

Contabilidade Gerencial e Conduta Ética

Igor Gabriel Lima (FECAP/UNISEPE) - igor_glima@hotmail.com

Vanderley Guerra (FECAP) - delleyguerra@gmail.com

Evandir Megliorini (FECAP) - e.megliorini@bindnet.com.br

Resumo:

O código de ética consiste num conjunto de normas, que não podem ser caracterizadas como inflexíveis, uma vez que constantes alterações – ou inovações – são impostas pela cultura ou pelos membros de determinada classe profissional. Atualmente o tema da ética na contabilidade considera fatores antes inexistentes como a responsabilidade social, o equilíbrio ecológico, o crescimento sustentável. Contudo, sendo uma profissão tão abrangente e indispensável, o profissional contábil possui real convicção de seus valores éticos? O presente trabalho tem a pretensão de, através de pesquisas bibliográficas, (1) levantar fundamentos teóricos para conceituar e diferenciar ética e moral, (2) apresentar os padrões de conduta ética relacionados ao profissional contador gerencial e de custos baseando-se no Código de Ética do Profissional Contador e no Código de Ética do Contador Gerencial, bem como (3) avaliar, através de uma pesquisa empírica, a percepção dos discentes do programa de mestrado em ciências contábeis da FECAP sobre a ética na contabilidade gerencial. Como resultado do estudo produzido por este trabalho, concluiu-se que, devido à influência mútua existente entre os dois conceitos, a percepção da diferença entre ética e moral é uma linha tênue, sobretudo no âmbito profissional, e que, a percepção dos mestrandos a FECAP é plausível quanto ao que se espera de um comportamento ético.

Palavras-chave: *Ética. Contabilidade Gerencial e de Custos. Profissão Contábil.*

Área temática: *Gestão de Custos Ambientais e Responsabilidade Social*

Contabilidade Gerencial e Conduta Ética

Resumo

O código de ética consiste num conjunto de normas, que não podem ser caracterizadas como inflexíveis, uma vez que constantes alterações – ou inovações – são impostas pela cultura ou pelos membros de determinada classe profissional. Atualmente o tema da ética na contabilidade considera fatores antes inexistentes como a responsabilidade social, o equilíbrio ecológico, o crescimento sustentável. Contudo, sendo uma profissão tão abrangente e indispensável, o profissional contábil possui real convicção de seus valores éticos? O presente trabalho tem a pretensão de, através de pesquisas bibliográficas, (1) levantar fundamentos teóricos para conceituar e diferenciar ética e moral, (2) apresentar os padrões de conduta ética relacionados ao profissional contador gerencial e de custos baseando-se no Código de Ética do Profissional Contador e no Código de Ética do Contador Gerencial, bem como (3) avaliar, através de uma pesquisa empírica, a percepção dos discentes do programa de mestrado em ciências contábeis da FECAP sobre a ética na contabilidade gerencial. Como resultado do estudo produzido por este trabalho, concluiu-se que, devido à influência mútua existente entre os dois conceitos, a percepção da diferença entre ética e moral é uma linha tênue, sobretudo no âmbito profissional, e que, a percepção dos mestrandos a FECAP é plausível quanto ao que se espera de um comportamento ético.

Palavras Chave: Ética. Contabilidade Gerencial e de Custos. Profissão Contábil.

Área Temática: Gestão de Custos Ambientais e Responsabilidade Social

1. Introdução

Como definir a ética num tempo tão marcado pela instabilidade de valores e pela inconstância de tendências e padrões? O código de ética, aceito pela sociedade, consiste num conjunto de normas e regras que não podem ser encaradas como leis ou princípios preestabelecidos para toda a eternidade. Prova disso são as constantes alterações – aceitas como inovações – que a própria sociedade exige. Estamos em constante mudança. O tema da ética na contabilidade gerencial se vê, hoje, diante da necessidade de fazer-se valer e intervir em questões inteiramente novas, antes inexistentes, como as do equilíbrio ecológico e do crescimento sustentável.

Nesse enredo, o profissional contábil, na construção de sua carreira, deve considerar que o sucesso não está ligado diretamente ao que se pode obter com suas atitudes. O próprio sucesso, a felicidade, o dinheiro e a fama, não são indicadores confiáveis para avaliação da conduta ética de um profissional. Assim como o “ser ético” também não garante nenhum dos valores acima, mas seguramente traz ao profissional uma consciência tranqüila.

Borges e Medeiros (2007) afirmam que: “A conquista denota satisfação pessoal e conseqüente prêmio pela dedicação. Sua conduta ética é, na verdade, a aceitação primeira dos valores do grupo, que, como afirma Aguiar (2003), devem estar antes de tudo na consciência do indivíduo e não obliterar seu livre arbítrio.”

Nesse contexto Jacomino (2000) enfatiza que: “Hoje, mais do que nunca, a atitude dos profissionais em relação às questões éticas pode ser a diferença entre o seu sucesso e o seu fracasso. Basta um deslize, uma escorregadela, e pronto. A imagem do profissional ganha, no mercado, a mancha vermelha da desconfiança.”

Lisboa et al. (1997) consideram que não basta ao profissional contábil a preparação técnica, mas encontrar uma finalidade social superior nos serviços que executa, defendendo os princípios e valores éticos da profissão, de tal forma a produzir uma imagem verdadeira do que ela se constitui.

É de se indagar se na profissão contábil as inovações sociais ou quebras de paradigmas outrora aceitos como incontestáveis, trazem algum tipo de interferência no que se considera ético?

Sobre esta questão é oportuna a observação de Marion apud Pereira e Xavier (2000):

De todas as profissões, o contabilista é o que mais está sujeito a partilhar de esquemas espúrios já que sua atividade está intimamente ligada com registros e cifras, apuração de resultados, e conseqüentemente, exhibe dados que geram montantes a pagar de impostos, taxas, dividendos e diversos encargos.

Mesmo com seu código de ética, a profissão contábil, pelo exposto na citação anterior, é propensa a fragilizações. Prova disso são os escândalos contábeis recentes como os da Parmalat, Enron, WorldCom, e outros que evidenciam tamanha exposição da classe.

Com relação ao contador responsável pela área de custos, repousa sobre ele, a incumbência de gerar relatórios que são utilizados pelos gestores da empresa para tomada de decisões. Grande parte dessas decisões contribuem para o sucesso ou fracasso da companhia conforme enfatiza Martins (2003):

[...] a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o **Auxílio ao Controle** e a **Ajuda às Tomadas de Decisões**. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com valores anteriormente definidos.

A relevância da contabilidade de custos está explícita na afirmação de Marion (1997):

Não se admite hoje uma empresa, independentemente de seu tamanho (até mesmo a microempresa), sem custos. [...] Hoje, com estabilidade monetária, a margem de lucro reduziu sensivelmente e só com uma boa administração de custo se pode pensar em sobrevivência.

Enfatizando a citação de Martins (2003), no que diz respeito às responsabilidades da profissão contábil, pode-se acrescentar a verificação de Sá (2004):

[...] um trabalho exercido habitualmente nas células sociais, com o objetivo de prestar informações e orientações baseadas na explicação dos fenômenos patrimoniais, ensejando o cumprimento de deveres sociais, legais, econômicos, tão como a tomada de decisões administrativas, além de servir de instrumentação histórica da vida da riqueza.

Com tamanha responsabilidade, fatores como o preparo profissional, conhecimento dos Princípios Contábeis, das Normas da empresa e do Código de Ética Profissional, são de extrema importância ao desempenho da função. Um profissional contábil da área de custos, com uma conduta ética exemplar, fornece à administração, além dos relatórios, a certeza e a confiança de que a decisão a ser tomada, está baseada em dados sólidos.

2. Conceitos e Diferenças entre Moral e Ética

2.1. Conceitos de Ética

Para que se possa atribuir valores aos comportamentos do profissional na contabilidade de custos, verifica-se a necessidade de, antes de tudo, conceituar o que vem a ser o termo “ético”.

Kanitz (2001) conceitua ética como:

[...] tudo que você não quer fazer na luta para conseguir realizar seus objetivos. Como não roubar, mentir ou pisar nos outros para atingir sua ambição. A maioria dos pais se preocupa bastante quando os filhos não mostram ambição, mas nem todos se preocupam quando os filhos quebram a ética. Se o filho colou na prova, não importa, desde que tenha passado de ano, o objetivo maior.

Conforme Lisboa et al. (1997), o objeto da Ética é o estudo do comportamento humano e o seu propósito é estabelecer níveis de convivência aceitáveis entre os indivíduos de uma sociedade

Quando lança mão do exemplo do pai e filho, Kanitz (2001) demonstra sua preocupação em dar ao conceito de ética uma característica de caráter do ser humano.

Já Lisboa et al (1997), atentam para o convívio social, considerando como conduta ética aquela que não traz prejuízo à sociedade.

Sá (2004) diz que a ética, “[...] envolve, pois, o estudo de aprovação ou desaprovação da ação dos homens e a consideração de valor como equivalente de uma medição do que é real e voluntarioso no campo das ações virtuosas”. O autor continua, dizendo que “[...] analisa a vontade e o desempenho virtuoso do ser em face de suas intenções e atuações, quer relativos à própria pessoa, quer em face da comunidade em que se insere.”

Essa afirmativa evidencia que a ética consiste numa avaliação particular sobre o que é certo ou errado. Logo, percebe-se um paralelo com a consciência de cada um.

Pelo exposto, a conclusão que se chega, é que a conduta ética estaria ligada a: excelência de caráter, sociabilidade e consciência.

Com essas características o profissional não corre o risco de corromper-se no desempenho de sua profissão.

2.2. Conceitos de Moral

Comenta Jafet (2000) que:

[...] o ser humano, além da dimensão individual, tem outra de caráter social, que o desdobra para a prática e para os questionamentos mais acirrados sobre as ações de seu cotidiano, momento em que se depara com uma hierarquia de valores. O questionamento pode ser em relação a problemas íntimos pessoais ou familiares, problemas sociais, profissionais, políticos, religiosos, científicos e culturais, problemas nacionais e internacionais, problemas com os semelhantes e com a natureza. Os valores existem para que a sociedade subsista, mantenha a integridade e possa se desenvolver. Dentre os mais diversos valores, os morais são os que representam o conjunto de regras de conduta consideradas válidas para a pessoa. Todas as comunidades têm necessidade formal de regras morais.

A “dimensão individual” a que Jafet se refere é a ética de cada um, a dimensão de “caráter social”, essa sim, é a moral; aquela que é comum a toda a sociedade, que é aceita pela maioria, ou foi instituída como padrão ou normatizada.

A moral está vinculada aos costumes e às tradições de cada povo, ligada intimamente com os valores, próprios de cada cultura. Assim, por sua natureza, a moral é sempre coletiva, e podem existir diversas morais, tantas quantas culturas existentes.

Para Adolfo Sanches apud Polli (S/D):

Não existe uma moral científica, mas pode existir um conhecimento da moral que pode ser científico. Assim, pode existir uma moral compatível com os conhecimentos científicos sobre o homem, a sociedade e, em particular, sobre o comportamento humano moral. A moral não é ciência, mas objeto da ciência; e, neste sentido é por ela estudada e investigada.

Para Piaget (1935), “toda moral é um sistema de regras e a essência de toda a moralidade consiste no respeito que o indivíduo sente por tais regras.”

Nas palavras de Sanches e Piaget, expõe-se, da moral, sua característica normatizadora (moralizadora).

Dessa forma, pode-se dizer que a Moral relaciona-se com regras sociais, sejam estas de um grande ou pequeno grupo. A Moral transforma em norma aquilo que a maioria dos indivíduos de uma sociedade considera como ético.

2.3. Diferenças entre Ética e Moral

Quando se trata de conceito, verifica-se uma grande confusão entre ética e moral. Chauí (1995) separa as duas consciências (ética e moral) através do seguinte conceito:

A existência de um agente consciente, reconhecendo a diferença entre os pares de opostos, é condição *sine qua non* da conduta ética. E a consciência moral não só reconhece essas diferenças, como julga o valor dos atos e das condutas à luz de seus valores, assumindo as responsabilidades deles. Assim, se naquela sobressai-se a consciência, nesta, a responsabilidade.

Segundo Jafet (2000):

O homem não nasce moral; torna-se moral pela formação familiar e educacional que recebe ao longo da vida e que lhe dá condição de relacionar-se com o outro. Quando começa a fazer perguntas sobre o bem e o mal e como se comportar em determinadas situações, está entrando no campo da ética, caminho que o leva a reflexões críticas sobre a experiência moral e a discussões sobre as noções e princípios em que se fundamenta a conduta moral.

Sobre essa confusão existente na conceituação e na própria diferenciação do que seria ético ou moral Goldin (2000) cita Tugendhat (1997) com propriedade:

Realmente os termos “ética” e “moral” não são particularmente apropriados para nos orientarmos. Cabe aqui uma observação sobre sua origem, talvez em primeiro lugar curiosa. Aristóteles tinha designado suas investigações teórico-morais – então denominadas como “éticas” – como investigações “sobre o *ethos*”, “sobre as propriedades do caráter”, porque a apresentação das propriedades do caráter, boas e más (das assim chamadas virtudes e vícios) era uma parte integrante essencial destas investigações. A procedência do termo “ética”, portanto, nada tem a ver com aquilo que entendemos por “ética”. No latim o termo grego *éthicos* foi então traduzido por *moralis*. Mores significa: usos e costumes. Isto novamente não corresponde, nem à nossa compreensão de ética, nem de moral. Além disso, ocorre aqui um erro de tradução. Pois na ética aristotélica não apenas ocorre o termo *éthos* (com 'e' longo), que significa propriedade de caráter, mas também o termo *éthos* (com 'e' curto) que significa costume, e é para este segundo termo que serve a tradução latina.

Segundo o verificado até agora, conclui-se que ética é concernente ao conceito do indivíduo sobre o certo e o errado. Já a moral o estabelecimento junto à sociedade do que deverá ser considerado como certo ou errado.

3. O Código de Ética e a Contabilidade Gerencial e de Custos

Segundo Aguiar (2003), “A rigor, existe, ou deveria existir, uma ética aplicada a cada atividade profissional. A ética profissional nasce da progressiva especialização das atividades humanas.” Para o autor a progressiva especialização é fator fundamental na concepção da ética profissional.

Silva e Speroni (1998) dizem que:

[...] uma das características da ética é um maior relacionamento do indivíduo com seus clientes e com outros profissionais, levando em conta valores como a dignidade humana, a auto-realização e a sociabilidade. O ser honesto e cordial com seus pares e contratantes, na verdade, expõe o lado mais íntegro do profissional.

Com essas palavras os autores salientam a relevância da observância da ética, quando o assunto patente é o relacionamento com seus clientes e com seus colegas de profissão.

O Código de Ética do Profissional Contábil também se preocupa com essa relação e em seu segundo artigo estabelece:

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.

Os códigos de ética têm como objetivo direcionar as atitudes dos profissionais de determinada classe a padrões morais.

Esses padrões ou normas, uma vez tidos como morais devem ser aceitos e respeitados pelos profissionais da classe, eles orientarão os comportamentos dos profissionais, conforme sugerem Borges e Medeiros (2007): “[...] os códigos de ética representam o conjunto de elementos que caracterizam o comportamento das pessoas dentro de um grupo social. Dentre esses elementos, destacam-se os deveres legais normativos e positivos e as regras de boa conduta no trato com as pessoas.”

Alves et al (2007) salientam que:

“No Brasil, ainda que não existam normas que obriguem a constituição de Códigos de Ética empresariais, em algumas profissões, como: Contabilidade, Administração ou Direito, o exercício da atividade profissional, seja como autônomo ou assalariado, é regido, entre outras normas, por um Código de Ética Profissional emanado do órgão de classe.”

Sobre o código de ética do profissional contábil Lisboa et al (1997) salientam que:

“[...] um código de ética é um corpo de princípios que relaciona as principais práticas de comportamento permitidas e proibidas no exercício da profissão. O contador desempenha importante papel na análise e no aperfeiçoamento da ética na profissão contábil, pois sempre está às voltas com dilemas éticos. Esses, para serem resolvidos, requerem do contador os princípios éticos da competência, sigilo, integridade e objetividade. Além de zelar pela integridade e sigilo das informações, cabe ao contador, sempre que oportuno, propor soluções alternativas que salvaguardem os interesses da empresa, à medida que esses não contrariem os princípios éticos”.

Ainda utilizando as palavras de Lisboa et al. (1997) o profissional contábil “... deve manter um comportamento adequado às exigências que lhe faz a sociedade”.

Especificamente sobre a conduta ética do profissional da contabilidade gerencial e de custos Maher (2001) cita o código de conduta do I.M.A. (*Institute of Management Accountants*), os “*Standards of Ethical Conduct for Management Accountants*” – Padrões de Conduta Ética para Contadores Gerenciais: “Nele, o I.M.A. afirma que contadores gerenciais (e contadores de custos) devem observar o mais alto nível de conduta ética. Devem também manter competência profissional, abster-se de divulgar informação confidencial e manter integridade e objetividade em seu trabalho.”

O I.M.A. normatiza a conduta ética do contador gerencial impondo a observância de seus Princípios e Padrões:

Os membros de I.M.A. comportar-se-ão eticamente. O compromisso à prática profissional ética inclui a observância dos **Princípios** que expressam nossos valores, e os **Padrões** que guiam nossa conduta. (tradução nossa).

Quanto aos Princípios verifica-se:

Os princípios éticos observados pelo I.M.A. incluem: Honestidade, Integridade, Objetividade, e Responsabilidade. Os membros agirão de acordo com estes princípios e incentivarão outros dentro de suas organizações a aderirem a eles. (tradução nossa).

Na apresentação dos Padrões, o I.M.A. adverte que a sua não observância pelos membros acarretará em ações disciplinares. Tais padrões consideram como fundamentais, ao contador gerencial, as seguintes características: (1) Competência, (2) Confidencialidade, (3) Integridade e (4) Credibilidade.

Conforme abordado na introdução deste trabalho, a contabilidade gerencial, assim como a financeira, expõe sobremaneira o profissional contador a dilemas éticos, os quais afetam o profissional e o bom andamento da entidade em que atua.

Sobre o exposto, assim adverte Maher (2001):

Suas escolhas éticas pessoais podem afetar não somente sua auto-imagem, mas também a forma como terceiros o percebem. Em última análise, as decisões éticas que você toma influenciam diretamente o tipo de vida que você leva. Ao defrontar-se com dilemas éticos, tenha em mente o tipo de vida que você gostaria de ter.

Assim, o contador gerencial deve, além de seu código de ética, verificar o valor que a sociedade atribui ao seu trabalho e às suas atitudes para que possa, no exercício de sua profissão, satisfazer seus clientes e seu anseio pelo sucesso na carreira. Dessa forma o contador necessita de uma percepção apurada dos resultados de seus atos, e, sobretudo, considerar como primordial a pureza de caráter e de sua consciência ética.

4. Pesquisa Empírica

Maher (2001) discorre que pouco se tem publicado sobre conduta ética especificamente na contabilidade gerencial e de custos. Em seu livro, o autor propõe inúmeros casos sobre o tema para discussão.

Com a intenção de apurar a percepção ética na contabilidade de custos, foi realizada uma pesquisa com os alunos da disciplina Teoria de Custos do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP. Dos 15 alunos que freqüentam a disciplina, 12 participaram da pesquisa.

No instrumento de pesquisa utilizado, foram adaptados alguns dos casos propostos por Maher (2001), bem como, foram criadas outras situações.

Como instrumento de pesquisa, foi utilizado um questionário composto de 10 (dez) casos ligados à contabilidade gerencial e de custos. Para cada caso os respondente atribuem nota de 01 a 05. Nesta escala, a nota (05) indica que a conduta é ética, (04) que é aceitável, (03) indica dúvida quanto ao comportamento ser ético ou não e (02) que há algum desvio de conduta ética e (01) que há total desvio de conduta ética.

4.1. Metodologia e Objetivos da Pesquisa

Uma vez que os conceitos de ética existentes neste trabalho nos levam a crer que a percepção ética é particular, a intenção não foi julgar o resultado da pesquisa como certo ou

errado, ou ainda legal ou ilegal, e sim apurar o que o grupo de discentes considera como ético ou não.

Como os conceitos de ética, moral e cultura confundem-se, por estarem tão intimamente relacionadas, e primando para que tal confusão não distorcesse as respostas dos discentes participantes, buscou-se, antes da aplicação do questionário, discutir e conceituar, num seminário, tais diferenças existentes entre eles.

4.2. Apresentação e Análise dos Resultados

Os resultados estão apresentados em Gráficos, apoiando-se fundamentalmente no processo de tabulação dos dados que privilegia para a análise, a frequência relativa. Para isso, foi relacionada a quantidade de respostas assinaladas por nota de cada caso com o número de respondentes. Cada caso foi analisado qualitativamente de uma forma descritiva com o intuito de identificar e descrever a percepção ética dos respondentes.

Caso 1. O inventário de matérias primas de uma empresa é conferido por um estagiário do setor e assinado pelo Gerente de Produção. O contador de custo, percebendo que existe inconsistência em tais documentos, e, desconfiando que o gerente de produção está ciente do erro, mas não toma atitude nenhuma, reporta o fato diretamente ao superior imediato do gerente de produção. (sobre a atitude do contador).

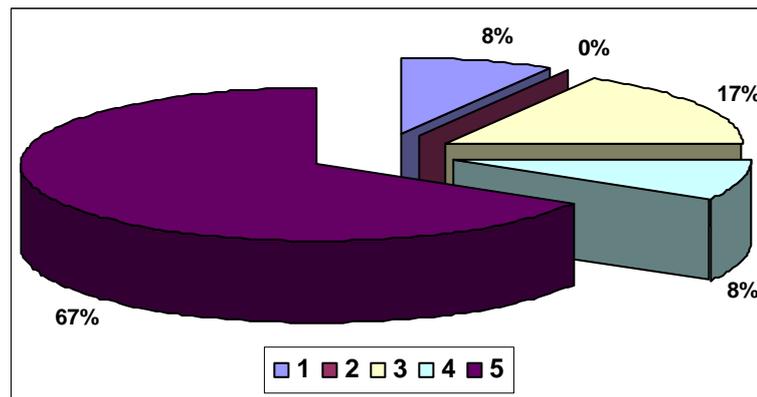


Figura 1: Caso 01

A conduta colocada em questão considera o fato do contador de custo não procurar, primeiramente, o gerente de produção para verificar a inconsistência nos documentos. A despeito disso, e por conta de sua desconfiança, ele reporta o caso diretamente ao superior. Para este caso, o entendimento da maioria dos respondentes (67%), o contador agiu de acordo com a conduta ética (opção 5). Vale citar Maher (2001), quando coloca que, se as políticas (que a organização estabelece sobre o assunto) não resolverem o dilema ético, deve-se:

Discutir os problemas com o superior imediato, exceto quando parecer que o superior está envolvido [...] Se o superior imediato não estiver envolvido com o problema, contatos com níveis acima dele somente devem ser iniciados com seu consentimento.

Caso 2. O contador de uma empresa de logística estava procurando uma forma de reduzir o reflexo dos custos de manutenção da frota no preço do km rodado, para que conseguisse atingir a meta exigida pela diretoria. Ordenou, então, que fossem eliminadas atividades que, em seu entender, “não agregavam valor”. O contador considerou que as horas ociosas dos motoristas dos caminhões parados para conserto, era uma dessas atividades. Dessa forma os

motoristas dos caminhões que mais geravam gastos com manutenção, deveriam ter as horas ociosas descontadas de seu salário, controlando, assim, os gastos e ficando dentro da meta estabelecida.

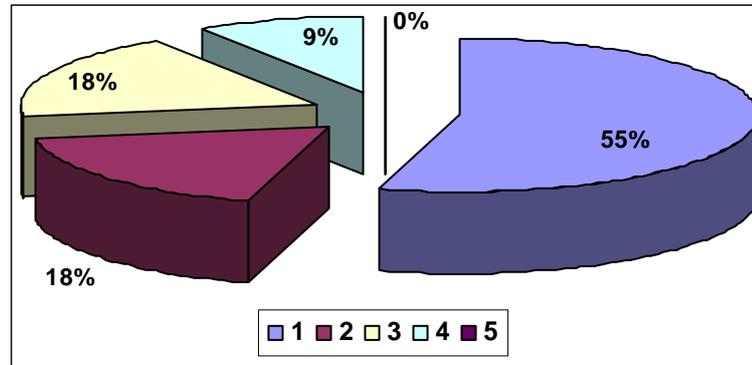


Figura 2: Caso 02

Neste caso, a legalidade da decisão do contador era irrelevante, cabe ressaltar que a pesquisa buscava levantar a percepção ética dos respondentes e não seu conhecimento sobre a legislação trabalhista. Pouco mais da metade do grupo (55%) não considerou ética a decisão do contador. Apenas como complemento, cabe ressaltar o que os Padrões de Conduta Ética do I.M.A. comenta sobre a observância da legislação pelo Contador Gerencial:

I. Competência

Cada membro tem como responsabilidade:

2. Executar seus deveres profissionais observando as leis, regulamentos, e padrões técnicos relevantes. (tradução nossa).

Caso 3. Martinez foi contratado como controller de uma grande indústria farmacêutica. Buscando familiarizar-se com as operações da empresa, perguntou ao Supervisor da fábrica, a respeito dos procedimentos para disposição dos resíduos decorrentes da fabricação dos produtos, o qual lhe pediu para que Martinez “não se envolvesse nesse tipo de assunto”. Investigando o caso, descobriu que grande parte dos resíduos era jogada no aterro público. Indignado, e percebendo o descaso do Supervisor com o fato, Martinez denunciou a fábrica a um jornal local, anonimamente.

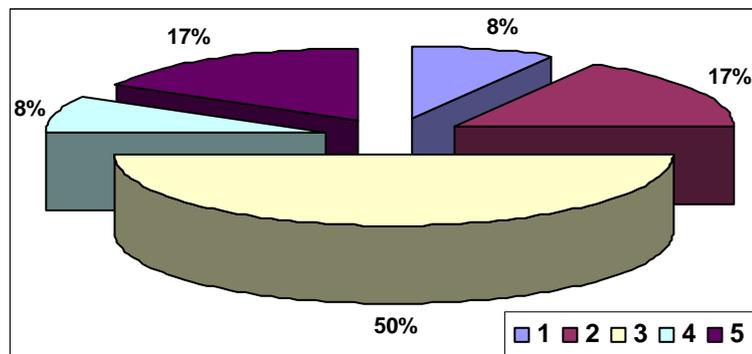


Figura 3: Caso 03

O Caso 3 diferencia-se do Caso 1 apenas pelo fato de, neste, existir certeza, por parte do contador, de que o Supervisor estaria infringindo normas da empresa e pelo fato de (o contador) ter denunciado essa infração a um jornal. Neste caso 50% do grupo teve dúvidas

para avaliar a atitude do contador (opção 3), 26% tenderam para a classificação como ético (opções 4 e 5) e 26% para desvio de conduta ética (1 e 2).

Caso 4. A empresa Xis S.A. liderou com folga o mercado até o ano passado. Foi quando a empresa Zê S.A. (concorrente) desenvolveu um produto superior e com um componente inovador e mais barato. A empresa Xis espera perder parcela do mercado e seu estoque está abarrotado. O controller sabe que o valor de mercado do estoque cairá bastante, em virtude do produto da concorrência. Ele sabe que deveria reportar o caso dos estoques em seu relatório, porém lembrou-se de ser advertido duramente no ano passado quando informou a diretoria sobre um caso parecido, então resolveu não evidenciar coisa alguma sobre os estoques desta vez. A alta administração espera seus relatórios para tomada de decisão e planejamento.

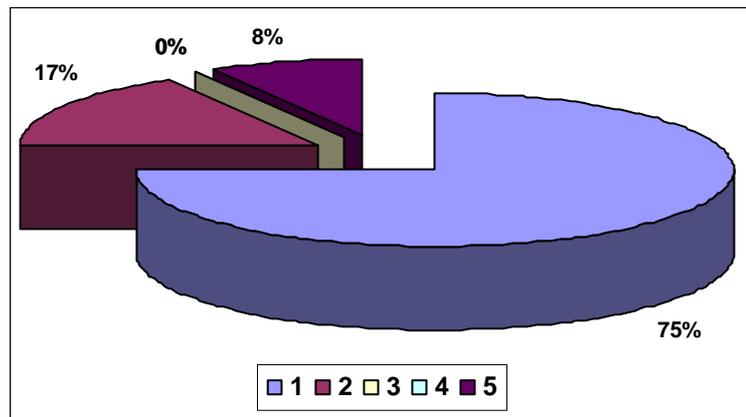


Figura 4: Caso 04

O caso 4 traz um conflito entre o dever que o controller possui de apresentar à administração os fatores internos ocorridos, ainda que negativos e o interesse da administração em não evidenciar dados que possam demonstrar fragilidade da mesma. A atitude do controller, de apresentar o esperado pela administração, foi reprovada pelo grupo, 75% não a consideraram ética (opção 5). Os Padrões de Conduta Ética para Contadores Gerenciais do I.M.A. definem como responsabilidade do Contador Gerencial:

IV. Credibilidade

Cada membro tem como responsabilidade:

2. Divulgar toda a informação relevante que possa influenciar na compreensão dos relatórios, das análises, ou das recomendações pretendidas pelos usuários das mesmas. (tradução nossa)

Caso 5. Manoel Carlos é contador e entrega os relatórios a seus clientes mensalmente com indicadores de liquidez corrente, seca e outros. Porém verifica que quando se trata da contabilidade gerencial para as pequenas empresas de nada valem esses relatórios, pois os próprios clientes têm suas particularidades gerenciais, sobretudo para apuração do custo dos produtos e não fornecem dados internos nem aceitam a opinião de Manoel. Diz: “Já me preocupei muito com eles (clientes), já tentei até ensiná-los a gerenciarem seus custos, alocarem aos departamentos e muito mais, mas eles são muito teimosos e não querem aprender nem mudar sua forma de trabalhar”... Por esse motivo ele só lança as notas de compra de insumos e matérias primas como Custo dos Produtos, e a Folha de Pagamento e Água/Luz/Telefone como Despesas Operacionais.

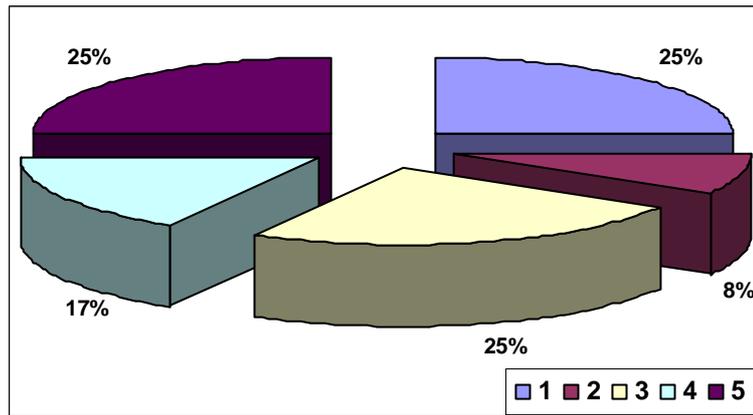


Figura 5: Caso 05

Ainda que o Contador Gerencial não seja uma figura tão presente nas empresas que terceirizam sua contabilidade, o Caso 5 tem sua relevância se considerada a questão da ética na profissão contábil. O profissional que terceiriza seus serviços tem uma grande dificuldade em apresentar-se como auxiliador ao empresário. Como já foi dito, infelizmente nesses casos, o cálculo dos impostos ainda é considerado como a principal atividade do contador. Então, ao contador, resta apenas a simples escrituração de receitas, custos e despesas da empresa. Pelas respostas obtidas, verifica-se um conflito de opiniões do grupo. Dos respondentes 25% tiveram dificuldade em perceber se a atitude do contador fora ética ou não (opção 3). O comportamento do profissional foi reprovado por 42% do grupo (opção 1 e 2) e 33% classificaram a atitude como ética.

Caso 6. A Empresa Maxwell Inc. vende seus produtos em base “*cost-plus*”, onde o custo é reembolsado integralmente pela contratante e o “*plus*” é o lucro. Seu contador incentiva ao maior reembolso possível de seus custos, rateando o máximo de custos ao contrato em questão. A empresa acaba de fechar dois contratos e está decidindo ratear \$120 milhões de custos indiretos de fabricação. A questão é que o contador adicionou aos custos indiretos a depreciação de ativos ambientais (utilizados no tratamento de passivos ambientais tais como filtros e máquinas utilizadas no processamento dos resíduos) alegando que “não há como não atribuir tais gastos ao processo produtivo.”

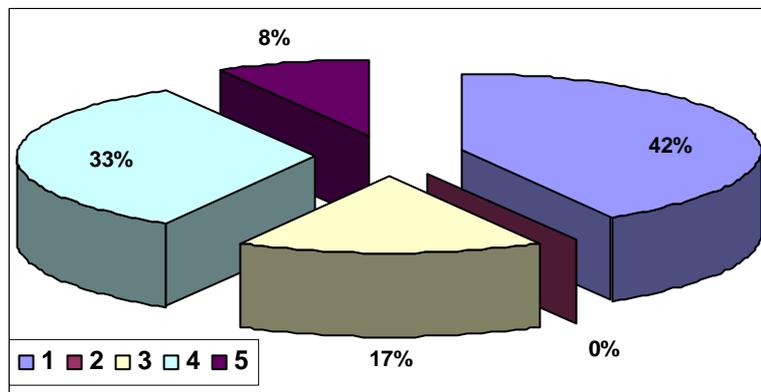


Figura 6: Caso 06

A identificação e mensuração dos custos sociais e ambientais representam um dos principais desafios, para a Ciência Contábil na atualidade. A questão ética do Caso 6 está relacionada à alocação de tais custos. 42% dos participantes da pesquisa não considera ética a inclusão de tais custos no contrato em questão. Tenderam a considerar a prática como ética 41% dos

respondentes, sendo que apenas 8% tiveram plena convicção de que a conduta é totalmente ética.

Em relação aos custos sociais e ambientais, os mesmos deveriam ser alocados ao processo produtivo e dessa forma compor o preço do produto final? Para Martins e Ribeiro (1995):

Nunca se imputou, e ainda não se imputa à mercadoria produzida, todos os custos necessários à sua elaboração, pois a empresa agrega ao seu custo de produção somente o valor de insumos que representam desembolso financeiro por parte da empresa, ou seja, aqueles pelos quais efetivamente ela paga. Não são computados gastos futuros que a sociedade terá para repor esses bens, menos ainda o quanto a sociedade futura sofrerá para não tê-los a disposição, quando não renováveis.

Caso 7. Certo gerente sabia que se o lucro da sua divisão, no corrente ano, fosse alto o suficiente, ele seria promovido. Sabendo que tinha um alto custo fixo, resolveu aumentar a produção para que uma parte dos custos fixos de produção fosse estocada, em vez de ser lançada como despesa. Ele sabia que os custos fixos de produção seriam, posteriormente, reconhecidos como despesa quando o estoque fosse vendido.

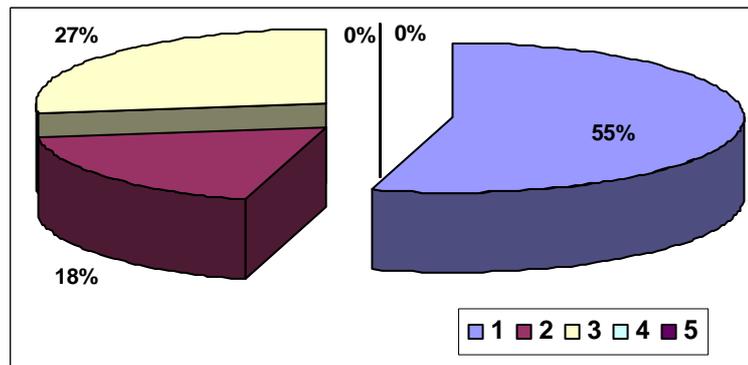


Figura 7: Caso 07

Segundo Maher (2001) “Aumentar a produção para diferir o reconhecimento de custos fixos de produção como despesa não contraria os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.”

Os participantes da pesquisa avaliaram a atitude do contador tal qual Maher em sua observação, 55% das respostas consideraram a conduta ética do contador como falha. Chama a atenção o fato de nenhum participante considerar parcialmente ou plenamente ética tal atitude.

Ainda sobre o Caso 7, que foi adaptado do livro Contabilidade de Custos de Maher, o autor observa: “Acreditamos que o administrador não agiu eticamente, porque tentou deliberadamente enganar seus superiores e não evidenciou adequadamente como os lucros da sua divisão aumentaram.”

Caso 8. Larry, amigo seu, fez uma grande venda no dia 31/12/X1, último dia do ano fiscal da companhia em que você é contador. Os trabalhos administrativos referentes ao registro da venda só poderão ser realizados no dia 02/01/X2, o que significa que a venda só será contabilizada por você no ano seguinte. Larry corre o risco de ser despedido, porque suas vendas no ano de X1 não foram boas. Se a venda fosse contabilizada no ano corrente, Larry teria grandes chances de continuar no emprego. Verificando que a venda foi realmente realizada no dia 31/12/X1 você efetua o registro no dia 02/01/X2 com data de 31/12/X1.

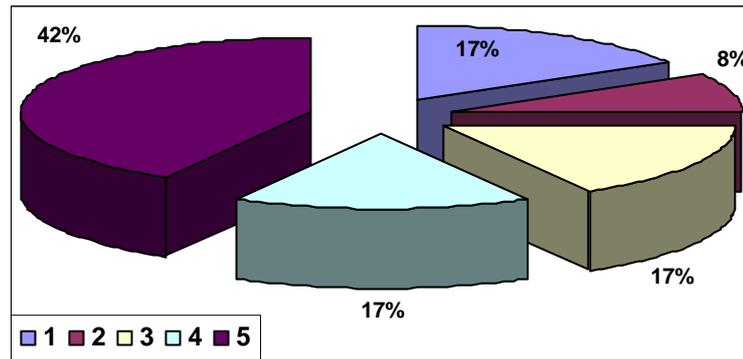


Figura 8: Caso 08

O Caso 8 discorre sobre a atitude do contador visando auxiliar seu amigo. O problema é que, para isso, ele fere um regimento da empresa (fechamento no dia 31/12/X1). O grupo assim avaliou a atitude do contador: 42% não aprovaram a atitude do profissional contábil e, apenas 17%, consideraram-na ética.

Caso 9. Na elaboração do orçamento de vendas, você acredita que é praticamente certo que as vendas da empresa possam crescer em 2%, embora seja possível chegar a 10%. Existe a dúvida, por um lado o melhor para a empresa – 10% e correr o risco de não atingir a meta e ser culpado por isso – e o melhor para você – 2% e a empresa não investir o bastante para suportar um aumento de 10%. Porém você emite o relatório de orçamento de vendas em 2%, acreditando que correria menos riscos.

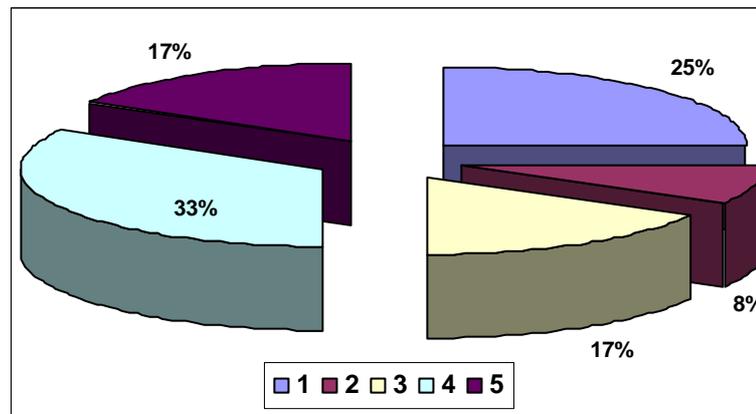


Figura 9: Caso 09

Os respondentes compreenderam o dilema do contador, considerando, em sua maioria, como ética a atitude do profissional. 50% deram como resposta as opções 4 e 5, e 33% anotaram as opções 1 e 2.

Neste caso, qual seria a melhor opção para na tomada de decisão quanto a elaboração do orçamento de vendas?

Na concepção de Maher (2001):

“As pessoas que participam da elaboração do orçamento defrontam-se com esse dilema, a toda hora. As companhias deveriam fornecer incentivos para que as pessoas apresentassem informações realistas, remunerando ambos os fatores. Na realidade, contudo, muitas companhias colocam pressão considerável sobre os empregados, para que apresentem objetivos cada vez mais difíceis.”

Caso 10. A Moranguety S.A. fabrica produtos agroindustriais que vende a supermercados: a matéria prima é adquirida de fazendeiros locais. Porque a concorrência no setor baseia-se muito no preço, o controller da companhia está planejando implantar o custeio padrão. Para isso pediu a Michael, o contador de custos, que coletasse informações sobre os custos de fabricação da geléia de morango – produto mais popular da Moranguety. Michael informou que o morango custa \$ 0,80 – preço que pretende continuar a pagar para um fazendeiro amigo seu. Em função da oferta excessiva no mercado o preço médio do morango é \$ 0,70. Michael tem consciência que a diferença entre o preço médio do morango e o cobrado por seu amigo fazendeiro não afetam substancialmente a lucratividade da empresa. Sobre a conduta de Michael, temos:

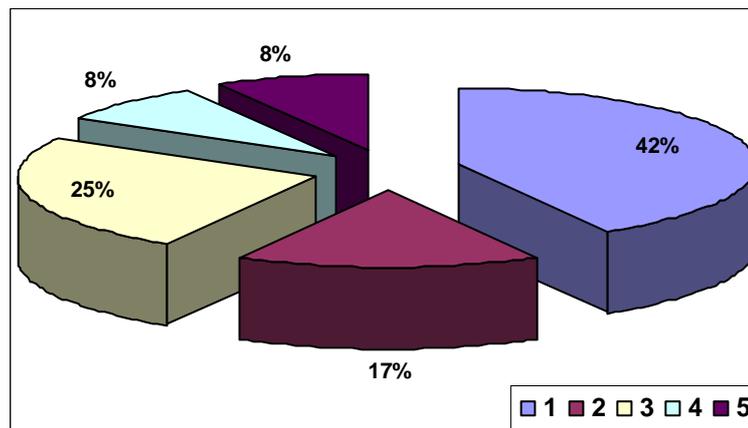


Figura 10: Caso 10

Assim como o Caso 8, o presente caso acusa o fato de um contador de custos se utilizar de seu cargo para promover terceiros, a despeito do resultado que isso possa trazer a companhia para quem trabalha. Mesmo verificando que a fraude ofereceria um pequeno prejuízo, a atitude foi vetada por 59% dos respondentes (opções 1 e 2), e aprovada parcial ou integralmente por apenas 16% (opções 4 e 5).

5. Conclusão

O presente trabalho partiu dos conceitos primordiais de ética e moral, passando por suas aplicações na profissão contábil com foco na Contabilidade Gerencial e de Custos, e, por fim, verificou a compreensão de tais princípios e aplicações ao grupo de discentes da disciplina Gestão de Custos do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da FECAP/SP.

Verificou-se, conforme literatura consultada, que existem diferenças nas terminologias de ética e moral. Contudo tais diferenças são extremamente difíceis de serem percebidas, uma vez que ambos os conceitos estão intimamente ligados.

A Ética é expressa por valores pessoais, dizem respeito às críticas e a percepção do indivíduo sobre os padrões impostos pela Moral. Esta é determinada pela união de valores comuns a vários indivíduos e que, darão origem à padrões e normas que serão aceitos por determinada sociedade. Contudo essa aceitação não impede que haja conflitos de opiniões. Partindo da premissa que a ética tem caráter individual e a moral caráter coletivo, pode-se compreender por que os padrões morais podem sofrer mudanças considerando-se tempo e espaço.

No tocante aos Códigos de Ética da Profissão Contábil, o trabalho procurou dirigir o foco para o ramo da Contabilidade Gerencial e de Custos. Sendo assim, concluiu-se que – no ramo da Contabilidade Gerencial e de Custos – a observância do Código de Ética Profissional

do Contabilista/C.F.C. poderá ser complementada com os Padrões de Conduta Ética para Contadores Gerenciais/I.M.A., uma vez que ambos exprimem as características que o Contador Gerencial e de Custos devem possuir no desempenho de sua profissão.

Além disso, o trabalho buscou apresentar uma pesquisa aplicada aos alunos do Programa de Mestrado em Ciência Contábeis da FECAP/SP. Ainda que sem a intenção de apurar respostas certas ou erradas, os percentuais obtidos nas respostas demonstram que o grupo de respondentes à pesquisa compreendeu o sentido da avaliação.

As questões estavam basicamente divididas em XX grupos que representavam situações enfrentadas pelo contador gerencial e de custos, no desempenho de suas atividades. Eram elas: **Grupo A:** problemas relativos aos departamentos produtivos (01 e 03); **Grupo B:** alocação/rateio de custos (02 e 06); **Grupo C:** gerenciamento de resultados (04 e 07); **Grupo D:** contabilidade terceirizada (05); **Grupo E:** usufruto das vantagens do cargo (08 e 10); **Grupo F:** orçamento (09).

Cabe pontuar que o grupo que ofereceu maior facilidade para se verificar a ética na conduta do profissional foi o Grupo C, de gerenciamento de resultados. O Grupo F (relativo ao orçamento) foi o que mais dividiu a opinião dos respondentes.

Utilizando os Padrões de Conduta Ética do I.M.A. e as observações de Maher para nortear as respostas dos colegas discentes, conclui-se que de uma maneira geral, o grupo possui uma excelente percepção dos padrões éticos aplicados à Contabilidade Gerencial e de Custos.

A observância da conduta ética por parte do contador gerencial e de custos é fator fundamental para que a entidade obtenha, não só a confiança no profissional contador que a assiste, mas também perceba a importância da classe contábil, na geração de documentos fidedignos que fundamentarão as decisões gerenciais de forma.

Referências

AGUIAR, Emerson Barros de. *Ética: Instrumento de Paz e justiça*. 2.^a ed. Natal: Tessitura, 2003.

ALVES, Francisco José dos Santos; **LISBOA**, Nahor Plácido; **WEFFORT**, Elionor Farah Jreige; **ANTUNES**, Maria Thereza Pompa. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo. N. 18. junho 2007.

BORGES, Erivan e **MEDEIROS**, Carlos. Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações juntos aos contabilistas. *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo. n. 44, 2007.

Código de Ética do Contabilista. COSIFE. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=codetica>. Acesso em: 09 de julho de 2008.

CHAUÍ, Marilena. *Convite à Filosofia*. 3.^a Ed. São Paulo. Ática, 1995.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Legislação da Profissão Contábil*. Brasília: CFC, 2003.

I.M.A. (Institute of Management Accountants) – Statement of Ethical Professional Practices. Disponível em: <http://ethics.iit.edu/codes/coe/inst.mgt.accountants.coe.html>. Acesso em: 15 de Julho de 2008.

JACOMINO, Darlen. Você é um profissional ético? Revista Você S/A, Ed. 25, ano 3, São Paulo: julho, 2000.

JAFET, Sami Gabriel. Ética – Conduta básica na resolução de conflitos, São Paulo, 2000.

KANITZ, Stephen. Publicado na Revista Veja edição 1684, ano 34 nº 3 de 24 de janeiro de 2001.

LISBOA, Lázaro Plácido (coord). Ética Geral e Profissional em Contabilidade. 2.^a Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MAHER, Michel. Contabilidade de Custos. 1.^a Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. Preparando-se para a Profissão do Futuro. 1997. Disponível em: <http://www.marion.pro.br>. Acesso em 20 de julho de 2008.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9.^a Ed. São Paulo. Atlas, 2003.

_____, Eliseu & **RIBEIRO**, Maisa de Souza. A informação como instrumento de contribuição da contabilidade para a compatibilização do desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente. IBRACON, boletim 208, São Paulo, 1995.

PEREIRA, A. C. e **XAVIER**, M. Q. Riscos profissionais de auditoria contábil e os avanços tecnológicos – in Revista Álvares Penteados n. 5. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteados FECAP. São Paulo. Dezembro 2000.

PIAGET J. *El juicio moral en el niño*. Madrid: Beltrán, 1935.

POLI, Jean Marie. Disponível em: <http://br.geocities.com/jeanpolli/eticaXmoral.htm>. Acesso em 09 de julho de 2008.

SÁ, Antonio Lopes de. Ética Profissional, 5.^a Ed. São Paulo. Atlas. 2004.

SILVA, Tania Moura da; **SPERONI**, Valdemar. Os princípios éticos e a ética profissional. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: CFC, ano 27, n. 113, set./out. 1998.