4	26,6
6	40,3	30,8
7 – Muito Satisfatórias	4,3	1,9

Fonte: O Autor.

Essa questão, na pesquisa de 2004, apresentou um bom índice de avaliações positivas, demonstrando que o estudante de graduação em Ciências Contábeis percebe como muito importantes os cursos de atualização profissional oferecidos pelo CRC-RJ. Na amostra de 2009, as avaliações negativas, apesar de ainda baixas, apresentaram um preocupante aumento com uma conseqüente redução no percentual de avaliações positivas, que, no entanto, ainda apresenta um número bastante expressivo. É importante observar que no somatório das avaliações satisfatórias e muito satisfatórias ocorreu uma diminuição percentual de 11,9%.

Tabela 8 – Pergunta 6 – ATUAÇÃO DO CRC

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Rígida	2,6	0
2	8,3	9,9
3	11,6	13,7
4	36,3	39,5
5	18,5	16,7
6	20,1	17,9
7 – Muito Flexível	2,6	2,3

Fonte: O Autor.

Considerando-se que a função precípua do CRC-RJ é a fiscalização do exercício da profissão contábil, o índice de rigidez é bastante baixo nas duas amostras, o que leva à inferência de que os serviços prestados pelo CRC-RJ, em busca do desenvolvimento da profissão e dos profissionais associados, abrandam sobremaneira a imagem de um órgão fiscalizador.

Tabela 9 – Pergunta 7 – POSTURA DO CRC DIANTE DE ESCÂNDALOS

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Omissa	6,9	6,8
2	16,2	22,4
3	8,9	9,1
4	19,5	15,2
5	33,0	33,5
6	14,8	12,5
7 – Muito Atuante	0,7	0,4

Fonte: O Autor.

A sociedade tem sempre uma reação que a faz clamar por respostas imediatas, porém os estudantes em sua maioria têm uma percepção bastante satisfatória em relação à postura do CRC-RJ. Mais uma vez houve piora na avaliação na última amostra.

Tabela 10 – Pergunta 8 – V05-O CRC PODE SER VISTO COMO UMA INSTITUIÇÃO

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Antiquada	0,7	0,4
2	2,3	4,9
3	4,3	5,7
4	23,4	26,2
5	33,0	24,0
6	34,0	37,6
7 – Muito Moderna	2,3	1,1

Fonte: O Autor.

Essa questão apresenta uma avaliação bastante positiva, com expressivo reconhecimento, pelos graduandos, de modernidade da instituição CRC-RJ. Ao contrário do ocorrido na comparação, entre as duas amostras de dados, de todas as questões analisadas anteriormente houve uma melhora na avaliação positiva, passando de 36,3% para 38,7%, no entanto houve também uma piora da avaliação negativa que passou de 3,0% para 5,3%.

Tabela 11 – Pergunta 9 – INTERESSE DOS ESTUDANTES PELAS ATIVIDADES OFERECIDAS

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Pequeno	6,6	9,1
2	32,0	27,4
3	8,9	9,1
4	18,2	19,4
5	12,2	17,1
6	18,5	16,3
7 – Muito Grande	3,6	1,5

Fonte: O Autor.

A pesquisa de 2004 remeteu à sugestão de que o Conselho deveria buscar uma postura mais pró-ativa em relação aos graduandos em Ciências Contábeis. Na ocasião 38,6% dos respondentes não demonstraram interesse nas atividades oferecidas pela instituição. Nos resultados de 2009 percebe-se uma quase imperceptível melhora no número dos que não demonstraram esse interesse, que foi reduzido para 36,5%. Torna-se necessário que o CRC-RJ privilegie esse aspecto e aja buscando uma melhor percepção em relação à atração do interesse dos seus futuros associados.

Tabela 12 – Pergunta 10 – V11-PARA MODERNIZAÇÃO DO CURSO O EXAME DE SUFICIÊNCIA SERIA UM INSTRUMENTO

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Desestimulante	3,6	3,8
2	5,3	8,7
3	4,6	2,7
4	11,6	6,8
5	21,1	23,2
6	42,9	43,7
7 – Muito Estimulante	10,9	11,0

Fonte: O Autor.

Corroborando os resultados encontrados na pesquisa anterior, há nesse quesito uma demonstração do grau de conscientização dos estudantes de Ciências Contábeis acerca da necessidade de que haja um filtro com vistas a elevar o nível de preparação e, conseqüentemente, dos profissionais que chegam ao mercado. Nessa pesquisa, em relação à percepção, já apontada no estudo anterior, do quão estimulante seria o exame de suficiência para a modernização do curso de Ciências Contábeis o resultado encontrado foi ainda melhor.

Tabela 13 – Pergunta 11 – SE FOSSE RESTRITA AO ASPECTO LEGAL, A ATUAÇÃO SERIA

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Menos Adequada	4,3	4,2
2	13,9	11,0
3	8,3	7,2
4	28,4	31,2
5	15,2	13,7
6	27,4	27,8
7 – Muito Mais Adequada	2,6	4,9

Fonte: O Autor.

O resultado de ambas as pesquisas torna evidente a necessidade de que devam ser dadas ao estudante de Ciências Contábeis maiores informações acerca do que sejam as principais funções de um Conselho Profissional. Torna-se, e isso vem sendo demonstrado em vários pontos desse estudo, muito importante que haja uma atitude de aproximação do Conselho com os estudantes com vistas ao preenchimento dessa lacuna.

Houve ao longo do período decorrido entre as duas coletas de dados uma ligeira melhora na percepção da importância das atividades do CRC-RJ, mas o resultado apresentado ainda não é bom.

Tabela 14 – Pergunta 12 – V3-IMPRESSÃO SOBRE ATUAÇÃO DAS EQUIPES DE FISCALIZAÇÃO

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Negativa	2,6	3,0
2	6,6	9,1
3	6,6	5,3
4	37,6	38,4
5	18,2	23,2
6	26,4	19,8
7 – Muito Positiva	2,0	1,1

Fonte: O Autor.

Normalmente as funções que envolvem fiscalização não são vistas com simpatia. No entanto o índice dos que têm uma visão negativa da atuação das equipes de fiscalização, apesar de ter apresentado um crescimento expressivo, pode ser considerado baixo.

Há que se destacar que, em relação ao primeiro estudo, houve também uma significativa redução da percepção positiva que ainda pode ser considerada elevada.

Tabela 15 – Pergunta 13 – V10-ATENDIMENTO AO ESTUDANTE

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Inamistoso	1,3	1,9
2	4,6	4,6
3	4,6	4,2
4	31,0	35,7
5	18,2	21,3
6	37,3	30,8
7 – Muito Amistoso	3,0	1,5

Fonte: O Autor.

Um número bastante reduzido de estudantes demonstra não se sentir bem atendido ao se relacionar com o CRC-RJ. 32,3% demonstram o contrário.

Comparando-se as duas amostras de dados verifica-se que o índice dos que indicam um atendimento inamistoso manteve-se praticamente igual, porém o dos que julgam amistoso o atendimento reduziu-se de forma bastante preocupante.

Há nesse ponto a confirmação de que é cada vez mais necessária uma atitude buscando aumentar a percepção pelo estudante de que o Conselho está receptivo.

Tabela 16 – Pergunta 14 – V4-NA VISÃO DO ESTUDANTE O CRC É UMA INSTITUIÇÃO

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Entediante	0,0	0,4
2	2,3	4,6
3	2,0	4,9
4	10,9	11,0
5	16,2	23,2
6	49,1	41,4
7 – Muito Interessante	19,5	14,4

Fonte: O Autor.

O resultado da pesquisa para esse item pode ser considerado como um grande reconhecimento que os estudantes têm em relação à instituição CRC-RJ. Demonstra-se aí que a aproximação com seus futuros clientes poderá vir a render ótimos frutos, em termos de participação e comprometimento, de seus futuros clientes.

Há que se cuidar para que essa “consagração” não traga como resultado uma acomodação. Ao fazer a comparação entre os resultados obtidos em 2004 e 2009 houve uma significativa, e preocupante, redução do percentual de estudantes que julgam ser o CRC-RJ uma instituição muito interessante.

Tabela 17 – Pergunta 15 – CONTRIBUIÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA
PROFISSÃO

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Negativa	0,0	0,4
2	1,7	2,3
3	2,6	1,5
4	17,2	22,1
5	25,4	32,8
6	46,8	37,0
7 – Muito Positiva	6,3	3,8

Fonte: O Autor.

Mais uma vez o resultado apresentado na pesquisa de 2009 é bom, mas bastante reduzido em relação ao da pesquisa de 2004. Há, por parte dos graduandos em Ciências Contábeis, o reconhecimento de uma contribuição positiva do CRC-RJ para o desenvolvimento da profissão contábil. A percepção positiva reduziu-se de 53,1% para 40,8%.

Tabela 18 – Pergunta 16 – V1-NO DESENVOLVIMENTO DE SUAS ATIVIDADES

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Lento	1,7	1,1
2	6,6	7,3
3	8,5	13,7
4	37,6	38,5
5	20,5	23,3
6	23,8	14,9
7 – Muito Rápido	1,3	1,1

Fonte: O Autor.

A percepção positiva apresentada em relação ao desenvolvimento das atividades do CRC-RJ foi bastante baixa e, pior ainda, na pesquisa anterior já se apresentava ruim, ou seja, de 25,1% caiu para 16,0%.

Pode-se encarar o fato como mais um sinal da necessidade de maior aproximação do Conselho com os estudantes, oferecendo a estes maiores informações acerca do desenvolvimento de suas atividades.

Tabela 19 – Pergunta 17 – O CÓDIGO DE ÉTICA É EMPREGADO DE FORMA

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Ineficaz	1,3	1,5
2	6,3	6,1
3	6,9	6,1
4	24,4	21,8
5	24,5	27,9
6	34,3	33,2
7 – Muito Eficaz	2,3	3,4

Fonte: O Autor.

O resultado apresentado para esse item do questionário é altamente estimulante e coroa de êxito os esforços da instituição para ponto tão delicado quanto polêmico da profissão. Os totais das respostas negativas (que são muito baixos) e positivas (que são bons) são exatamente iguais nas duas amostras de dados, 7,6 e 36,6, respectivamente.

Tabela 20 – Pergunta 18 – V2-O CRC É UMA INSTITUIÇÃO

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Não-Confável	0,0	0,4
2	1,0	2,3
3	1,0	0,8
4	10,6	16,0
5	12,2	10,3
6	68,6	64,1
7 – Muito Confável	6,6	6,1

Fonte: O Autor.

O resultado dessa questão agrega uma fantástica credibilidade à instituição CRC-RJ e é motivo de orgulho para seus administradores e associados. A confiança demonstrada pelos estudantes no CRC-RJ deve servir como elemento motivador para a administração do Conselho de modo que essa percepção seja, cada vez mais, melhorada.

No entanto nem tudo são flores. Comparando-se os resultados das duas pesquisas houve uma redução (5%) na percentagem de respostas positivas e um aumento (1,7%) nas avaliações negativas.

Tabela 21 – Pergunta 19 – CONSOLIDAÇÃO DA IMAGEM DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Deficiente	3,0	2,7
2	7,9	9,5
3	6,3	6,5
4	10,5	19,5
5	28,7	27,5
6	39,3	32,8
7 – Muito Eficiente	4,3	1,5

Fonte: O Autor.

O índice apresentado pode ser considerado razoável: 34,3% de avaliações positivas e 16,4% de negativas.

A comparação com a pesquisa de 2004 faz com que se acendam as luzes amarelas em sinal de atenção. O resultado apurado em 2004 demonstrou uma grande aprovação, pelos estudantes, da conduta do CRC-RJ na missão de consolidar a imagem do Contabilista, porém o resultado de 2009, além de apontar para expressiva redução (de 43,6% para 34,3%) na aprovação, remete para outro patamar onde o grau de eficiência passa a ser considerado apenas razoável.

Tabela 22 – Pergunta 20 – V7-QUALIDADE DOS SERVIÇOS

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Baixa	1,0	1,5
2	6,3	11,5
3	8,3	11,1
4	33,0	33,6
5	24,4	18,3
6	25,4	22,9
7 – Muito Alta	1,7	1,1

Fonte: O Autor.

Trata-se de item de fundamental importância para a imagem do CRC-RJ. Se a avaliação não é inteiramente boa, pode-se afirmar que está longe de ser ruim. É importante que a administração do CRC-RJ esteja atenta para a forma como são percebidos os serviços que presta.

Comparativamente à pesquisa de 2004 pode-se verificar que houve aumento significativo das avaliações negativas e redução das positivas.

Tabela 23 – Pergunta 21 – V12-EVENTOS PROMOVIDOS

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Desnecessários	0,7	0,8
2	3,0	6,1
3	2,3	1,5
4	12,2	22,5
5	12,2	18,7
6	51,8	42,0
7 – Muito Necessários	17,8	8,4

Fonte: O Autor.

O percentual de 50,4% de aprovação aponta para a conscientização da importância da participação da classe contábil em eventos realizados no âmbito social.

Mais uma vez houve expressiva redução das avaliações positivas e aumento das negativas ao ser feita a comparação com o estudo de Peres (2004).

Tabela 24 – Pergunta 22 – EM RELAÇÃO AO ATENDIMENTO ESPECÍFICO AOS ESTUDANTES OS SERVIÇOS PODEM SER CONSIDERADOS

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Ruins	2,3	1,5
2	6,3	9,9
3	7,6	7,3
4	19,4	25,6
5	15,2	20,2
6	42,6	33,2
7 – Muito Bons	6,6	2,3

Fonte: O Autor.

Neste quesito a comparação com o resultado da pesquisa anterior indica uma forte diminuição nas avaliações positivas. No estudo anterior tais avaliações atingiram 49,2% e no atual apenas 35,5%.

Trata-se de elemento fundamental para a melhoria da comunicação com os futuros associados da instituição CRC-RJ e este ponto não deve ser desconsiderado por seus administradores.

Tabela 25 – Pergunta 23 – NA ATUAÇÃO DO PROFISSIONAL O APOIO DO CONSELHO É

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Dispensável	0,7	1,1
2	1,3	2,7
3	1,6	3,8
4	5,0	5,3
5	7,3	7,3
6	50,8	54,2
7 – Muito Indispensável	33,3	25,6

Fonte: O Autor.

O resultado desta questão não deixa dúvidas quanto ao grau de conscientização que os estudantes de graduação em Ciências Contábeis têm em relação à necessidade de que a classe se faça representar na sociedade de forma efetiva e possa discutir suas necessidades, caminhos, metas etc.

Tabela 26 – Pergunta 24 – IMPORTÂNCIA DO CRC-RJ NA DEFESA DAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Baixa	1,0	2,7
2	6,3	9,2
3	3,3	7,3
4	16,1	14,9
5	14,2	12,6
6	41,6	34,4
7 – Muito Alta	17,5	19,1

Fonte: O Autor.

Ratificando o grau de conscientização apresentado na questão anterior, a manifestação do conhecimento que os estudantes de Ciências Contábeis demonstram quanto à importância do CRC-RJ atuar na defesa das atividades profissionais é bastante positiva.

Tabela 27 – Pergunta 25 – NOTA

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
0	0,7	0,0
1	0,6	1,1
2	0,7	1,9
3	1,7	4,2
4	5,6	5,7
5	17,6	20,6
6	17,3	20,6
7	27,2	22,1
8	24,3	20,6
9	3,6	3,1
10	0,7	0,0

Fonte: O Autor.

As notas variaram entre 1 e 10, a média foi 6,0, a moda 7,0 e a mediana 6,0.

O resultado demonstra que o Conselho é bem avaliado pela maioria dos estudantes de Ciências Contábeis. Apenas 12,9% avaliaram o CRC-RJ com notas iguais ou inferiores a 4. Dentre os respondentes da pesquisa 66,4% atribuíram notas iguais ou superiores a seis.

Comparando-se com os resultados de 2004 houve uma piora na avaliação do

Conselho no período decorrido entre elas.

Tabela 28 – Pergunta 26 – COMPARAÇÃO COM OUTROS CONSELHOS

ESCALA	FREQUÊNCIA 2004	FREQUÊNCIA 2009
1 – Muito Pior	3,3	2,7
2	8,6	13,7
3	9,9	17,6
4	51,1	48,9
5	8,9	6,9
6	14,9	9,5
7 – Muito Melhor	3,3	0,8

Fonte: O Autor.

O resultado apurado para esta questão, com uma forte concentração, representada por 48,9% das respostas, na opção “Nem Melhor, Nem Pior” adicionado às respostas que classificam como “Um Pouco Melhor”, “Melhor” e “Muito Melhor”, que somados representam 17,2%, indica que a maioria dos estudantes considera não haver Conselho Profissional que supere o CRC-RJ.

Mais uma vez comparando-se os resultados das duas amostras houve uma considerável piora da avaliação do CRC-RJ no intervalo temporal entre as duas coletas de dados.

Tabela 29 – Pergunta 27 – CONHECIMENTO SOBRE AS PUBLICAÇÕES DO CRC-RJ

PUBLICAÇÃO	% CITADO
1 – Jornal do CRC-RJ	11,6
2 - Revista Pensar Contábil	7,2

Fonte: O Autor.

Os índices obtidos para os dois veículos apontados foram extremamente baixos e merecem uma análise futura mais detalhada para a identificação dos motivos.

Tabela 30 – Pergunta 28 – QUANTAS VEZES O ESTUDANTE VISITOU O SITE DO CRC-RJ EM 2009

PUBLICAÇÃO	% CITADO
1 – Nenhuma vez	22,9
2 – Uma ou duas vezes	29,8
3 – Três ou quatro vezes	15,3
4 – Mais de quatro vezes	32,1

Fonte: O Autor.

Considerando-se que a coleta de dados atual foi feita ao final do 2º semestre, pode-se concluir que o site do CRC-RJ ainda é pouco acessado pelos estudantes.

Tabela 31 – Pergunta 29.1 – INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PESQUISADA

INSTITUIÇÃO	FREQUÊNCIA
1 – Universidade Estácio de Sá - UESA	29,5
2 – Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ	3,2
3 – Universidade LaSalle – UNILASALLE	3,6
4 – Univercidade	2,0
5 – Faculdades Integradas de Jacarepaguá – FIJ	10,4
6 – Universidade Federal Fluminense - UFF	51,4

Fonte: O Autor.

Destaca-se aqui o fato da Universidade Federal Fluminense – UFF ser a única instituição de ensino superior, dentre as pesquisadas, que tem turmas de 9º e 10º períodos no curso de Ciências Contábeis. Aliado aos pontos citados houve o notável empenho do Coordenador de Ciências Contábeis, Professor Fernandes Lima, para que os questionários fossem distribuídos e respondidos pelos alunos.

Tabela 32 – TIPO DE INSTITUIÇÃO

INSTITUIÇÃO	FREQUÊNCIA
0 – PRIVADA	45,4
1 – PÚBLICA	54,6

Fonte: O Autor.

Foi importante trabalhar em uma amostra diversificada. Destaque para o fato de que houve um aumento na oferta de cursos noturnos pelas instituições públicas.

Tabela 33– Pergunta 29.3 – CIDADE

MUNICÍPIO	FREQUÊNCIA
1 –RIO DE JANEIRO	37,8
2 – NITEROI	28,3
3 – NOVA IGUAÇU	2,0
4 – MACAÉ	18,7
5 – CABO FRIO	7,2
6 – MIRACEMA	6,0

Fonte: O Autor.

A amostra apresenta uma distribuição que não indica a concentração em um mesmo município.

Tabela 34 – Pergunta 29.4 – PERÍODO

PERÍODO	FREQUÊNCIA
SÉTIMO	29,5
OITAVO	33,9
NONO	10,0
DÉCIMO	26,7

Fonte: O Autor.

A surpresa aqui foi originada no fato da Universidade Federal Fluminense ter em seu curso de Ciências Contábeis o 9º e 10º períodos.

Tabela 35 – Pergunta 29.5 – SEXO

GÊNERO	FREQUÊNCIA
FEMININO	43,6
MASCULINO	56,4

Fonte: O Autor.

Interessante notar que na pesquisa de 2004 a maioria dos respondentes era composta por estudantes do sexo feminino (54%) e na de 2009 houve a inversão.

Tabela 36 – Pergunta 29.6 – OCUPAÇÃO

OCUPAÇÃO	FREQUÊNCIA
Trabalha e estuda	86,3
Estagia e estuda	6,1
Só estuda	7,6

Fonte: O Autor.

O índice de respondentes que não têm como atividade exclusiva o estudo sugere uma hipótese: os estudantes de Ciências Contábeis só optam pela profissão quando já se encontram ativos no mercado de trabalho. A sua esmagadora maioria não se dedica exclusivamente aos estudos.

4.2 Resultados da Modelagem de Equações Estruturais

Com objetivo de verificar a relação de causalidade entre os construtos apontados por Carvalho (2009) e Peres (2004), cujos estudos identificaram as dimensões componentes da imagem do CRC-RJ percebida por alunos de graduação de algumas IES pesquisadas no Estado do Rio de Janeiro, efetuou-se pesquisa de *survey*, cujo tratamento quantitativo dos dados foi realizado por MEE. A coleta de dados ocorreu no final do segundo semestre de 2009, sendo aplicado o questionário estruturado, com escala de diferencial semântico de sete alternativas de resposta. A amostra de conveniência foi constituída por 263 alunos.

O tratamento dos dados foi feito com base em MEE que – por contemplar múltiplas variáveis dependentes e independentes, bem como construtos latentes hipotéticos, que são representados por agrupamentos de variáveis observadas – supera os modelos convencionais de regressão linear. O software estatístico utilizado para tratar os dados foi o AMOS (*Analysis for Moment Structures*), em sua versão 4.0.

Segundo ensinam Vieira, Troccoli e Silva (2010) em MEE, há, com efeito, dois tipos principais de variáveis:

- i) – as observadas, que são mensuradas; e
- ii) – as latentes, que não são diretamente observáveis ou mensuráveis, devendo ser estimadas indiretamente.

A variável latente explica as relações entre as variáveis observadas que determinam o construto.

As variáveis latentes do estudo de Carvalho (2009) e Peres (2004), que serão empregadas no modelo hipotético de imagem do CRC-RJ, estão relacionadas no quadro 3.

F1	Atendimento
F2	Institucional

Quadro 3 – Variáveis latentes empregadas no modelo de imagem do CRC-RJ

Fonte: O autor

O modelo hipotético de imagem considerou inicialmente as mesmas variáveis observadas do estudo de Carvalho (2009) e Peres (2004), porém, devido aos poderosos recursos do método utilizado, não só com viés confirmatório, mas também podendo ser utilizado com foco exploratório, chegou-se à indicação das variáveis que deveriam compor o modelo hipotético de imagem. O quadro 4 apresenta a relação das variáveis constituintes do modelo teórico a ser confirmado e as quais fatores originais estão associadas.

Variável	Descrição	Fator
V1	V16 – NO DESENVOLVIMENTO DE SUAS ATIVIDADES - AGILIDADE	2
V2	V18 - O CRC É UMA INSTITUIÇÃO - CONFIABILIDADE	2
V3	V12 - IMPRESSÃO SOBRE ATUAÇÃO DAS EQUIPES DE FISCALIZAÇÃO	2
V4	V14 - NA VISÃO DO ESTUDANTE O CRC É UMA INSTITUIÇÃO - INTERESSE	2
V5	V08 - O CRC PODE SER VISTO COMO UMA INSTITUIÇÃO - MODERNIDADE	2
V6	V22 - EM RELAÇÃO AO ATENDIMENTO ESPECÍFICO AOS ESTUDANTES OS SERVIÇOS PODEM SER CONSIDERADOS	1
V7	V20 - QUALIDADE DOS SERVIÇOS	1
V8	V03 - PREOCUPAÇÃO DEMONSTRADA COM O DESENVOLVIMENTO DOS ESTUDANTES	1
V9	V05 - ATIVIDADES DE ATUALIZAÇÃO PROFISSIONAL	1
V10	V13 - ATENDIMENTO AO ESTUDANTE - POSTURA	1
V11	V10 - PARA MODERNIZAÇÃO DO CURSO O EXAME DE SUFICIÊNCIA SERIA UM INSTRUMENTO	2
V12	V21 - EVENTOS PROMOVIDOS	2

Quadro 4 – Variáveis observadas e fatores relacionados do modelo hipotético de imagem do CRC-RJ

Fonte: O autor

As hipóteses do modelo hipotético de imagem são as seguintes:

$$V1 = \lambda_1 F_2 + \xi_1$$

$$V2 = \lambda_2 F_2 + \xi_2$$

$$V3 = \lambda_3 F_2 + \xi_3$$

$$V4 = \lambda_4 F_2 + \xi_4$$

$$V5 = \lambda_5 F_2 + \xi_5$$

$$V6 = \lambda_6 F_1 + \xi_6$$

$$V7 = \lambda_7 F_1 + \xi_7$$

$$V8 = \lambda_8 F_1 + \xi_8$$

$$V9 = \lambda_9 F_1 + \xi_9$$

$$V10 = \lambda_{10} F_1 + \xi_{10}$$

$$V11 = \lambda_{11} F_2 + \xi_{11}$$

$$V12 = \lambda_{12} F_2 + \xi_{12}$$

A equação estrutural do modelo hipotético de imagem é expressa da seguinte forma:

$$\text{Nota} = \lambda_{13} F_1 + \lambda_{14} F_2 + \xi_{13}$$

O modelo teórico proposto pressupôs que os dois construtos apresentavam covariância positiva, ou seja, admite-se, que F_1 e F_2 apresentem covariância positiva.

Com o fito de demonstrar graficamente o modelo hipotético, e facilitar sua compreensão, a Figura 10 apresenta o diagrama de caminho do modelo hipotético de imagem:

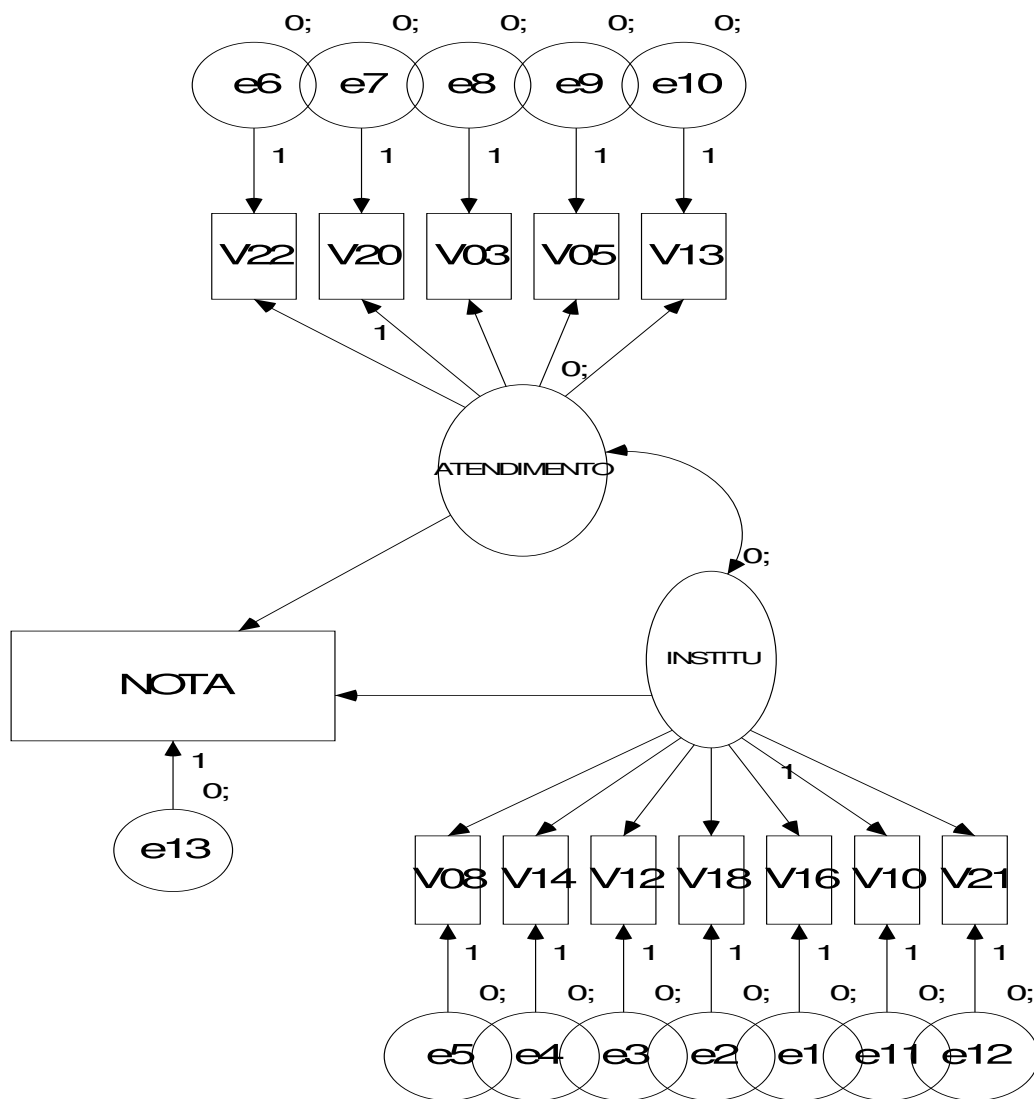


Figura 10 - Diagrama de caminho do modelo hipotético de imagem

Fonte: O autor

O objetivo geral da MEE é avaliar a bondade do grau de explicação do modelo para as informações da matriz de covariância da amostra (S), que devem refletir as relações entre as variáveis deste.

Com base no modelo hipotético e nos dados da amostra, é possível calcular a matriz reproduzida de covariância da população (Σ). Quando o modelo do pesquisador é consistente, S e Σ são boas estimativas da matriz de covariância da população (E). De fato, o postulado fundamental da MEE é que a estrutura de E é constituída de elementos que são função dos parâmetros do modelo hipotético. A bondade de ajustamento do modelo hipotético pode ser dessa maneira, avaliada

por meio da comparação entre S e Σ . (VIEIRA, TROCOLLI e SILVA, 2010).

Raykov e Marcoulides (2000, p.25) observam que “se a diferença entre S e Σ for pequena, pode-se concluir que o modelo representa os dados razoavelmente bem”.

Vieira, Trocolli e Silva (2010) argumentam que, apesar disso, devem ser considerados, também, dois critérios complementares de avaliação de modelos de equações estruturais:

a) significância estatística e teórica das estimativas dos parâmetros individuais dos caminhos do modelo hipotético; e,

b) nível de ajustamento global, pois o modelo somente será validado se seu ajustamento atender aos parâmetros consagrados de aceitação. Em caso contrário o modelo deverá ser rejeitado.

Avaliar o grau em que um modelo hipotético se ajusta ou, em outras palavras, descreve adequadamente os dados da amostra, constitui objetivo fundamental da MEE. Em termos mais específicos, a avaliação deve destacar a adequação: a) das estimativas dos parâmetros; e b) do modelo como um todo. (VIEIRA, TROCOLLI e SILVA, 2010).

Tabela 37 - Estimativas dos parâmetros do modelo hipotético da imagem institucional, com níveis de significância.

Variável	Estimativa	Erro padrão.	R.C.	P
P16 <--- INSTITUCIONAL	1,000			
P18 <--- INSTITUCIONAL	0,934	0,112	8,347	0,000
P12 <--- INSTITUCIONAL	0,822	0,130	6,320	0,000
P14 <--- INSTITUCIONAL	0,851	0,129	6,588	0,000
P08 <--- INSTITUCIONAL	0,979	0,124	7,889	0,000
P22 <--- ATENDIMENTO	1,000			
P20 <--- ATENDIMENTO	1,044	0,096	10,935	0,000
P03 <--- ATENDIMENTO	0,734	0,100	7,357	0,000
P05 <--- ATENDIMENTO	0,616	0,096	6,395	0,000
P13 <--- ATENDIMENTO	0,520	0,084	6,210	0,000
P10 <--- INSTITUCIONAL	0,301	0,145	2,074	0,038
P21 <--- INSTITUCIONAL	0,769	0,129	5,971	0,000

Fonte: O autor

Prosseguem Vieira, Troccoli e Silva (2010) alertando que, no que diz respeito à viabilidade dos parâmetros estimados, “deve-se verificar se apresentam a magnitude e o sinal consistentes com os pressupostos teóricos”. Não se deve desconsiderar a existência de erros padrões exageradamente elevados ou diminutos.

O programa AMOS 4.0 determina a significância estatística da estimativa do parâmetro por teste estatístico que representa a divisão entre a estimativa do parâmetro pelo seu erro padrão.

O teste opera como uma estatística z, testando se a estimativa é estatisticamente diferente de zero. Quando se considera um nível de significância de 0,05, as estimativas, com razões críticas superiores ao valor absoluto de $\pm 1,96$, são significativamente diferentes de zero ao nível de 5%. Quanto ao modelo estrutural de qualidade, conclui-se que as estimativas dos pesos de regressão são estatisticamente significativas ao nível de 5% (VIEIRA, TROCOLLI e SILVA, 2010).

Conforme mostra a tabela 37, o conjunto das estimativas dos parâmetros representativos dos coeficientes de regressão apresenta significância estatística.

Tabela 38 - Estimativas da covariância entre F1 e F2 do modelo hipotético de imagem institucional, com nível de significância.

	Estimativa	Erro padrão	C.R.	P
F ₁ ↔ F ₂	0,594	0,091	6,519	0,000

Fonte: O autor

Nesse estudo, pode-se inferir que a estimativa da covariância entre os construtos “Atendimento” (F1) e “Institucional” (F2) é estatisticamente significativa ao nível de 0,1% conforme demonstrado na Tabela 38.

Comprovada a significância do conjunto de estimativas dos parâmetros, que implica na aceitação de todas as hipóteses individuais do modelo hipotético de imagem, torna-se imprescindível o emprego do segundo critério para validação do modelo, qual seja o de índices globais de ajustamento (Tabela 39).

Tabela 39 - Resultados de significância e de sensibilidade ao tamanho amostral para o modelo hipotético de imagem do CRC-RJ

Modelo	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Modelo hipotético	41	92,244	63	0,010	1,464
Modelo saturado	104	0,000	0		
Modelo Independente	13	904,445	91	0,000	9,939

Fonte: O autor

Segundo Vieira, Troccoli e Silva (2010) “a relação entre a matriz de covariância original e a reproduzida pode ser testada por significância, calculando-se a estatística qui-quadrado (λ^2)”. Se λ^2 for zero fica patente que as covariâncias são perfeitamente reproduzidas pelo modelo hipotético. Porém deve-se levar em consideração o tamanho da amostra, cuja variação pode afetar o índice de ajustamento. Dessa forma, quando o tamanho da amostra é grande, por ser condição necessária para que o índice possa ser interpretado como teste de

significância, a estatística λ^2 pode ser significativa ainda que a diferença entre as covariâncias observadas e as originadas pelo modelo sejam desprezíveis. Quando o tamanho da amostra fica menor que 100, o teste λ^2 pode indicar níveis de probabilidade não significativos.

Buscando reduzir a sensibilidade da estatística λ^2 ao impacto do tamanho da amostra no índice os pesquisadores passaram a utilizar a divisão do valor λ^2 pelos graus de liberdade (df). No AMOS 4.0, essa razão é denominada como CMIN/DF e mostra a diferença entre as matrizes de covariância observada e estimada. Kline (2005) afirma que não há uma regra que indique um valor mínimo aceitável para CMIN/DF, porém Hu e Bentler (1995) sugerem o limite máximo aceitável para esse valor seja 3. A rigor, é importante ressaltar, o qui-quadrado, em MEE, é o único teste de significância estatística, apesar de inúmeros outros índices de bondade de ajustamento serem usualmente calculados

Para o modelo hipotético de imagem, a razão [λ^2 /graus de liberdade] (CMIN/DF) situou-se em 1,464, conforme está registrado na Tabela 39.

Tabela 40 – Índice de ajustamento e índice de ajustamento ajustado do modelo hipotético de imagem do CRC-RJ

Modelo	IFI	CFI
	Delta2	
Modelo hipotético	0,965	0,964
Modelo Saturado	1,000	1,000
Modelo Independente	0,000	0,000

Fonte: O autor

Prosseguindo, Vieira, Troccoli e Silva (2010) garantem que, quando superam 0,90, os índices comparativos de ajustamento (CFI) e de ajustamento incremental (IFI) expressam um adequado ajustamento do modelo. O primeiro resulta da comparação feita entre o modelo hipotético e o modelo independente e é indicador de que o modelo representa com fidedignidade os dados examinados. O segundo foi desenvolvido em nome da parcimônia, considerando o tamanho da amostra examinada, agregando ao seu cômputo a compensação advinda dos graus de liberdade. O CFI e o IFI do modelo hipotético de imagem foram 0,965 e 0,964,

respectivamente, apresentando um adequado ajustamento aos dados (Tabela 40).

Tabela 41 – Estrutura de covariância do modelo hipotético de imagem do CRC-RJ

Modelo	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Modelo hipotético	0,042	0,021	0,060	0,752
Modelo independente	0,185	0,174	0,196	0,000

Fonte: O autor

Como índice incremental foi utilizado o índice que melhor demonstra a estrutura de covariância do modelo examinado, avaliando seu grau de ajuste à matriz de covariância populacional, a saber, a raiz do erro de aproximação quadrático médio (RMSEA). Os índices cujos valores são inferiores a 0,05 indicam um bom ajustamento. Valores maiores de 0,05 e inferiores a 0,08 representam ajustamento razoável. Valores variando de 0,08 a 0,10 indicam ajustamentos pobres (ARBUCLE; WOTHKE, 1999).

O RMSEA de 0,042 indica, então, o bom ajustamento, sugerindo que o modelo proposto para investigação da imagem do CRC-RJ é, de fato, consistente (Tabela 41).

Tabela 42 – Extensão da validação do modelo hipotéticas de imagem do CRC-RJ para futuras amostras

Modelo	ECVI	LO 90	HI 90	MECVI
Modelo hipotético	0,665	0,582	0,778	0,683
Modelo Saturado	0,794	0,794	0,794	0,839
Modelo Independente	3,551	3,197	3,934	3,557

Fonte: O autor

Para validar o modelo hipotético em termos de sua aplicação em futuras amostras, de igual tamanho e proveniente da mesma população, foi utilizado, conforme ensinam Vieira, Troccoli e Silva (2010), o índice esperado de validação cruzada (ECVI). O ECVI compara o modelo hipotético com o modelo saturado e também com o independente. Uma vez que o ECVI pode assumir quaisquer valores, não há intervalo adequado *a priori* (Blunch, 2008). O ECVI é considerado bom

quando é inferior ao do modelo saturado e do modelo independente, o que no presente estudo efetivamente ocorreu, demonstrando que o modelo hipotético de imagem (0,665) apresenta ajustamento melhor aos dados que os modelos saturado (0,794) e independente (3,551).

5 CONCLUSÕES, CONTRIBUIÇÕES E RECOMENDAÇÕES.

Neste capítulo são apresentadas as conclusões extraídas da pesquisa realizada, suas contribuições e recomendações para futuros estudos acerca de assunto tão relevantes, especialmente para as OSFL.

5.1 Conclusões

Este estudo empírico que buscou confirmar, através da utilização do Método da MEE, modelos teóricos propostos em estudos anteriores, trouxe às conclusões expostas a seguir:

O objetivo do estudo foi atingido, pois confirma que a imagem institucional do CRC-RJ é composta por dois fatores: atendimento e institucional, e que o modelo de dois fatores proposto por Folland, Peacock e Pelfrey (1991) que foi explorado, através de análise fatorial exploratória e regressão múltipla por Peres (2004) e Carvalho (2009), é válido. Além disso, o estudo confirma, também, que essa imagem tem impacto positivo na avaliação que os estudantes de Ciências Contábeis fazem do desempenho do CRC-RJ.

O fator atendimento tem maior coeficiente de regressão que o institucional e, portanto tem maior influência na determinação da imagem institucional.

A confirmação desses resultados determina um modelo que pode servir para que os gestores busquem utilizar com vistas a aperfeiçoar a estrutura de governança do CRC-RJ em direção aos seus atuais e futuros filiados, dos quais apenas parte dos segundos foi estudada neste caso empírico.

Fica patente a necessidade de que uma OSFL, como é o caso do CRC-RJ, invista na gestão de sua imagem perante todos os seus públicos no sentido de ampliar sua credibilidade, em conformidade com o que propõem os diversos autores visitados na revisão bibliográfica deste trabalho.

5.2 Contribuições

Em termos acadêmicos o presente estudo apresenta-se com alguma originalidade, pois não foi encontrado, na revisão bibliográfica, nenhum estudo confirmatório desse modelo.

Na área de Contabilidade, não foi encontrado pelo pesquisador, nenhum

trabalho que se utilizasse do método da MEE, o que, do ponto de vista acadêmico, pode ser vista como uma relevante contribuição. Trata-se de método dotado de sofisticação estatística que pode ser de grande valia em pesquisas de Contabilidade.

5.3 Recomendações

O presente trabalho confirmou, com indicadores estatísticos bastante significativos, um modelo para ser utilizado em futuras medições da imagem institucional e do impacto dessa imagem na avaliação do desempenho da instituição.

Como o estudo foi realizado, somente em algumas instituições do Estado do Rio de Janeiro, ele poderá ser posto à prova em outras pesquisas com público ampliado, ou até mesmo de outras categorias profissionais.

Com a confirmação do modelo espera-se que o CRC-RJ possa aplicá-lo, não só para seus futuros associados, com universo ampliado de pesquisa, mas também com seus atuais membros filiados.

O resultado desses futuros estudos poderão servir de base para os gestores do CRC-RJ busquem a otimização do gerenciamento da sua imagem institucional e torná-lo, cada vez mais, uma instituição confiável, próxima de seu público e, respeitada pela sociedade como um todo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRATT, R.; MOFOKENG, T.N. Development and management of corporate image in South Africa. *European Journal of Marketing*, v. 35, n. 3/4, p. 368-386, 2001.

ALESSANDRI, S. W. Modeling corporate identity: a concept explication and theoretical explanation. *Corporate Communications: An International Journal*, v. 16, n. 4, p. 173-182, 2001.

ALVES, F.J. S. *Adesão do Contabilista ao Código de Ética da sua profissão: um estudo empírico sobre percepções*. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

ALVES et al. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista; *Revista. Contabilidade e Finanças*. São Paulo, USP, Edição 30 Anos de Doutorado, p.58-68, Jun., 2007.

ALVESSON, M. Organization: from substance to image? *Organization Studies*, 11(3), p.373-394, 1990.

ANDREASSEN, T.W.; LINDESTAD, B. Customer loyalty and complex services: The impact of corporate image on quality, customer satisfaction and loyalty for customers with varying degrees of service expertise. *International Journal of Service Industry Management*, v. 9, n. 1, 1998.

ARBUCKLE, J.L.; WOTHKE, W. *Amos 4.0 User's Guide*. Chicago: SmallWaters, 1999.

BACKER, L. The Mediated Transparent Society. *Corporate Reputation Review*, v. 4, n. 3, p. 235-251, 2001.

BAGOZZI, R.P. *Causal Model in Marketing*. New York: Wiley, 1980.

BALMER, J.M.T.; GRAY, E.R. Corporate and corporate communications: creating a competitive advantage. *Industrial and Commercial Training*, v. 32, n. 7, p. 256-261, 2000. Balmer e Greyser, 2003

BALMER, J.M.T.; STOTVIG, S. Corporate identity and private banking: a review and case study. *International Journal of Bank Marketing*, v. 15, n.5, p. 169-184, 1997.

BALMER, J.M.T. Corporate identity and the advent of corporate marketing. *Journal of Marketing Management*, v. 14, n. 8, p. 963-996, 1998.

BARICH, H.; KOTLER, P. A framework for marketing image management. *Sloan Management Review*, p. 94 – 104, Winter 1991.

BAUMGARTNER, H.; HOMBURG, C. Applications of structural equation modeling in marketing and consumer research: a review. *Internacional Journal of research in marketing*, 13(2), p. 139-161, 1996.

BENTLER, P. Multivariate analysis with latent variables: causal modeling. *Annual Review of Psychology*, v.31, p. 419-456, 1980.

BICKERTON, D. Corporate reputation versus corporate branding: the realist debate. *Corporate Communications: An International Journal*, v. 5, n. 1, p. 42-48, 2000.

BLUNCH, N.J. *Introduction to structural equation modeling using SPSS and AMOS*. Thousand Oaks: SAGE, 2008.

BOULDING, K. The Image. MI: University of Michigan Press, 1956. Apud KENNEDY, S.H. Nurturing corporate images: total communication or ego trip? *European Journal of Marketing*, v. 11, n. 3, p. 120-164, 1977.

BREI, V.A.; LIBERALI NETO, G. O uso da técnica de modelagem de equações estruturais na área de marketing: um estudo comparativo entre publicações no Brasil e no exterior, *Revista de Administração Contemporânea*, v. 10(4), p. 131-151, 2006.

BURKE, S.E. Book Review, *Journal of Consumer Marketing*, v.20, n.1, 2003, p. 68-71.

CAMARGO, M. *Fundamentos de ética geral e profissional*. Petrópolis: Vozes, 1999.

CARVALHO, F.A.A. Imagem e desempenho de um conselho profissional: o caso do CRC –RJ. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 6, n.1, p.60-71, 2009.

CHALITA, G. *Os dez mandamentos da ética*. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 2003. Chernatony 1999

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Legislação da profissão contábil*. Brasília, 2003.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (CRC-RJ). 1996. *A Conquista da Profissão Regulamentada*. Rio de Janeiro, CRC-RJ, 76 p.

COOPER, A.R.; COOPER, M.B.; DUHAN, D.F. Measurement instrument development using two competing concepts of customer satisfaction. *Journal of Consumer Satisfaction, Dissatisfaction and Complaining Behavior*, v.2, p. 28-5, 1989.

DECLARAÇÃO Universal dos Direitos Humanos. Disponível em: < <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Declaração-Universal-dos-Direitos-Humanos/declaracao-universal-dos-direitos-humanos.html> >. Acesso em: 01 fevereiro de 2010.

DE TONI, D. *Administração da imagem de produtos: desenvolvendo um instrumento para a configuração da imagem de produto*. Porto Alegre, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRS. Tese doutoral, 2005. Orientadora: Prof^a. Dra. Maria Schuler.

DIAS, M. C. *De la ética Del discurso a la moral del respecto universal*. Bogotá, 1994. Disponível em: <<http://www.ifcs.ufrj.br/cefm/publicacoes/derechoshumanos.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2010.

DOWLING, G.R. Managing your corporate images. *Industrial Marketing Management*, v. 15, n. 2, p. 109-115, 1986.

_____. Measuring Corporate Images: A Review of Alternatives Approaches. *Journal of Business Research*, v.17, p.27-34, 1988.

DUIMERING, P.R.; SAFAYENI, F. The Role of Language and Formal Structure in the Construction and Management of Organizational Images. *International Studies of Management e Organization*, v. 28, n. 3, p. 57-85, Fall 1998.

ESTEBAN, Á. *Principios de marketing*. Madrid: ESIC Editorial, 1997.

FLANAGAN, M.P. Professional associations – what’s in it for me? *Records Management Quarterly*, 26(janeiro), p.26-34, 1992.

FLAVIÁN et al. Corporate image measurement: A further problem for the tangibilization of Internet banking services. *The International Journal of Bank Marketing*, v.22, n.5, 2004.

FOLLAND, S.; PEACOCK, E.; PELFREY, S. Advertising by Accountants: attitudes and practice. *Journal of Professional Services Marketing*, 6(2), p.97-112, 1991.

FOMBRUN, C. *Reputation: Realizing Value from the Corporate Image*, Boston: Harvard Business School, 1996.

FOUCAULT, M. *Discipline and Punish: The Birth of the Prison*. London: Penguin, 1977.

FREIDSON, E. *O renascimento do profissionalismo: teoria, profecia e política*. São Paulo: Ed. USP, 1998.

GALBRAITH, J.K. *The affluent society*1958. Mariner Books, 277 p., 1958.

GALEANO, E. *De pernas pro ar: a escola do mundo ao avesso*. Porto Alegre: LPeM, 1999.

GERZSON, V.R.S.; EFROM, B.; HEBERLE, M.; ESTEVES, G.G. *A comunicação como aliada da imagem pública: o processo de transição do PROCAC – Canoas, Estudos do Discurso, da imagem e da identidade organizacionais do III ABRAPCORP*, São Paulo, 2009.

- GIACOIA JÚNIOR, O.H.J. *O princípio responsabilidade*. In: OLIVEIRA, M. A. de (Org.) *Correntes fundamentais da ética contemporânea*. Petrópolis: Vozes, 2000, p.193-206.
- GOMES, Carlos Augusto. Quais as vantagens de fazer parte de uma Associação de Classe?. http://poupaclique.ig.com.br/materias/183501-184000/183645/183645_1.html 19/08/2009.
- GRONRÖOS, C. *Marketing: gerenciamento e serviços*. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 404 p, 1995.
- HAIR ET AL. *Análise multivariada de dados*. São Paulo: Bookman Companhia Editora, 2009.
- HALLAM, J. Vocation to profession – changing images of nursing in Britain. *Journal of Organizational Change Management*, 15(1), p.35-47, 2002.
- HERMOGENES. *Autoperfeição com Hatha Yoga*. 42. ed. Rio de Janeiro: Nova Era, 2004.
- HERRERO, F. J. *Ética do discurso*. In: OLIVEIRA, M. A. de (Org.) *Correntes fundamentais da ética contemporânea*. Petrópolis: Vozes, 2000. p. 163-192.
- HOVEKAMP, T. M. Professional associations or unions? A comparative look. *Library Trends*, v. 46, n. 2, fall, 1997. p. 232-244.
- HU, L.; BLENTER, P.M. Evaluating Model Fit. In: HOYLE, R. (Org.). *Structural Equation Modeling: Concepts, Issues and Applications*. London: Sage, 1995, cap.5, p. 76-99
- IASBECK, Imagem e reputação na gestão da identidade organizacional. *Organicom*, ano 4, v. 7, p. 84-97, 2007.
- KAZOLEAS, D.; KIM, Y.; MOFFITT, M.A. Institutional image: a case study. *Corporate Communications: an international journal*, 6(4), p.205-216, 2001.
- KENNEDY, S.H. Nurturing corporate images: total communication or ego trip? *European Journal of Marketing*, v.11, n. 3, p. 120-164, 1977.
- KLINE, R. B. *Principles and practice of Structural Equation Modeling*. New York: Guilford, 2005.
- KOTLER, P.; ARMSTRONG, G. *Princípios de Marketing*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.
- KOTLER, P. *Marketing para Organizações que não Visam o Lucro*. São Paulo: Atlas, 432 p., 1978.
- KOTLER, P., FOX, K.F.A. (1994). *Marketing Estratégico para Instituições Educacionais*. São Paulo: Atlas, 1994.

LEBLANC, G.; NGUYEN, N. Cues used by customers evaluating corporate image in service firms: An empirical study in financial institutions. *International Journal of Service Industry Management*, v.7, n. 2, p. 44-56, 1996.

_____. The mediating role of corporate image on customer's retention decisions: an investigation in financial services. *International Journal of Bank Marketing*, v. 16, n. 2, p. 52-65, 1998.

LINDQUIST, J.D. Meaning of Image: A Survey of Empirical and Hypothetical Evidence. *Journal of Retailing*, v. 50, n.4, p.29-38, Winter, 1974-1975.

LOE, T.W. et al. A review of empirical studies assessing ethical decision making in business. *Journal of Business Ethics*, Kluwer Academic Publishers, v. 25, p.185-205, 2000.

MALHOTRA, N.K. *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre: Bookman, 720 p., 2001.

MARTINEAU, P. Sharper Focus for the Corporate Image. *Harvard Business Review*, v. 36, n. 6, p. 49-58, Nov-Dec, 1958.

McGARRY, K. *Aspectos éticos e profissionais da informação*. In: O contexto dinâmico da informação. Brasília: Briquet Lemos, 1999. p. 173-202.

MELEWAR, T.C.; JENKINS, E. Defining the corporate identity construct. *Corporate Reputation Review*, v. 5, n. 1, p.76-90, 2002.

MOREIRA, J. M., REGO, A. *Ordem dos engenheiros: em busca de novas responsabilidades*. Disponível em: <<http://www.eticaed.org/Artigo.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2010.

NGUYEN, N.; LEBLANC, G. Image and reputation of higher education institutions in students' retention decisions. *The International Journal of Educational Management*, 15(6), p.303-311, 2001.

NEWMAN, K. Interrogating SERVQUAL: a critical assessment of service quality measurement in a high street retail bank, *International Journal of Bank Marketing*, v.19, n.3, p.126-39, 2001.

OLIVER, R. *Satisfaction: a behavioral perspective on the consumer*. Boston: McGrawhill, 1997.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, V.; BERRY, L.; SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring customer perceptions of service quality. *Journal of Retailing*, v. 64, n. 1, p. 12-40, 1988. Apud BURTON et al. Using qualitative research to refine service quality models. *Qualitative Market Research: An International Journal*, v. 4, n. 4, p. 217-223, 2001.

PARK.J., C.W.; JAWORSKY, B.J.; MACLNISS, D.J. Strategic brand concept-image management. *Journal of Marketing*, v. 50, p. 135-145, 1986.

PERES, M.L.D. *Avaliação da atuação de um conselho profissional: um estudo empírico sobre imagem*. Dissertação de mestrado, UERJ, 24 de novembro de 2004. Orientador Frederico Antonio Azevedo de Carvalho.

PULIDO, P.M. *Códigos de ética de los bibliotecarios y otros profesionales de la información: comentario y análisis comparativo*. Universidad de Extremadura. Facultad de Biblioteconomía y Documentación. 2003
<http://anabad.org/documentos/documentos/eticabibliotecarios.doc> - Acesso em 01 de fevereiro de 2010.

PIVATTO, P. S. *Ética da alteridade*. In: OLIVEIRA, M. A. de (Org.) *Correntes fundamentais da ética contemporânea*. Petrópolis: Vozes, 2000. p. 79-98.

RASCHE, F. Ética e Deontologia: o Papel das Associações Profissionais. *Rev. ACB: Biblioteconomia em Santa Catarina*, v.10, n.2, p.175-188, jan./dez., 2005.

RAYKOV, T.; MARCOULIDES, G.A. *A First Course in Structural Equation Modeling*. New Jersey: Lawrence Erlbaum, 2000.

RYNES, S.L. *Recruitment job choice and post-hire consequences: a call for new research directions*. in DUNNETTE, M.D., e HOUGH, L.M, *Handbook of Industrial and Organizational Psychology*, 2nd ed., Consulting Psychologists Press, Palo Alto, CA, p. 399-444,1991.

SANDBERG, K. Kicking the Tires of Corporate Reputation. *Harvard Management Communication Letter*, p.1-4, jan., 2002.

SINGER, P. *Vida Ética: os melhores ensaios do mais polêmico filósofo da atualidade*. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002.
<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=85> , acesso em 18 de fevereiro de 2010

SOUZA, F. das C. de. *Ética e deontologia: textos para profissionais atuantes em bibliotecas*. Florianópolis: Ed UFSC, 2002.

VAN HEERDEN, C.H.; PUTH, G. Factors that determine the corporate image of South African banking institutions: an exploratory investigation. *International Journal of Bank Marketing*, v.13, n. 3, p. 12-17, 1995.

VAN REKOM, J. Deriving an operational measure of corporate identity. *European Journal of Marketing*, v. 31, n. 5/6, p.410-422, 1997.

VAZ, G.N. *Marketing institucional: O mercado de ideias e imagens*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

VIEIRA, Paulo Roberto da Costa. *Imagem e Reputação do Banco Central: Relação entre Percepção de Desempenho e Compromisso Institucional*. Rio de Janeiro: COPPEAD – UFRJ. Tese doutoral, 1995. Orientadora: Prof^a. D^{ra}. Angela da Rocha.

VIEIRA, P.R.C.; CARVALHO, F. A. *Imagem e Reputação da Autoridade Monetária - uma nova abordagem para avaliação da credibilidade de Bancos Centrais*. In: I Encontro de Administração - ENAPG 2004, 2004, Rio de Janeiro. ENAPG 2004, 2004.

VIEIRA, P.R.C.; TROCOLLI, I.R.; SILVA, A. *Relevância do Corpo Docente na Qualidade Percebida em Serviço de Ensino Superior no Brasil: um estudo com modelagem de equações estruturais*. No prelo. 2010

WORCESTER, R.M. Managing the image of bank: the glue that binds. *International Journal of Bank Marketing*, v.15, n.5, p. 146-52, 1997.

ZAMORA, R. M. F. de. *Codes of ethics in Latin América*. In: WORLD LIBRARY AND INFORMATION CONGRESS : IFLA GENERAL CONFERENCE AND COUNCIL, 69, Berlin, 1-9 ago 2003.

ANEXO B – Decreto-Lei Nº 9.295/46



Decreto-Lei Nº 9.295/46
Presidência da República

Casa Civil

Subchefia para Assuntos Jurídicos

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

[Vide Lei nº 4.399, de 31.8.1964](#)

O Presidente da República, usando da atribuição que lhe confere o artigo 180 da Constituição,
DECRETA:

CAPÍTULO I

DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS CONSELHOS REGIONAIS

Art. 1º Ficam criados o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, de acordo com o que preceitua o presente Decreto-lei.

Art. 2º A fiscalização do exercício da profissão, de contabilista, assim atendendo-se os profissionais habilitados como contadores e guarda-livros, de acordo com as disposições constantes do Decreto nº 20.158, de 30 de Junho de 1931, Decreto nº 21.033, de 8 de Fevereiro de 1932, Decreto-lei número 6.141, de 28 de Dezembro de 1943 e Decreto-lei nº 7.988, de 22 de Setembro de 1945, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade a que se refere o artigo anterior.

Art. 3º Terá sua sede no Distrito Federal o Conselho Federal de Contabilidade, ao qual ficam subordinado os Conselhos Regionais.

Art. 4º O Conselho Federal de Contabilidade será constituído de nove (9) membros brasileiros, com habilitação profissional legalmente adquirida, e obedecerá à seguinte composição:

- a) um dos membros designado pelo Governo Federal e que será o presidente do Conselho;
- b) os demais serão escolhidos em Assembléia que se realizará no Distrito Federal, na qual tomará, parte uma representação de cada associação profissional ou sindicato de classe composta de três membros, sendo dois contadores e um guarda-livros.

~~Parágrafo único. A constituição do Conselho Federal de Contabilidade obedecerá à seguinte proporção:~~

- ~~a) dois terços de contadores;~~
- ~~b) um terço de guarda-livros.~~

Parágrafo único. A Constituição do Conselho Federal de Contabilidade obedecerá, em relação aos membros enumerados e na alínea b deste artigo a seguinte proporção: dois terços de contadores e um terço de guarda-livros. [\(Redação dada pela Lei nº 570, de 22.12.1964\)](#)

~~Art. 5º O mandato dos membros do Conselho Federal será renovado para o seguinte triênio.~~

Art. 5º O mandato dos membros do Conselho Federal de Contabilidade durara três anos, salvo o do representante do Governo Federal. ([Redação dada pelo Decreto Lei nº 9.710, de 3.9.1946](#))

Parágrafo único. Um terço dos membros do Conselho Federal será renovado para o seguinte triênio.

Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

- a) organizar o seu Regimento Interno;
- b) aprovar os Regimentos Interno organizados pelos Conselhos Regionais modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;
- c) tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las;
- d) decidir, em última instância, recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- e) publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados.

Art. 7º – Ao Presidente compete, além da direção do Conselho suspensão de qualquer decisão que mesmo tome e lhe pareça inconveniente.

Parágrafo único – O ato da suspensão vigorará até novo julgamento do caso, para o qual o Presidente convocará segunda reunião no prazo de quinze dias, a contar de seu ato, e se segundo julgamento o Conselho mantiver, por dois terços de seus membros, a decisão suspensa, esta entrará em vigor imediatamente.

Art. 8º – Constitui renda do Conselho Federal de Contabilidade:

- a) 1/5 da renda bruta de cada Conselho Regional nela não se compreendendo doações, legados e subvenções;
- b) doações e legados;
- c) subvenções dos Governos.

Art. 9º – Os Conselhos Regionais de Contabilidade serão organizados nos moldes do Conselho Federal, cabendo a êste fixar-lhes o número de componentes, determinando a forma da eleição local para sua composição, inclusive do respectivo Presidente.

Parágrafo único – O Conselho promoverá a instalação, nos Estados, nos Territórios e nos Municípios dos Órgãos julgados necessários, podendo estender-se a mais de um Estado a ação de qualquer dêles.

Art. 10 – São atribuições dos Conselhos Regionais:

~~a) organizar o registro dos profissionais a que alude o art. 12:~~

a) expedir e registrar a carteira profissional prevista no artigo 17. ([Redação dada pelo Decreto Lei nº 9.710, de 3.9.1946](#))

b) examinar reclamações a representações escritas acêrca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito;

c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada;

d) publicar relatório anual de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados;

e) elaborar a proposta de seu regimento interno, submetendo-o à aprovação do Conselho Federal de Contabilidade;

f) representar ao Conselho Federal Contabilidade acerca de novas medidas necessárias, para regularidade do serviço e para fiscalização do exercício das profissões previstas na alínea "b", deste artigo;

g) admitir a colaboração das entidades de classe nos casos relativos à matéria das alíneas anteriores

Art. 11 – A renda dos Conselhos Regionais será constituída do seguinte:

a) 4/5 da taxa de expedição das carteiras profissionais estabelecidas no art. 17 e seu parágrafo único;

b) 4/5 das multas aplicadas conforme alínea "b," do artigo anterior,

c) 4/5 da arrecadação da anuidade prevista no art. 21 e seus parágrafos.

d) doações e legados;

e) subvenções dos Governos.

CAPÍTULO II

DO REGISTRO DA CARTEIRA PROFISSIONAL

Art. 12. – Os profissionais a que se refere este Decreto-lei, somente poderão exercer a profissão depois de regularmente registrados no órgão competente do Ministério da Educação e Saúde e ao Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos.

Parágrafo único – O exercício da profissão, sem o registro a que alude este artigo, será considerado como infração do presente Decreto-lei.

Art. 13 – Os profissionais punidos por inobservância do artigo anterior, e seu parágrafo único, não poderão obter o registro sem provar o pagamento das multas em que houverem incorrido.

Art. 14 – Se o profissional, registrado em qualquer dos Conselhos Regionais de Contabilidade mudar de domicílio, fará visar, no Conselho Regional a que o novo local dos seus trabalhos estiver sujeito, a carteira profissional de que trata o art. 17. Considera-se que há mudança, desde que o profissional exerça qualquer das profissões, no novo domicílio, por prazo maior de noventa dias.

Art. 15 – Os indivíduos, firmas, sociedades, associações, companhias e empresas em geral, e suas filiais que exerçam ou explorem, sob qualquer forma, serviços técnicos contábeis, ou a seu cargo tiverem alguma seção que a tal se destine, somente poderão executar os respectivos serviços, depois de provarem, perante os Conselhos de Contabilidade que os encarregados da parte técnica são exclusivamente profissionais habilitados e registrados na forma da lei.

Parágrafo único – As substituições dos profissionais obrigam a nova, prova, por parte das entidades a que se refere este artigo.

Art. 16 – O Conselho Federal organizará, anualmente, com as alterações havidas e em ordem alfabética, a relação completa dos registros, classificados conforme os títulos de habilitação e a fará publicar no Diário Oficial.

~~Art. 17. A todo profissional devidamente habilitado e registrado no Conselho Regional, caberá o direito de obter no Serviço de Identificação Profissional do Departamento Nacional do Trabalho, ou na seção competente das Delegacias Regionais do Trabalho, nos Estados, uma carteira profissional, a qual conterá:~~

Art. 17. A todo profissional registrado de acôrdo com êste Decreto-lei, será entregue uma carteira profissional, numerada, registrada e visada no Conselho Regional respectivo, a qual conterá: [\(Redação dada pelo Decreto Lei nº 9.710, de 3.9.1946\)](#)

- a) seu nome por extenso;
- b) sua filiação;
- c) sua nacionalidade e naturalidade;
- d) a data do seu nascimento;
- e) denominação da escola em que se formou ou declaração de sua categoria de provisionado;
- f) a data em que foi diplomado ou provisionado, bem como, indicação do número do registro no órgão competente do Departamento Nacional de Educação;
- g) a natureza do título ou dos títulos de sua habilitação;
- h) o número do registro do Conselho Regional respectivo;
- i) sua fotografia de frente e impressão dactiloscópica do polegar;
- j) sua assinatura.

Parágrafo único. A expedição da carteira fica sujeita à taxa de Cr\$ 30,00 (trinta cruzeiros).

Art. 18. A carteira profissional substituirá, o diploma ou o título de provisionamento para os efeitos legais; servirá de carteira de identidade e terá fé pública.

Art. 19. As autoridades federais, estaduais e municipais, só receberão impostos relativos ao exercício da profissão de contabilista, mediante exibição da carteira a que se refere o art. 18.

Art. 20. Todo aquele que, mediante anúncios, placas, cartões comerciais, ou outros meios, se propuser ao exercício da profissão de contabilista, em qualquer de seus ramos, fica sujeito às penalidades aplicáveis ao exercício ilegal da profissão, se não estiver devidamente registrado.

Parágrafo único. Para fins de fiscalização, ficam os profissionais obrigados a declarar, em todo e qualquer trabalho realizado e nos elementos previstos neste artigo, a sua categoria profissional de contador ou guarda-livros, bem como o número de seu registro no Conselho Regional.

CAPÍTULO III

DA ANUIDADE DEVIDA AOS CONSELHOS REGIONAIS

Art. 21. Os profissionais, diplomados ou não, registrados de acôrdo com o que preceitua o presente Decreto-lei ficam obrigados ao pagamento uma anuidade de vinte cruzeiros (Cr\$ 20,00) ao Conselho Regional de jurisdição.

§ 1º O pagamento da, anuidade será efetuado até 31 de Março de cada ano, devendo, no primeiro ano de exercício da profissão, realizar-se por ocasião de ser expedida a carteira profissional.

§ 2º O pagamento da anuidade fora do prazo estabelecido pelo parágrafo primeiro far-se-á no dôbro da importância estabelecida neste artigo.

Art. 22. As firmas, sociedades, empresas, companhias, ou quaisquer organizações que explorem qualquer ramo dos serviços contábeis ficam obrigadas a pagar uma anuidade de cem cruzeiros (Cr\$ 100,00) ao Conselho Regional a cuja jurisdição pertencerem.

§ 1º O pagamento desta anuidade deverá ser feito dentro do prazo estabelecido no parágrafo 1º do artigo 21, observando, para os casos de pagamento fora do prazo, o que estabelece o parágrafo 2º do mesmo artigo.

§ 2º O pagamento da primeira anuidade deverá ser feito por ocasião da inscrição inicial no Conselho Regional.

Art. 23. Quando um profissional ou uma organização que explore qualquer dos ramos dos serviços contábeis tiver exercício em mais de uma região deverá, pagar a anuidade ao Conselho Regional, em cuja jurisdição tiver sede, devendo, porém, registrar-se em todos os demais Conselhos interessados e comunicar por escrito a êsses Conselhos, até 31 de Março de cada ano, a continuação de sua atividade, ficando o profissional, além disso, obrigado, quando requerer o registro em determinado Conselho, a submeter sua carteira profissional ao visto do respectivo Presidente.

Art. 24. Sòmente poderão ser admitidos à execução de serviços públicos contabilidade, inclusive à organização dos mesmos, por contrato particular, sob qualquer modalidade. o profissional ou pessoas jurídicas que provem quitação de suas anuidades de outras contribuições a que estejam sujeitos.

CAPÍTULO IV

DAS ATRIBUIÇÕES PROFISSIONAIS

Art. 25. São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Art. 26. Salvo direitos adquiridos ex-vi do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033, de 8 de Fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea c do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados.

CAPÍTULO V
DAS PENALIDADES

Art. 27. As penalidades aplicáveis por infração do exercício legal da profissão serão as seguintes:

a) multa de Cr\$ 500,00 a Cr\$..... 1.000,00 aos infratores dos artigo 12 e 26 dêste Decreto-lei;
b) multas de Cr\$ 500,00 a Cr\$.... 1.000,00 aos profissionais e de Cr\$ 1.000,00 a Cr\$ 5.000,00 às firmas, sociedades, associações, companhias e emprêsas, quando se tratar de infração dos arts. 15 e 20 e respectivos parágrafos;

c) multa de Cr\$ 200,00 a Cr\$ 500,00 aos infratores de dispositivos não mencionados nas alíneas precedentes ou para os quais não haja indicação de penalidade especial;

d) suspensão do exercício da profissão aos profissionais que, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referia à parte técnica, forem responsáveis por qualquer falsidade de documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas publicas ([Decreto-lei nº 5.844, de 23-9-1943, artigo 39, parágrafo primeiro](#));

e) suspensão do exercício da profissão, pelo prazo de seis meses a um ano, ao profissional que demonstrar incapacidade técnica no desempenho de suas funções, a critério do Conselho Regional de Contabilidade a que estiver sujeito, facultada, porém, ao interessado a mais ampla defesa por si ou pelo Sindicato a que pertencer.

Art. 28. São considerados como exercendo ilegalmente a profissão e sujeitos à pena estabelecida na alínea *a* do artigo anterior:

a) os profissionais que desempenharem quaisquer das funções especificadas na alínea *c*, do artigo 25 sem possuírem, devidamente legalizado, o título a que se refere o artigo 26 dêste Decreto-lei;

b) os profissionais que, embora legalmente habilitados, não fizerem, ou com referência a êles não fôr feita a comunicação exigida no artigo 15 e seu parágrafo único.

Art. 29. O profissional suspenso do exercício da profissão fica obrigado a depositar a carteira profissional ao Conselho Regional de Contabilidade que tiver aplicado a penalidade, até a expiração do prazo de suspensão, sob pena de apreensão dêsse documento.

Art. 30. A falta de pagamento de multa devidamente confirmada, importará, decorridos trinta (30) dias da notificação, em suspensão, por noventa dias, do profissional ou da organização que nela, tiver incorrido.

Art. 31. As penalidades estabelecidas neste Capítulo não isentam de outras, em que os infratores hajam incorrido, por violação de outras leis.

Art. 32. Das multas impostas pelos Conselhos Regionais poderá, dentro do prazo de sessenta dias, contados da notificação, ser interposto recurso, sem efeito suspensivo, para o Conselho Federal de Contabilidade.

§ 1º Não se efetuando amigavelmente o pagamento das multas, serão estas cobradas pelo executivo fiscal, na forma da legislação vigente.

§ 2º Os autos de infração, depois de Julgados definitivamente, contra o infrator, constituem títulos de dívida líquida e certa para efeito de cobrança a que se refere o parágrafo anterior.

§ 3º São solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas os infratores e os indivíduos, firmas, sociedades, companhias, associações ou empresas a cujos serviços se achem.

Art. 33. As penas de suspensão do exercício serão impostas aos profissionais pelos Conselhos Regionais, recurso para o Conselho Federal Contabilidade.

Art. 34. As multas serão aplicadas no grau máximo quando os infratores já tiverem sido condenados, por sentença passada em julgado, em virtude da violação de dispositivos legais.

Art. 35. No caso de reincidência mesma infração, praticada dentro prazo de dois anos, a penalidade se elevada ao dôbro da anterior.

CAPÍTULO VI DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 36. Aos Conselhos Regionais de Contabilidade fica cometido o cargo de dirimir quaisquer dúvidas suscitadas acerca das atribuições de que trata o capítulo IV, com recurso suspensivo para o Conselho Federal Contabilidade, a quem compete decidir em última instância sobre a matéria.

Art. 37. A exigência da carteira profissional de que trata o Capítulo II somente será efetiva a partir 180 dias, contados da instalação respectivo Conselho Regional.

Art. 38. Enquanto não houver associações profissionais ou sindicatos em alguma das regiões econômica que se refere a letra *b*, do art. 4º a designação dos respectivos representantes caberá ao Delegado Regional do Trabalho, ou ao Diretor do Departamento Nacional do Trabalho, conforme a jurisdição onde ocorrer a falta.

~~Art. 39. A renovação do mandato dos membros do Conselho Federal, a que se alude o parágrafo único do tigo 5º, far-se-á no primeiro Conselho mediante sorteio.~~

Art. 39. A renovação de um terço dos membros do Conselho Federal, a que elude o parágrafo único do art. 5º, far-se-á no primeiro Conselho mediante sorteio para os dois triênios subseqüentes.

[\(Redação dada pelo Decreto Lei nº 9.710, de 3.9.1946\)](#)

Art. 40. O presente Decreto-lei entrará em vigor trinta (30) dias após sua publicação no *Diário Oficial*.

Art. 41. Revogam-se as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 27 de Maio de 1946, 125º da Independência e 58º da República.

EURICO G. DUTRA.

Octacílio Negrão de Lima.

Carlos Coimbra da Luz.

Gastão Vidigal.

Ernesto de Souza Campos.

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 28.5.1946

ANEXO C – Resolução CFC Nº 001/1946

RESOLUÇÃO CFC Nº 001/46

Organiza os Conselhos Regionais de Contabilidade.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, usando da atribuição que lhe confere o artigo 9º do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946,

RESOLVE:

I) Os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) terão sede nas capitais dos estados.

II) A instalação dos CRC nas capitais dos Estados onde não houver Sindicatos, nem Associações Profissionais de Contabilistas, ficará dependendo da fundação de uma dessas entidades de classe.

III) Depois de constituídos, os CRC poderão, também, propor ao Conselho Federal de Contabilidade a instalação de novos Conselhos.

IV) O CFC poderá estender a ação de um CRC a mais de um Estado.

V) Os CRC serão constituídos de brasileiros, com habilitação profissional legalmente adquirida e residente na localidade da sede do CRC.

VI) Os CRC serão constituídos de nove (9) membros, sendo seis (6) contadores e três (3) guarda-livros.

VII) Os Sindicatos das capitais dos Estados e, na falta destes, as Associações Profissionais, promoverão as eleições para a constituição dos CRC.

VIII) Os Conselheiros serão eleitos em Assembléia, na qual tomará parte uma representação de

cada Associação ou Sindicato de Classe do Estado composta de nove (9) membros, sendo seis (6) contadores e três (3) guarda-livros.

IX) As delegações serão eleitas pelas respectivas Associações ou Sindicatos, em Assembléia Geral, convocada para esse fim, e imediatamente indicadas aos Presidentes dos Sindicatos ou Associações Profissionais das capitais.

X) As mesas que dirigirão os trabalhos da eleição, nas sedes dos Sindicatos ou das Associações, serão constituídas pelos Presidentes dos Sindicatos ou das Associações, que as presidirão, e de dois secretários, livremente escolhidos pelos mesmos.

XI) Quando no Estado só houver um Sindicato ou uma Associação Profissional, a Assembléia da entidade existente elegerá, diretamente, o CRC.

XII) Os CRC elegerão, em sua primeira reunião, o respectivo Presidente.

XIII) O mandato do Presidente e dos Conselheiros durará três anos, sendo 1/3 dos Conselheiros renovado para o seguinte triênio.

PAULO LYRA

Presidente

ANEXO D – Código Comercial



Código Comercial

Presidência da República

Casa Civil

Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI Nº 556, DE 25 DE JUNHO DE 1850. - Código Comercial

PARTE PRIMEIRA DO COMÉRCIO EM GERAL

Capítulo IV

DOS FEITORES, GUARDA-LIVROS E CAIXEIROS

~~Art. 74 – Todos os feitores, guarda-livros, caixeiros e outros quaisquer prepostos das casas de comércio, antes de entrarem no seu exercício, devem receber de seus patrões ou preponentes uma nomeação por escrito, que farão inscrever no Tribunal do Comércio (artigo nº. 10, nº 2); pena de ficarem privados dos favores por este Código concedidos aos da sua classe.~~

~~Art. 75 – Os preponentes são responsáveis pelos atos dos feitores, guarda-livros, caixeiros e outros quaisquer prepostos, praticados dentro das suas casas de comércio, que forem relativos ao giro comercial das mesmas casas, ainda que se não achem autorizados por escrito.~~

~~Quando, porém, tais atos forem praticados fora das referidas casas, só obrigarão os preponentes, achando-se os referidos agentes autorizados pela forma determinada pelo artigo nº. 74.~~

~~Art. 76 – Sempre que algum comerciante encarregar um feitor, caixeiro ou outro qualquer preposto do recebimento de fazendas compradas, ou que por qualquer outro título devam entrar em seu poder, e o feitor, caixeiro ou preposto as receber sem objeção ou protesto, a entrega será tida por boa, sem ser admitida ao preponente reclamação alguma; salvo as que podem ter lugar nos casos prevenidos nos artigo nºs 211, 616 e 618.~~

~~Art. 77 – Os assentos lançados nos livros de qualquer casa de comércio por guarda-livros ou caixeiros encarregados da escrituração e contabilidade produzirão os mesmos efeitos como se fossem escriturados pelos próprios preponentes.~~

~~Art. 78 – Os agentes de comércio sobreditos são responsáveis aos preponentes por todo e qualquer dano que lhes causarem por malversação, negligência culpável, ou falta de exata e fiel execução das suas ordens e instruções, competindo até contra eles ação criminal no caso de malversação.~~

~~Art. 79 – Os acidentes imprevistos e inculpados, que impedirem aos prepostos o exercício de suas funções, não interromperão o vencimento do seu salário, contanto que a inabilitação não exceda a 3 (três) meses contínuos.~~

~~Art. 80 – Se no serviço do preponente acontecer aos prepostos algum dano extraordinário, o preponente será obrigado a indenizá-lo, a juízo de arbitradores~~

~~Art. 81 — Não se achando acordado o prazo de ajuste celebrado entre o preponente e os seus prepostos, qualquer dos contraentes poderá dá-lo por acabado, avisando o outro da sua resolução com 1 (um) mês de antecipação.~~

~~Os agentes despedidos terão direito ao salário correspondente a esse mês, mas o preponente não será obrigado a conservá-los no seu serviço.~~

~~Art. 82 — Havendo um termo estipulado, nenhuma das partes poderá desligar-se da convenção arbitrariamente; pena de ser obrigada a indenizar a outra dos prejuízos que por este fato lhe resultarem, a juízo de arbitradores.~~

~~Art. 83 — Julgar-se á arbitrária a inobservância da convenção por parte dos prepostos, sempre que se não fundar em injúria feita pelo preponente à seguridade, honra ou interesses seus ou de sua família.~~

~~Art. 84 — Com respeito aos preponentes, serão causas suficientes para despedir os prepostos, sem embargo de ajuste por tempo certo:~~

- ~~1 — as causas referidas no artigo precedente;~~
- ~~2 — incapacidade para desempenhar os deveres e obrigações a que se sujeitaram;~~
- ~~3 — todo o ato de fraude, ou abuso de confiança;~~
- ~~4 — negociação por conta própria ou alheia sem permissão do preponente.~~

~~Art. 85 — Os prepostos não podem delegar a outrem, sem autorização por escrito dos preponentes, quaisquer ordens ou encargos que deles tenham recebido; pena de responderem diretamente pelos atos dos substitutos, e pelas obrigações por eles contraídas.~~

~~Art. 86 — São aplicáveis aos feitores as disposições do Título VI - Do mandato mercantil - artigo nºs 145, 148, 150, 151, 160, 161 e 162.~~

ANEXO E – Código de ética Profissional do Contabilista Brasileiro

Código de ética Profissional do Contabilista Brasileiro

RESOLUÇÃO CFC Nº 803/96

Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado em 1970, representou o alcance de uma meta que se tornou marcante no campo do exercício profissional;

CONSIDERANDO que, decorridos 26 (vinte e seis) anos de vigência do Código de Ética Profissional do Contabilista, a intensificação do relacionamento do profissional da Contabilidade com a sociedade e com o próprio grupo profissional exige uma atualização dos conceitos éticos na área da atividade contábil;

CONSIDERANDO que, nos últimos 5 (cinco) anos, o Conselho Federal de Contabilidade vem colhendo sugestões dos diversos segmentos da comunidade contábil a fim de aprimorar os princípios do Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC;

CONSIDERANDO que os integrantes da Câmara de Ética do Conselho Federal de Contabilidade, após um profundo estudo de todas as sugestões remetidas ao órgão federal, apresentou uma redação final,

RESOLVE:

Art. 1º Fica aprovado o anexo Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 2º Fica revogada a Resolução CFC nº 290/70.

Art. 3º A presente Resolução entra em vigor na data de sua aprovação.

Brasília, 10 de outubro de 1996.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES

Presidente

CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA

CAPÍTULO I

DO OBJETIVO

Art. 1º Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os contabilistas, quando no exercício profissional.

CAPÍTULO II

DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES

Art. 2º São deveres do contabilista:

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

II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV – comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V – inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI – renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

VII – se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que

devam chegar ao conhecimento deste, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;

VIII – manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX – ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.

Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao contabilista:

I – anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;

II – assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;

III – auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV – assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;

V – exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;

VI – manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;

VII – valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;

VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X – prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XI – recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;

XII – reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;

XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XIV – exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XV – revelar negociação confidenciada pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;

XVI – emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;

XVII – 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;

XVIII – não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;

XIX – intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;

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

XXI – renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;

XXII – publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado.

Art. 4º O Contabilista poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.

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

I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;

II – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

III – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;

IV – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;

V – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º;

VI – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

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

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

IX – atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

CAPÍTULO III

DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS

Art. 6º O Contabilista deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

Art. 6º, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 942, de 30 de agosto de 2002.

I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;

- II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
- III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;
- V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- VI – o local em que o serviço será prestado.

Art. 7º O Contabilista poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro Contabilista, com a anuência do cliente, sempre por escrito.

Art. 7º, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 942, de 30 de agosto de 2002.

Parágrafo único. O Contabilista poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro contabilista, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

Art. 8º É vedado ao Contabilista oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

CAPÍTULO IV

DOS DEVERES EM RELAÇÃO AOS COLEGAS E À CLASSE

Art. 9º A conduta do Contabilista com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

Parágrafo único. O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou convivência com o erro ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.

Art. 10 O Contabilista deve, em relação aos colegas, observar as seguintes normas de conduta:

- I – abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;
- II – abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido

procedimento;

III – jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios;

IV – evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

Art. 11 O Contabilista deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

I – prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;

II – zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;

III – aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;

IV – acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;

V – zelar pelo cumprimento deste Código;

VI – não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;

VII – representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;

VIII – jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.

CAPÍTULO V DAS PENALIDADES

Art. 12 A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

I – advertência reservada;

II – censura reservada;

III – censura pública.

Parágrafo único. Na aplicação das sanções éticas, são consideradas como

atenuantes:

I – falta cometida em defesa de prerrogativa profissional;

II – ausência de punição ética anterior;

III – prestação de relevantes serviços à Contabilidade.

Art. 13 O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

Art. 13, caput, com redação dada pela Resolução CFC nº 950, de 29 de novembro de 2002.

§ 1º O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina se o Tribunal Regional de Ética e Disciplina respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

§ 1º com redação dada pela Resolução. CFC nº 950, de 29 de novembro de 2002.

§ 2º Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina deverá recorrer ex officio de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).

§ 2º com redação dada pela Resolução CFC nº 950, de 29 de novembro de 2002.

§ 3º Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

§ 3º renumerado pela Resolução CFC nº 819, de 20 de novembro de 1997.

Art. 14 O Contabilista poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.