

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
MESTRADO EM CONTABILIDADE  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ATITUDES ÉTICAS DOS CONTADORES: EVIDÊNCIAS RECENTES DE UMA  
PESQUISA COM ALUNOS E PROFISSIONAIS

TATIANE ANTONOVZ

CURITIBA

2010

TATIANE ANTONOVZ

ATITUDES ÉTICAS DOS CONTADORES: EVIDÊNCIAS RECENTES DE UMA  
PESQUISA COM ALUNOS E PROFISSIONAIS

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná. Orientadora: Profa. Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.

CURITIBA

2010

Antonovz, Tatiane

Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais. - 2010

126 f.

Orientador: Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná.

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2010

1. Contadores – Ética profissional. 2. Lei Sarbanes-Oxley. 3. Contabilidade - Estudantes universitários. I. Espejo, Márcia Maria dos Santos Bortolocci  
II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 174.9657

A Deus, pela vontade, paciência e acima de tudo pela força.

Ao Michael, meu amado companheiro e também confidente de todos os momentos e pelo companheirismo no estudo das Ciências Contábeis.

A minha mãe Irene e ao meu pai Izidoro, que com certeza acreditaram em mim e souberam entender esse momento tão especial em minha vida.

A Domitila que, mesmo sem palavras fortes, sempre me estimulou na caminhada com um olhar enigmático.

## **AGRADECIMENTOS**

Às colegas de mestrado Ana Paula, Flávia, Rosenery e Julyene pelo apoio e pela companhia.

À professora Doutora Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo pela orientação, não só nesta pesquisa, mas em minha vida como um todo.

À professora Doutora Simone Bernardes Voese pela participação na banca e contribuições finais.

Ao professor Doutor Pedro José Steiner Neto pelo pronto auxílio nas análises estatísticas.

A todas as pessoas que, de alguma maneira, ajudaram-me na caminhada do mestrado.

Por fim, à Universidade Federal do Paraná, por ter me acolhido desde o curso de Graduação de Ciências Contábeis.

Nós não somos ainda o que queremos ser;  
Não somos ainda o que merecemos ser;  
Não somos ainda o que vamos ser;  
Mas graças a Deus,  
Somos mais do que éramos.

Martin Luther King

## RESUMO

Escândalos envolvendo contadores e conseqüentemente a ética contábil, como das empresas Enron, WorldCom, Quest entre outras têm destacado o papel da ética junto aos profissionais contábeis. Após estes eventos, a preocupação com os princípios éticos aumentou e para isso, entre outras medidas, foi criada a Lei *Sarbanes-Oxley* (2002), a qual exige que seja cumprido um Código de Ética pelos principais executivos das entidades e que denota a crescente preocupação com os princípios éticos. Utilizando uma amostra composta de 712 questionários válidos, respondidos por 234 profissionais da área e 478 estudantes de Contabilidade de duas Universidades do Paraná, o objetivo principal deste estudo foi verificar qual é a percepção ética destes dois grupos quando confrontados com situações que envolvem desde atitudes legais (porém antiéticas), ilegais e que ainda estão subdivididas em danos financeiros e físicos, mediante a aplicação de um questionário composto de 25 situações. As conclusões desta pesquisa evidenciaram diferenças entre os grupos pesquisados, entre estes é possível destacar diferenças entre as opiniões de alunos e profissionais e entre homens e mulheres, bem como a formação de perfis distintos em relação à percepção ética, elaborada por meio da técnica de *cluster*. Foram confirmados também algumas das conclusões do estudo original realizado por Emerson, Stanley e Conroy (2007). Como recomendações são sugeridos futuros estudos que façam o cruzamento de outras culturas ou que envolvam universidades de outros estados ou com diferentes orientações.

Palavras-chave: Contabilidade. Profissionais. Estudantes. Ética

## ABSTRACT

Scandals involving accountants and consequently the ethical within the accounting, profession showed at Enron, WorldCom, Quest among others have emphasized the role of ethics for accounting professionals. After these events, the concern with the ethical principles has increased. Among other measures, has created the *Sarbanes-Oxley Act* (2002), which requires to be completed a Code of Ethics for senior executives of the entities and that shows the increasing concern with ethical principles. Using a representative sample of 712 valid questionnaires, answered by 234 professionals of the area and 478 accounting students from two universities in the State of Paraná, Brazil, the main objective of this study was to determine what is the ethical perception of these two groups when confronted with situations that involve legal actions since (but ethically questionable), illegal and which are still divided into financial and physical damage from the application of a questionnaire consisting of 25 vignettes. The findings of this study showed differences between the researched groups, as the views of students and professionals and men and women. Besides of that were possible to identify different profiles about the ethic perception developed through the technique of cluster. The study has also confirmed some of the findings of the original study conducted by Emerson, Stanley e Conroy (2007). As recommendations are suggested future studies that make the crossing of other cultures or involving universities in other states or with different guidelines.

Key words: Accounting. Professionals. Students. Ethics.



## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – AGLUTINAÇÃO DAS TEORIAS MORAIS .....	31
QUADRO 2 – NÍVEIS E ESTÁGIOS DE DESENVOLVIMENTO MORAL DE KOHLBERG (1981).....	34
QUADRO 3 – MODELO DE ESTÁGIOS DA MORAL PRECONIZADO POR REST (1986) .....	37
QUADRO 4 – FRAUDES OCORRIDAS NOS ESTADOS UNIDOS .....	62
QUADRO 5 – TIPOS DE SUBORNO .....	63
QUADRO 6 – TRACOS CULTURAIS .....	65
QUADRO 7 – DEFINIÇÕES OPERACIONAIS DA PESQUISA.....	74
QUADRO 8 – CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	76

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – SÓCRATES – 470 a 399 a.C.....	24
FIGURA 2 – PLATÃO – 427 a 347 a.C.....	25
FIGURA 3 – MODELO DE TOMADA DE DECISÃO ÉTICA .....	38
FIGURA 4 – DESENHO DA PESQUISA.....	71
FIGURA 5 – TELA INICIAL DO QUESTIONÁRIO APLICADO NESTA PESQUISA..	77
FIGURA 6 – CRITÉRIO DO TESTE <i>SCREE</i> .....	89
FIGURA 7 – AVALIAÇÃO DAS DIFERENÇAS ENTRE OS <i>CLUSTERS</i> – MÉTODO DE <i>WARD</i> .....	104

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – DISTRIBUIÇÃO DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL.....	54
TABELA 2 – PLANILHA ORIENTATIVA PARA COBRANÇA DE HONORÁRIOS SOBRE SERVIÇOS DE CONTABILIDADE .....	57
TABELA 3 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS AMOSTRAS – GERAL .....	81
TABELA 4 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS AMOSTRA – PROFISSIONAIS.....	82
TABELA 5 – ESTATISTICA DESCRITIVA DA AMOSTRA – ESTUDANTES .....	82
TABELA 6 – TESTE QUI – QUADRADO – GÊNERO <i>VERSUS</i> CATEGORIA.....	83
TABELA 7 – MÉDIAS E DESVIO PADRÃO DA AMOSTRA – GERAL.....	84
TABELA 8 – COMPARATIVO DAS MÉDIAS – PESQUISA ATUAL E ORIGINAL ...	86
TABELA 9 – ADEQUAÇÃO DA AMOSTRA E TESTE DE ESFERICIDADE .....	88
TABELA 10 – VARIÂNCIA DOS VALORES EXTRAÍDOS .....	88
TABELA 11 – ANÁLISE FATORIAL NÃO ROTACIONADA DOS QUATRO FATORES DA PESQUISA .....	90
TABELA 12 – ANÁLISE FATORIAL ROTACIONADA DOS QUATRO FATORES DA PESQUISA.....	91
TABELA 13 – FATOR 1 – PRÁTICAS NÃO RECOMENDÁVEIS .....	92
TABELA 14 – FATOR 2 – PRÁTICAS ILÍCITAS .....	93
TABELA 15 – FATOR 3 – PRÁTICAS CORPORATIVAS .....	94
TABELA 16 – FATOR 4 – PRÁTICAS DE SONEGAÇÃO E PIRATARIA.....	94
TABELA 17 – COMPARAÇÃO DAS MÉDIAS – GÊNERO .....	95
TABELA 18 – TESTE T PARA AMOSTRAS INDEPENDENTES – GÊNERO .....	96
TABELA 19 – COMPARAÇÃO DAS MÉDIAS – CATEGORIAS.....	97
TABELA 20 – TESTE T PARA AMOSTRAS INDEPENDENTES – CATEGORIAS... 98	
TABELA 21 – <i>CLUSTERS</i> IDENTIFICADOS.....	99
TABELA 22 – TESTE QUI-QUADRADO – GRUPOS QUE COMPÕEM OS <i>CLUSTERS</i> IDENTIFICADOS – DISTRIBUIÇÃO POR GRUPO.....	100
TABELA 23 – <i>ONE-WAY</i> ANOVA.....	101
TABELA 24 – <i>HOMOGENEOUS SUBSETS</i> – FATORES 1 E 2 .....	102
TABELA 25 – <i>HOMOGENEOUS SUBSETS</i> – FATORES 3 E 4 .....	103
TABELA 26 – APRESENTAÇÃO DAS MÉDIAS EM RELAÇÃO A CADA <i>CLUSTER</i> – MENOR ACEITABILIDADE .....	105
TABELA 27 – APRESENTAÇÃO DAS MÉDIAS EM RELAÇÃO A CADA <i>CLUSTER</i> – MAIOR ACEITABILIDADE .....	106

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEO	- <i>Chief Executive Officer</i>
CEPC	- Código de Ética da Profissão Contábil
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CFE	- Conselho Federal de Educação
CNE	- Conselho Nacional de Educação
CRC	- Conselho Regional de Contabilidade
CRCPR	- Conselho Regional de Contabilidade do Paraná
CTOC	- Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DIT	- <i>Defining Issues Test</i>
FCPA	- <i>Foreign Corrupt Practices</i>
IFAC	- Federação Internacional de Contadores
INEP	- Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
KMO	- <i>Kaiser-Meyer-Olkin</i>
MBA	- <i>Master of Business Administration</i>
MEC	- Ministério da Educação e da Cultura
OCDE	- Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	- Organização das Nações Unidas
SEC	- <i>Securities and Exchange Commission</i>
SICONTIBA	- Sindicato Dos Contabilistas de Curitiba
SOX	- <i>Sarbanes Oxley Act</i>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>15</b>
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....	16
1.2 OBJETIVOS .....	17
1.2.1 Objetivo geral .....	17
1.2.2 Objetivos específicos.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA.....	18
1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	20
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	20
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>22</b>
2.1 A ORIGEM ÉTICA .....	22
2.1.1 Grécia Antiga .....	22
2.1.2 Mundo Helenístico e Romano .....	25
2.1.3 Idade Média .....	26
2.1.4 Idade Moderna .....	27
2.1.5 Idade Contemporânea .....	28
2.2 ÉTICA E MORAL .....	29
2.2.1 Modelos teóricos acerca da moral .....	30
2.2.1.1 Jean Piaget.....	32
2.2.1.2 Lawrence Kohlberg .....	33
2.2.1.3 Carol Gilligan .....	35
2.2.1.4 James Rest.....	36
2.2.2 Compilação dos modelos éticos e morais .....	37
2.3 FATORES QUE INFLUENCIAM OS INDIVÍDUOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO .....	39
2.3.1 Fatores individuais.....	40
2.3.1.1 Gênero .....	40
2.3.1.2 Idade .....	41
2.3.1.3 Nacionalidade .....	41
2.3.1.4 Influência Educacional e Profissional.....	42
2.3.1.5 Religião .....	43
2.3.2 Influências do ambiente.....	43
2.3.2.1 Clima organizacional.....	44
2.3.2.2 Recompensas e Sanções .....	44
2.3.2.3 Códigos de Ética .....	44
2.4 ÉTICA NA GESTÃO EMPRESARIAL .....	45
2.4.1 Código de Ética Empresarial .....	49
2.4.2 Código de Ética Profissional.....	51
2.5 A ÉTICA E A PROFISSÃO CONTÁBIL .....	53
2.6 CONSTRUCTOS DA PESQUISA EM RELAÇÃO À PERCEPÇÃO ÉTICA ..	58
2.6.1 Atributos de Competição .....	58
2.6.2 Atributos Ambientais .....	59
2.6.3 Atributos Financeiros .....	60
2.6.4 Atributos Sociais e Riscos à saúde.....	61
2.6.5 Atributos informacionais .....	61
2.6.6 Atributos Ligados a Conluios, Subornos e Propinas.....	63
2.6.7 Atributos Culturais .....	65
2.6.8 Atributos pessoais .....	67
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>68</b>

3.1	HIPÓTESE DE PESQUISA .....	68
3.2	DESENHO DA PESQUISA.....	68
3.3	DEFINIÇÕES OPERACIONAIS.....	72
3.4	TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	75
3.5	POPULAÇÃO E AMOSTRAGEM.....	77
3.6	INSTRUMENTO DE PESQUISA E TÉCNICA COLETA DE DADOS .....	78
3.7	TRATAMENTO ESTATÍSTICO DOS DADOS .....	79
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA .....</b>	<b>81</b>
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA .....	81
4.2	ANÁLISE DESCRITIVA DAS RESPOSTAS.....	84
4.3	ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA .....	87
4.4	COMPARAÇÃO ENTRE OS GRUPOS .....	95
4.5	ANÁLISE DE CLUSTERS .....	98
4.6	ANÁLISE DA VARIÂNCIA – ONE WAY ANOVA.....	101
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>107</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>110</b>
	<b>APÊNDICES .....</b>	<b>116</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>122</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O estudo da evolução histórica da ética parte de uma restrição imposta pela própria humanidade, que somente reteve documentos sobre normas de comportamento, referentes aos últimos milênios. Por conseguinte, os registros das teorias éticas, em sua maioria datam a partir dos gregos antigos, ou seja, de aproximadamente dois mil e quinhentos anos e que refletem a marca dessa sociedade em particular (VALLS, 1998).

Porém, esta ausência de registros consistentes de preceitos éticos não inviabiliza o fato de que o homem da pré-história, por exemplo, já tivesse suas próprias normas de conduta. Gilles (1994) retrata que, há mais de dois mil anos, o Cristianismo tentava incluir valores e princípios éticos para a humanidade. Moisés transmitia os dez mandamentos aos judeus, inspirando posteriormente Jesus.

Valls (1998) relata que, por muitos anos, diversos tipos de atitudes eram consideradas como normais em uma sociedade. Por exemplo, a pederastia na Grécia antiga ou a possibilidade de abandonar, sem problemas, crianças na rua, segundo a cultura dos Romanos ou, ainda, o fato de não ser correto cobiçar a mulher do próximo de acordo com os judeus antigos. Estes fatos caracterizavam, em certa época, cada um desses povos de acordo com o que acreditavam ou não.

Não há agrupamento humano que não obedeça a normas morais, embora o que pareça natural e justo para uma coletividade possa ser a porta do inferno para outra (relativismo cultural). Uma coletividade pode adotar normas morais para uso interno e reservar outras para uso externo (dupla face de Janus) (SROUR, 1994, p.3).

Vásquez (1998) afirma que o nascimento das doutrinas éticas fundamentais pode ser definido a partir de diferentes épocas e sociedades, como respostas aos problemas básicos oriundos das simples relações entre os homens, sejam elas harmônicas ou não. Nesse contexto, a ética encontra-se intrinsecamente ligada à política (ARANHA; MARTINS, 1993).

Em aspectos gerais, o ser humano possui certa tendência para a organização, que depende da disciplina comportamental e da conduta de cada indivíduo. Dessa forma, cada ser ou a somatória deles em uma classe profissional, tem um comportamento específico, guiado pelas características do trabalho que executa (SÁ, 2001).

Com os eventos ocorridos, principalmente no ano de 2002, envolvendo grandes corporações deflagradas por atitudes antiéticas, foi criada, nos Estados Unidos, a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX, 2002), que estabelece que seja cumprido um Código de Ética pelos principais executivos das entidades. Apesar de não ser obrigatória no Brasil, ela é essencial quando diz respeito à Bolsa de Valores Norte-americana, por exemplo, que passou a exigir o cumprimento dos requisitos desta lei para empresas que possuem operações em tal instituição (ALVES *et al.*, 2007).

Embora na legislação brasileira não exista um fator restritivo com relação ao cumprimento de Códigos de Ética, cada profissão é regida pelo seu próprio código. Tal conjunto de regras regulamenta o exercício de cada profissão e pode sim impor e inibir certas práticas, além de aplicar sanções e penalidades aos indivíduos que se comportem em desacordo com seus preceitos.

Assim sendo, a presente pesquisa busca investigar e discutir se existem diferenças significativas no processo de tomada de decisão partindo do confronto do ponto de vista dos profissionais de contabilidade *versus* os alunos de Ciências Contábeis, envolvendo aspectos éticos. Dessa forma, busca-se verificar mediante análises estatísticas se essas duas categorias de indivíduos possuem diferenças significativas com relação as suas percepções éticas em situações pré-estabelecidas que envolvem tomadas de decisão..

Especificamente relacionado ao exercício da profissão contábil, o Código de Ética do Profissional Contábil (CEPC), serve como um guia que tem como propósito, segundo Lisboa (1996, p. 61), “[...] cumprir as regras da sociedade; servir com lealdade e diligência; respeitar a si mesma”. Apesar disso, estas imposições muitas vezes não podem ser garantidas, uma vez que envolvem parâmetros de valor que são intrínsecos de cada ser, ou seja, dependem do livre arbítrio dos profissionais.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A consciência de um grupo profissional surge, quase sempre, “[...] mais por interesse de defesa do que por altruísmo” (SÁ, 2001, p. 111), o que acaba desencadeando entre os integrantes desses grupos que, frequentemente, confrontam o que preconizam os códigos de ética profissionais. O autor ainda cita que podem ocorrer fatos como “[...] aviltamento de preços, propagandas enganosas,



calúnias, difamações, tramas, tudo na ânsia de ganhar mercado e subtrair clientela e oportunidades do colega, reduzindo a concorrência”.

Dessa forma, cada vez mais, a preocupação com a ética nos negócios torna-se evidente, uma vez que os contadores, normalmente têm desempenhado papel decisivo, tanto positiva quanto negativamente, nos fatos que envolvem grandes corporações. A percepção ética de alunos, que futuramente desempenharão papel de profissionais também é objeto de estudo de diversos trabalhos (EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007; ALVES *et al.*, 2007; BORGES; MEDEIROS, 2007).

Em decorrência dos fatos anteriormente citados, abordando a ética e suas nuances, tanto culturais quanto inerentes a cada indivíduo, além daquelas que fazem parte das organizações e que assim também norteiam o comportamento e sua formação, a questão orientadora do presente estudo é: **Qual a percepção ética dos contadores, explicitada por evidências de alunos e profissionais da contabilidade?**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa, embasada no CEPC e em contraste com o que é ensinado aos alunos de Ciências Contábeis e praticado nas organizações, é analisar, por intermédio de um estudo empírico como seria a percepção de alunos e profissionais da área contábil, quando confrontados com situações que envolvem desde atitudes não legais (antiéticas) e ilegais.

### 1.2.2 Objetivos específicos

Adicionalmente, os objetivos específicos são isoladamente:

- Verificar a percepção de ética, em razão de procedimentos profissionais selecionados, sob o ponto de vista dos alunos e profissionais de contabilidade;
- Investigar as informações observadas por meio das respostas sobre percepções intrínsecas ao sexo e idade dos respondentes;

- Comparar se existem diferenças significativas entre as percepções dos profissionais e dos alunos com relação às atitudes de cada grupo.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

O tema abordado torna-se relevante, não somente para a comunidade acadêmica, mas para a sociedade como um todo devido a diversos aspectos a serem ressaltados. A sociedade brasileira, entre tantas outras, ainda no século XXI, é basicamente caracterizada por uma realidade social na qual se agravam as diferenças entre classes sociais, tornando simples direitos, como o acesso à saúde ou à educação, inacessíveis à grande parte da população (ALVES, 2005).

Além disso, “a existência de dupla moral, uma oficialista e outra oficiosa, no seio de uma coletividade, não constitui evento excepcional (chega a ser um evento emblemático entre os latinos)”, tornando e destacando assim “o Brasil entre tantos outros países, um laboratório privilegiado para a análise da duplicidade moral” (SROUR, 1994, p.3).

No que diz respeito ao desempenho de uma função, para Marion (1986) o profissional contábil, especificamente, é o que está sujeito a partilhar de esquemas espúrios, já que trabalha diretamente com reporte de dados, cifras, apuração de resultados e, por consequência, exhibe dados que geram valores referentes, a impostos, taxas, dividendos, encargos, entre outros.

Assim, a presente pesquisa é justificada, pois a profissão contábil, reveste-se de destaque na sociedade, pois carrega consigo o peso dos malefícios advindos de ações isoladas de contadores e que maculam a imagem de toda uma classe de profissionais. Os Estados Unidos são um exemplo disso: apesar de leis severas, tanto para os profissionais quanto para as entidades, certas práticas contábeis e responsáveis por algumas empresas geraram diversos escândalos, que demonstraram a fragilidade de tais regulamentações (EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007).

Dentro desse contexto, é preciso também atentar-se ao fato de que as relações empresariais não são inofensivas, pois afetam de forma direta ou indireta os *stakeholders*, que são os usuários internos e externos da contabilidade (SROUR, 2003). Dessa forma, torna-se eminente a discussão acerca da ética nos negócios, que é uma das preocupações mais importantes atualmente, aliada às discussões

que envolveram contadores, os quais desempenharam papel determinante em escândalos ocorridos principalmente nos Estados Unidos, como os da Enron, WorldCom, Quest, entre outros (ABDOLMOHAMMADI; READ; SCARBROUGH, 2003; ALVES, 2005; EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007).

Aliada a esses fatos deve ser considerada a escassez de pesquisas acerca da ética nas organizações e relativas à profissão do contador (ALVES, 2005; ALVES *et al.*, 2007; BORGES; MEDEIROS, 2007). Alves (2005, p.15) confirma que existem raras pesquisas na área de ética em Contabilidade no Brasil “[...] se for considerada a relevância social dessa profissão e a crescente necessidade de se formarem indivíduos com uma melhor compreensão do papel da ética no exercício da profissão [...]”. Deste modo pretende-se contribuir com a ênfase aos estudos voltados à ética em contabilidade.

O presente estudo também é justificado pela necessidade da criação de uma mudança na cultura das organizações e é necessário que os profissionais atuantes em tais entidades estejam comprometidos com altos padrões éticos e morais e que, no caso dos contadores, são preconizados no CEPC, que orienta, normatiza e fiscaliza os profissionais da área contábil.

A discussão acerca dos princípios éticos relativos às organizações e aos profissionais torna-se relevante mediante o paradoxo em que se encontra a ética, no momento atual, com escândalos em empresas e envolvendo profissionais contábeis, oriundos da abnegação de seus preceitos e com a verificação da real eficácia dos Códigos de Ética. Também se torna relevante a investigação sobre a maneira que tais conceitos são difundidos para os alunos de Ciências Contábeis que, futuramente, serão os profissionais da área.

Assim sendo, o presente trabalho busca fomentar a discussão da ética em negócios, especificamente voltada para os profissionais da área e as organizações em que estes atuam, além disso, mediante a exploração dos resultados obtidos visa fornecer subsídios para estudantes e profissionais de Ciências Contábeis acerca da discussão e aprimoramento dos princípios éticos aplicados à contabilidade.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa está delimitada pelos seguintes aspectos:

- ✓ O presente estudo tem como objeto um segmento específico de profissionais do Brasil, o de contadores e técnicos em contabilidade, profissionais estes que possuem o registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRCPR)
- ✓ Além disso, especificamente, os respondentes são aqueles que acessaram o *website* do CRCPR e Federação dos Contabilistas do Paraná (FECOPAR) mediante *e-mail* enviado por estes órgãos a estes profissionais;
- ✓ Os dados nesta pesquisa utilizados são referentes aos questionários respondidos pelos profissionais, que foram divulgados e coletados, a partir de Outubro de 2008 até Maio de 2009 e pelos alunos, que tiveram a amostra coletada durante o mês de Setembro de 2008.
- ✓ Por fim, os resultados e conclusões inferenciados são exclusivamente relativos à análise das questões hipotéticas nesta pesquisa contempladas.

#### 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

A estrutura do trabalho está delineada em 4 seções além da introdução, que apresenta o problema de pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa e a delimitação da pesquisa, e por fim a estrutura da presente pesquisa. Posteriormente, no referencial teórico foram abordados os conceitos pautados em uma evolução lógica da origem ética, bem como a separação dos conceitos de ética e moral.

Na sequência do referencial teórico, foram elencados os modelos acerca da moral mediante fundamentação teórica dos principais autores sobre o tema, a compilação dos modelos teóricos e morais também é explicitada na busca de um modelo mais completo e que fundamente a presente pesquisa. Ainda nesse contexto, são abordados os fatores que influenciam os indivíduos no processo de tomada de decisão, divididos em individuais e ambientais. São detalhados, na sequência, os constructos relativos a esta pesquisa, respaldados em trabalhos anteriormente apresentados.

O referencial teórico é composto ainda pelos conceitos relativos à Ética na Gestão Empresarial, fonte de diversos conflitos. Da análise desses problemas, nasce a contemplação dos Códigos de Ética Empresarial e Profissional. Por fim, é evidenciada a profissão contábil e seu respectivo Código de Ética, que é o principal foco da presente pesquisa, composto pelos princípios que regem a profissão, deveres e proibições, do valor dos serviços executados, da relação entre os colegas e entre a classe e das penalidades.

O capítulo 3 descreve os procedimentos metodológicos da pesquisa. Já o Capítulo 4 é dedicado à caracterização da amostra e à apresentação e análise dos resultados obtidos mediante a presente pesquisa empírica. Por fim, no Capítulo 5, são apresentadas as conclusões e recomendações finais do estudo. Posteriormente estão dispostas as referências, apêndices e anexos da pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico serão abordados inicialmente os temas relativos à origem ética e as principais correntes de pensadores que as fundamentaram. Além disso, será discutida a definição de ética e moral e os modelos morais preconizados por diversos estudos, bem como sua compilação e a justificativa do modelo escolhido como base da presente pesquisa.

Também serão elencados os fatores, tanto individuais quanto com relação ao ambiente, que influenciam os indivíduos no processo de tomada de decisão. São expostos, também, os conceitos de ética na gestão empresarial, os Códigos de Ética Empresarial e Profissional e, por fim, a Ética e a profissão contábil, abordando o CEPC.

### 2.1 A ORIGEM ÉTICA

O estudo de temas ligados à ética é verificado desde a mais longínqua sociedade. Santos (1959) afirma que entre os chineses, pensadores como Lao Tse, Confúcio e Mêncio já especulavam tal tema em seus estudos. Aranha e Martins (1993) citam que além destes, Buda na Índia e Zaratrusta na Pérsia também tiveram ligação com o tema ético. Entretanto, suas teorias estariam demasiadamente ligadas à religião para que fossem consideradas como reflexão filosófica.

Outros povos, como por exemplo, hindus, caldeus e egípcios também buscavam sintetizar e conhecer a amplitude do significado ético. Porém, segundo historiadores, os registros consistentes mais antigos iniciam-se a partir da Grécia Antiga (ARANHA; MARTINS, 1993; VALLS, 1998). Chauí (2000, p.432) cita que, “[...] desde a Antiguidade clássica (greco-romana) até nossos dias, podemos perceber que, em seu centro, encontra-se o problema da violência e dos meios para evitá-la, diminuí-la, controlá-la”.

#### 2.1.1 Grécia Antiga

Período compreendido entre 500 e 300 a. C e que foi, segundo Valls (1998), o período áureo do pensamento grego. Foi uma época não só importante

para os gregos, mas também para os dias atuais, pois muitas das ideias ali criadas são utilizadas atualmente. Entretanto, conforme Aranha e Martins (1993, p.66) “a grande aventura intelectual dos gregos não começa propriamente na Grécia continental, mas nas colônias: na Jônia (metade sul da costa ocidental da Ásia Menor) e na Magna Grécia (sul da península itálica e Sicília)”.

É nesta época que surge o conceito de política, que vem da palavra *polis* que, em grego significa “[...] cidade organizada por leis e instituições, porque instituíram práticas pelas quais as decisões eram tomadas a partir de discussões e debates públicos e eram adotadas ou revogadas por voto em assembleias públicas” (CHAUÍ, 2000, p.31). Iniciando dessa forma, a criação organizada de leis e regras para que o convívio em sociedade fosse possível.

Vásquez (1998) descreve que, nesta época, existiram muitas mudanças nas cidades gregas, principalmente em Atenas, que assistia o triunfo da democracia escravista sobre a velha aristocracia. Assim, ocorria à democratização da vida política, a criação de novas instituições eletivas e o consequente desenvolvimento de uma intensa vida pública que deram origem à filosofia política e moral.

Os filósofos antigos (gregos e romanos) consideravam a vida ética transcorrendo como um embate contínuo entre nossos apetites e desejos – as paixões – e nossa razão. Por natureza, somos passionais e a tarefa primeira da ética é a educação de nosso caráter ou de nossa natureza, para seguirmos a orientação da razão. A vontade possuía um lugar fundamental nessa educação, pois era ela que deveria ser fortalecida para permitir que a razão controlasse e dominasse as paixões (CHAUÍ, 2000, p.440).

Ainda segundo a autora, a ética de acordo com pensadores antigos era dividida em três aspectos principais: o racionalismo, que dizia que uma vida virtuosa era o fato de agir em conformidade com a razão e o bem; o naturalismo, que ditava a vida de acordo com a natureza como um todo e com a de cada ser. E, por fim, a inseparabilidade entre ética e política, que versa sobre a conduta do indivíduo e os valores da sociedade, o que permite que sejam encontrados os preceitos de liberdade, justiça e felicidade.

Chauí (2000) relata que os sofistas são os primeiros filósofos do período socrático. Os mais importantes representantes desta corrente foram: Protágoras de Abdera, Górgias de Leontini e Isócrates de Atenas. Ainda segundo a autora, estes

eram considerados os mestres de oratória ou retórica e ensinavam aos jovens a sua arte para que fossem bons cidadãos. Aranha e Martins (1993, p. 93) afirmam que “dos sofistas só nos restam fragmentos de suas obras, além das referências - muitas vezes tendenciosas - feitas por filósofos posteriores”, o que entre outros fatores, levou a uma má interpretação de suas obras.

A era de Sócrates (FIGURA 1) que viveu de 470 a 399 a.C, foi marcada pelo fato do filósofo demonstrar publicamente que acreditava que um escravo era totalmente capaz, se bem conduzido pelo processo educativo, de como qualquer cidadão, ter acesso a difíceis questões científicas e assim provar, que pelo menos em sua alma, era igual a qualquer cidadão (SÓCRATES, 1987).

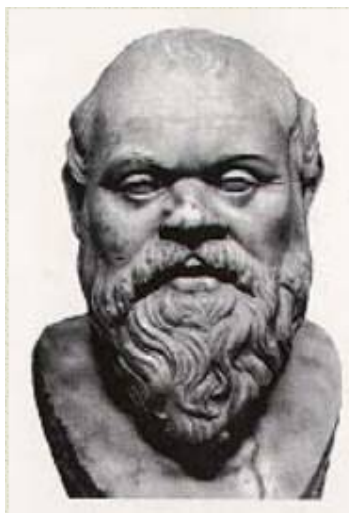


FIGURA 1 – SÓCRATES – 470 a 399 a.C

Sócrates tinha como objetivo demonstrar que as pessoas eram semelhantes, ao menos no que dizia respeito ao direito. Em 399 a.C foi condenado à morte, por contrariar os interesses de uma minoria que detinha o poder na democracia ateniense e que, com sua execução, somente se defendia das ardilosas questões por ele impostas. Vásquez (1998) afirma que a Ética Socrática é racionalista, apresentando um laço profundo entre a bondade, o conhecimento e a felicidade.

Platão (FIGURA 2) é considerado o discípulo de Sócrates. O filósofo viveu de 427 a 347 a.C. Para ele, a Filosofia começava com a admiração. “Platão definia a Filosofia como um saber verdadeiro que deve ser usado em benefício dos seres



humanos” (CHAUÍ, 2000, p.17). O filósofo também acreditava na vida após a morte e condenava uma vida terrena voltada somente para os prazeres (VALLS, 1998).



FIGURA 2 – PLATÃO – 427 a 347 a.C

Ainda segundo o autor, para Platão, os homens deveriam, durante suas vidas, contemplar ideias e, principalmente a ideia do bem. Em seus Diálogos, Platão manifesta duas preocupações que permanecerão constantes em sua obra: o problema político e o do papel que a retórica pode desempenhar na ética e na educação (PLATÃO, 1991).

Destaca-se também neste período o filósofo Aristóteles (384 a 322 a.C), que foi o maior sistematizador da filosofia grega. O pensador deixou diversas obras e escritos lógicos, sobre física, metafísica, legados retóricos e poéticos e escritos morais e políticos, entre eles a *Ética à Nicômaco*, a *Ética à Eudemo* e a *Grande Ética* e a *Política* (ARISTÓTELES, 1973). Em sua obra *Ética à Nicômaco*, o filósofo Aristóteles aborda diversos aspectos sendo que a *Ética*, para este, diz basicamente respeito ao indivíduo, sobre o que é bom ou mal, da justiça e da virtuosidade (ARISTÓTELES, 1973).

### 2.1.2 Mundo Helenístico e Romano

É considerado o último período da Filosofia Antiga e que, segundo Chauí (2000, p.50), foi quando a “[...] *polis* grega desapareceu como centro político, deixando de ser referência principal dos filósofos, uma vez que a Grécia encontrase sob o poderio do Império Romano”. Segundo a autora, essa fase também é

conhecida como Cosmopolita, pois segundo os filósofos, o mundo era sua cidade e eles cidadãos do mundo.

O Epicurismo e o Estoicismo foram os movimentos mais importantes deste período e que surgiram no processo de decadência e ruína do mundo Greco-romano. O Estoicismo tem como representantes Zênão de Cítio, que era Grego, além de Sêneca, Epíteto e Marcos Aurélio em Roma. Marcondes (2004) preconiza que essa corrente era composta de três partes fundamentais: a física, a lógica e a ética, cuja relação é explicada mediante a metáfora da árvore. A física corresponde à raiz, a lógica ao tronco e a ética, aos frutos. “Portanto a parte mais relevante é a ética: são os frutos que podemos colher da árvore do saber, porém não podemos tê-lo sem raízes e tronco (MARCONDES, 2004, p.91).

Já o Epicurismo tem como representante grego Epicuro e Tito Lucrecio Caro em Roma. Segundo estes, a moral não era definida com relação à *polis*, mas sim ao universo, ou seja, o homem deveria obedecer a uma lei natural reconhecendo-se a si mesmo como uma peça que trabalha em propósito desse universo. Tanto no estoicismo quanto no epicurismo, a física é a premissa da ética (VASQUÉZ, 1998).

### 2.1.3 Idade Média

As teorias da Idade Média basicamente têm como influências principais os filósofos Platão e Aristóteles (CHAUÍ, 2000). Este período inicia-se no século IV e se estende por durante mais dez séculos e foi nesta época que o cristianismo transformou-se na religião oficial de Roma (VÁSQUEZ, 1998). Durante este período, a influência de Platão era considerada mais adaptável aos ideais cristãos enquanto Aristóteles foi visto, durante algum tempo, com certa desconfiança (ARANHA; MARTINS, 1993).

Na Idade Média, surge a chamada Ética Cristã, que partia de um conjunto de verdades reveladas a respeito de Deus, além da relação deste com os homens. Também é iniciada outra corrente: a chamada Ética Cristã Filosófica, a qual tinha a ética limitada pela índole religiosa e dogmática. Este processo, especificamente, pode ser verificado na Ética de Santo Agostinho e de São Tomás de Aquino (VÁSQUEZ, 1998).

Valls (1998) afirma que nesta época, os ideais éticos se identificavam com os religiosos e, inspirado em Sócrates e seu lema “conhece-te a ti mesmo”, que volta à tona com Santo Agostinho, que ensina que “Deus nos é mais íntimo que nosso próprio íntimo”. Assim, o ideal ético praticado era o de uma vida de amor e fraternidade.

Santo Agostinho, um dos principais representantes desta corrente, foi influenciado por Platão. Porém, Vásquez (1998) afirma que o teólogo se afastava um pouco desse pensamento grego, principalmente quando dá destaque à experiência profissional, da vontade e do amor, contrapondo dessa forma a ideia de racionalismo ético dos gregos.

Influenciado por Aristóteles, São Tomás de Aquino (1225-1274) faz parte de um grupo de teólogos conhecidos como racionalistas (CHAUÍ, 2000). Ainda segundo a autora (p.507) “um dos teóricos mais importantes da naturalidade da política é o teólogo São Tomás de Aquino. Para ele, sendo o homem um animal social, a sociabilidade natural já existia no Paraíso, antes da queda e da expulsão dos seres humanos”, ou seja, após o pecado original, os humanos não perderam sua natureza sociável e naturalmente organizaram-se em comunidades, com leis e relações de mando e obediência.

#### 2.1.4 Idade Moderna

Segundo Vásquez (1998), o período em que surgiu a chamada Ética Moderna vai do século XVI até meados do século XIX. Esta época é também conhecida como Grande Racionalismo Clássico (CHAUÍ, 2000) e que possuiu variadas correntes éticas, porém com tendência acentuada ao antropocentrismo, que era contrastante com o teocentrismo.

Este período foi marcado pela preocupação de se conhecer, ou seja, destacava-se a discussão crítica da ciência e do conhecimento (ARANHA; MARTINS, 1993). Destacam-se como filósofos e pensadores que marcaram a idade moderna: Galileu, Francis Bacon, Descartes, Locke, Hobbes, entre outros (ARANHA; MARTINS, 1993; CHAUÍ, 2000). Porém, Vásquez (1998, p.240) afirma que a ética teológica da Idade Média, “[...] atinge o seu ponto culminante na ética de Kant”.

Vásquez (1998) afirma que os conceitos trazidos por Immanuel Kant são considerados um marco no estudo da ética que ocorreu no final do século XVIII. Sá (2001) relata que o filósofo deixou um acervo de raríssima importância para o campo da ética. Kant dedicava seus estudos à razão da ética que sugeria que os seres humanos precisam de um dever para controlar seus próprios impulsos de ambição, agressão, egoísmo, entre outros (CHAUÍ, 2000).

Para a autora (2000, p.444), Kant possuía uma fórmula geral que rege o comportamento ético: “[...] age em conformidade apenas com a máxima que possas querer que se torne uma lei universal”. Ainda segundo a autora, a teoria Kantiana tinha como base certos princípios e o mais importante deles dizia que a ação de cada indivíduo deve servir de lei para todos.

#### 2.1.5 Idade Contemporânea

Inicia-se em meados do século XIX e prolonga-se até os dias atuais, tendo como principais representantes Hegel, Kierkegaard, Stiner e Marx. Conforme Vásquez (1998), a Ética Contemporânea, em sua fase mais recente, não só experimenta o socialismo, mas também participa de um processo de descolonização e reavaliação de comportamentos, princípios e heranças.

Chauí (2000, p.58) relata que este período “[...] por ser o mais próximo de nós, parece ser o mais complexo e o mais difícil de definir, pois as diferenças entre as várias filosofias ou posições filosóficas nos parecem muito grandes porque as estamos vendo surgir diante de nós”, o que de certa forma, impossibilita que seja feita uma análise profunda de seus traços mais marcantes.

Para Chauí (2000, p.98) o “[...] filósofo alemão do século XIX, Hegel, ofereceu uma solução para o problema do inatismo e do empirismo posterior à de Kant”. Na filosofia Hegeliana, o ponto de partida é, justamente, a “noção kantiana” (ARANHA; MARTINS, 1993) e que, ao contrário da filosofia de Kant do sujeito soberano, ativo e livre, é apresentada por Hegel baseada na ideia, razão ou espírito absoluto. A ética de Hegel se apresenta em suas origens como “uma reação contra o formalismo e o racionalismo abstrato kantiano [...]” (VÁSQUEZ, 1998, p.244).

O filósofo alemão Hegel tentou sintetizar a história da razão, propondo que inatistas, empiristas e kantianos eram parte do passado, mas isso não significa que

todos os filósofos aceitem sua solução como resposta final. Estes filósofos refizeram suas teorias, criticadas por Hegel e continuaram fiéis as suas origens (CHAUÍ, 2000).

Kierkegaard foi um filósofo que viveu de 1813 a 1855, desconsiderava a filosofia moderna e era considerado “anti-hegeliano feroz, para ele o saber não é um bem absoluto e, por isso, não procura a verdade, mas um centro para sua própria vida” (ARANHA; MARTINS, 1993, p. 122). Era também considerado o pai do Existencialismo (VÁSQUEZ, 1998).

O autor ainda cita que, para Kierkegaard o grau de autenticidade de cada indivíduo é delimitado por três estágios: o estético, o ético e o religioso. A religião é o estágio superior, o ético ocupa o segundo lugar e o estético seria o último de todos. Para o filósofo, a fase ética não passa de uma antecâmara para a conquista do homem como indivíduo concreto, que só é alcançada por meio da religião.

## 2.2 ÉTICA E MORAL

É comum a indevida designação de ética como moral, pois embora tênue, existe uma diferenciação entre as duas devido a diversas razões. “Normalmente, os conceitos de Ética e de Moral se assemelham, quando se referem a costume ou se diferenciam, quando a ética é vista como ciência e a moral é considerada regra de conduta” (ALVES, 2005, p.26).

Chauí (2000, p. 437), cita que a ética e a moral “[...] referem-se ao conjunto de costumes tradicionais de uma sociedade e que, como tais, são considerados valores e obrigações para a conduta de seus membros”, ou seja, para a autora, as duas são complementares e intrínsecas. Isso também devido às questões culturais e fonéticas ligadas a etimologia das palavras derivadas do grego.

A língua grega possui uma outra palavra que, infelizmente, precisa ser escrita, em português, com as mesmas letras que a palavra que significa costume: *ethos*. Em grego, existem duas vogais para pronunciar e grafar nossa vogal e: uma vogal breve, chamada *épsilon*, e uma vogal longa, chamada *eta*. *Ethos*, escrita com a vogal longa (*ethos* com *eta*), significa *costume*; porém, escrita com a vogal breve (*ethos* com *épsilon*), significa caráter, índole natural, temperamento, conjunto das disposições físicas e psíquicas de uma pessoa. Nesse segundo sentido, *ethos* se refere às características pessoais de cada um que determinam quais virtudes e quais vícios cada um é capaz de praticar. Refere-se, portanto, ao senso moral e à consciência ética individuais (CHAUÍ, 2000, p. 437).

Para Santos (1959), apesar de a moral estar subordinada à ética, estas duas se distinguem totalmente em seu entendimento. Ainda segundo este autor, os costumes estabelecidos pelos homens podem ser entendidos como a moral e a ética dedica-se ao estudo das normas. O autor (1959) ainda destaca o fato de que é mais comum falar-se em moral do que em ética, ou por vezes, a preferência é pelo primeiro termo, sem fazer a devida distinção entre os ambos. Para esse é preciso distinguir a ciência descritiva dos costumes (moral) e a ciência normativa (ética).

Já Valls (1998) conceitua a ética, como o conjunto de normas para um indivíduo ou para determinados tipos de indivíduos, ou seja, são padrões morais que permitem que pessoas de diferentes valores, credos, religiões, formação entre outros, possam conviver em sociedade e tenham parâmetros parecidos com relação a certas ações.

Por sua vez Vásquez (1998, p.13) define a ética como “a ciência da moral, isto é, de uma esfera do comportamento humano”. Para o autor, a moral compreende além de somente regras ou normas de ação, o conjunto de princípios, valores e prescrições que indivíduos de uma determinada sociedade consideram válidos como atos reais.

O conceito utilizado e aceito para a presente pesquisa é o delineado por Aranha e Martins (1993), que conceituam a moral, como um conjunto de regras admitidas em certa época ou por determinado grupo. Já a ética, para as autoras pode ser definida como filosofia moral, ou seja, é uma parte da filosofia que tem como função a reflexão acerca das noções e princípios morais. O entendimento de tais noções pode seguir diversas direções que dependem da concepção de homem tomada como ponto de partida. Essa diferenciação pode ser exemplificada pelo conceito que a ética incorporou nos diversos estágios que atravessou desde a Grécia Antiga até os dias de hoje.

### 2.2.1 Modelos teóricos acerca da moral

Para Heeman (1998, p.26), as teorias morais poderiam estar organizadas em funções de respostas a questões como: “[...] o que é o bem? O que é valor? Como se justificam os atos, juízos e normas morais? Qual o padrão para decidir

sobre o certo e o errado?” E, além destes, ainda deveriam ser levados em conta fatores, entre outros, como liberdade, determinismo e consciência.

Porém, ainda segundo o autor, isso seria difícil, pois as teorias que existem são estruturadas sob a influência da posição filosófica de cada autor, sendo assim é possível classificar as teorias, para o esclarecimento destas questões, em três grupos principais: teleológicas, deontológicas e relativistas, delineadas conforme o QUADRO 1.

Teoria	Definição
Teleológicas	O padrão para a decisão moral depende das suas conseqüências, ou seja, do “valor não moral que venha a surgir”
Deontológicas	Não são exclusivistas, isto é, uma ação pode ser obrigatória ou correta pelo bem que promove ou também por sua própria natureza.
Relativistas	Um numeroso grupo ainda se recusa a basear-se nos princípios absolutos oriundos do fim último, ou do dever. Admitem o dever, mas não o inserem em um quadro espaço temporal mutável.

QUADRO 1 – AGLUTINAÇÃO DAS TEORIAS MORAIS

FONTE: Adaptado de Heemann (1998, p.27).

As teorias morais teleológicas derivam-se, primeiramente, dos Hedonistas que, segundo Aranha e Martins (1993, p.285), acreditavam que “[...] o bem se encontra no prazer. Mas, ao contrário do que se poderia supor, o principal representante do hedonismo grego, Epicuro (341 a 270 a.C.), considera que os prazeres do corpo são causas de ansiedade e sofrimento”.

Já as teorias deontológicas, que dividem-se em ato-deontológicas (as normas e juízos são particulares) e normo-deontológicas (ponto de vista defendido por Kant), que baseava sua teoria baseada na razão (ARANHA; MARTINS, 1993; HEEMAN, 1998). Por fim, a teoria relativista, oriunda das contribuições dos sofistas, dos neopositivistas e dos materialistas (HEEMANN, 1998).

Biaggio (1999) afirma que, além dessas correntes, na modernidade, existem ainda os chamados Universalistas representados, principalmente, por Jean Piaget (1932) e Kohlberg (1981) (seguidores de Kant) e os Relativistas, representados na presente pesquisa por Carol Gilligan (1982). Adicionalmente, é destacado o ponto de vista de James Rest (1986), orientando de doutorado de Kohlberg (1981) e que possui um modelo moral altamente influenciado por seu orientador, porém aperfeiçoado em suas conclusões (BIAGGIO, 1999).

### 2.2.1.1 Jean Piaget

Segundo Aranha e Martins (1993), Jean Piaget (1896 – 1980) desenvolveu uma teoria conhecida como psicologia genética, que pode ser delineada conforme Chauí (2000, p. 177) como a “[...] a gênese da percepção, imaginação, memória, linguagem e inteligência nas crianças [...]”, ou seja, como essas expressavam seus sentimentos. Esta teoria evidenciava o crescimento da moral de acordo com o desenvolvimento dos seres humanos, iniciando com níveis baixos e lógicos e que evoluíam de acordo com a idade.

Lima (2004) cita que a primeira obra publicada por Jean Piaget (1932), intitulada “O juízo Moral da Criança”, trouxe a proposta de tentar compreender o juízo moral do ponto de vista infantil, estabelecendo as regras morais que são criadas durante seu crescimento. De acordo com Aranha e Martins (1993), a teoria Piagetina foi desenvolvida a partir de quatro estágios, que eram iniciados nos primeiros dois anos da infância, com a experimentação motora dos bebês. Posteriormente, dos dois aos sete anos, a lógica infantil começava a se transformar rapidamente. Porém, esta criança ainda vivia em mundo em que predomina a ausência de leis.

Biaggio (1997) evidencia que no terceiro estágio, dos sete aos doze anos de idade, do ponto de vista da moral, inicia-se a apresentação e aceitação como um todo, de normas da família e da sociedade. O último estágio é o da adolescência e possui características que serão levadas para a vida adulta. Esta fase é marcada pelo amadurecimento moral, bem como pela organização autônoma de regras e pela livre deliberação.

Piaget (1932), ao estudar a gênese da inteligência nas crianças, demonstrou que a aquisição da linguagem e a do pensamento caminham juntas (CHAUÍ, 2000). A teoria de Piaget (1932) preconizava que não existia inteligência nata, assim que as crianças evoluíam na razão, na atividade e na moral, eram capazes de organizar seus pensamentos e, conseqüentemente, seus julgamentos. Dessa forma, esse modelo também era conhecido como Construtivista, já que era o saber construído pela criança e não imposto de fora (ARANHA; MARTINS, 1993).



### 2.2.1.2 Lawrence Kohlberg

Aranha e Martins (1993) relatam que, posteriormente, Lawrence Kohlberg (1927 – 1987), aluno e seguidor de Piaget (1932), tratou e aperfeiçoou teorias relativas à moral e à ética. Iniciando seus estudos em 1958, com a defesa de sua tese, o autor desenvolveu pesquisas com crianças sobre o desenvolvimento moral, confirmando a teoria Piagetina de que este é iniciado nos primeiros anos de vida. Kohlberg (1981) remodelou a teoria de Piaget (1932) e desenvolveu mais estágios do desenvolvimento moral (BIAGGIO, 1997).

Paralelamente, em seu trabalho Kohlberg (1981) evidenciou que a maturidade moral, quando atingida, acontece apenas nos adultos, aproximadamente dez anos após a adolescência (ARANHA; MARTINS, 1993). Uma das pesquisas de Kohlberg (1981), aplicada em um grupo de setenta e cinco meninos e rapazes de Chicago, que no início tinham de dez a dezesseis anos, evoluiu por quinze anos, com entrevistas de três em três anos (ARANHA; MARTINS, 1993). O pesquisador, então, reformula os estágios morais piagetianos, desenvolvendo estudos que foram realizados envolvendo dilemas morais que culminaram em um modelo composto de três níveis e seis estágios do desenvolvimento moral, conforme o QUADRO 2.

O nível I é motivado por dor ou prazer, ou seja, se houver a punição física de determinada ação, ela é considerada errada. Caso contrário, é moralmente correta, ou seja, quando uma criança faz algo aparentemente errado e existe a punição física, ela considera aquilo como errado. Quando nada é feito, passa a ser aceito como certo (BIAGGIO, 1997).

Aranha e Martins (1993) explicitam que no nível II, não existe mais essa confusão, começam a existir as noções de normas sociais e normas vigentes. Neste nível, os indivíduos procuram viver de acordo com as normas estabelecidas ou aquilo que é aceito pela maioria, existindo uma tendência a agir de um modo que cada indivíduo seja bem visto pelos outros.

Nível I – Pré convencional – Crianças de 2 a aproximadamente 6 anos	
	Estágio 1
	A orientação moral é voltada à punição e a obediência, se justifica pela tentativa de evitar o castigo bem como o poder superior que as autoridades têm sobre o indivíduo. Possui somente uma perspectiva, a da autoridade.
Motivações por antecipação de dor ou prazer	Estágio 2
	Orientação moral calculista e instrumental; hedonismo e pragmatismo. Os julgamentos são justificados para servir as necessidades e interesses próprios e a perspectiva moral distingue as perspectivas, faz as suas coordenações e as hierarquiza de acordo com o ponto de vista do indivíduo.
Nível II – Convencional – Idade Escolar	
	Estágio 3
	Conhecido como o estágio da moralidade do bom garoto, da aprovação social e das relações pessoais. Neste estágio o indivíduo precisa corresponder às expectativas alheias. Baseia-se no princípio de que se deve fazer aos outros o que você gostaria que lhe fizessem. Cria-se a expectativa do indivíduo com relação aos outros.
Aceitação das regras e normas por certos grupos	Estágio 4
	Orientação para a lei e a ordem, as autoridades mantêm a moralidade. Tem como justificativa a manutenção do funcionamento das instituições como um todo. O indivíduo se questiona o que acontecerá com a sociedade se todos fizerem o mesmo.
Nível III – Pós-convencional – adolescência	
	Estágio 5
	Orientação voltada para o contrato social, o relativismo da lei e para o bem maior de mais indivíduos. As leis não são mais válidas somente por serem leis. Inicia-se o pensamento de que certos costumes podem ser injustos e poderiam ser mudados.
Princípios Éticos	Estágio 6
	Baseado nos princípios universais de consciência pode ser considerado o nível mais alto. Há o reconhecimento dos princípios morais universais da consciência individual e age de acordo com eles. O indivíduo como um ser racional, percebe a validade de certos princípios e se compromete com eles, porém se algumas leis forem consideradas injustas por qualquer motivo, estes indivíduos resistem a elas.

QUADRO 2 – NÍVEIS E ESTÁGIOS DE DESENVOLVIMENTO MORAL DE KOHLBERG (1981)  
 FONTE: Adaptado de ARANHA e MARTINS (1993, p. 294) e BIAGGIO (1997, p.2).

Na fase III, o indivíduo se relaciona e está de acordo com normas e padrões sociais vigentes. Existe a vinculação com princípios éticos universais como o direito à vida, por exemplo. As normas servem para que os princípios sejam respeitados, caso isso não aconteça, as leis poderão ser transformadas ou até mesmo desobedecidas (BIAGGIO, 1997).

Kohlberg (1981) verificou que poucos indivíduos atingem o nível pós convencional, o que segundo Aranha e Martins (1993) faz com que seja necessária a reflexão sobre as condições sócio-econômicas que excluem grande parte da população das escolas. Dessa forma, se estes indivíduos continuarem excluídos do sistema é provável que dificilmente atinjam os níveis desejáveis de pensamento formal.

#### 2.2.1.3 Carol Gilligan

Segundo Biaggio (1999), o modelo desenvolvido por Kohlberg sofreu algumas críticas, inicialmente, e mais incisivamente por Carol Gilligan (1982). Para Duizend e Mccann (1998), o modelo desenvolvido por Gilligan (1982) relata que as pesquisas conduzidas por Kohlberg (1981) para criar um modelo baseado no gênero não possuíam as considerações adequadas. Por exemplo, o número de meninas submetidas ao experimento era muito inferior ao de meninos, o que, segundo a autora, acabou por prejudicar a análise do julgamento moral por parte das mulheres.

Lima (2004) cita que Gilligan demonstra em seu livro "*In a Different Voice*" (1982) sua exaustiva preocupação com a vez e a voz das mulheres, pois estas eram subordinadas ao auto-sacrifício e não eram ouvidas nem respeitadas. Para Gilligan (1982), a ênfase à "voz diferente" das mulheres refere-se ao cuidado destas com o próximo, diferentemente do senso dos homens, mais voltado à competição.

Duizend e Mccann (1998) relatam que Gilligan (1982) ainda afirmou que a forma como as mulheres encaravam a moral não era inferior, apenas diferente da dos homens. Adicionalmente conforme Abdolmohammadi, Read e Scarbrough (2003), Gilligan (1982) considerava que as mulheres apresentavam um senso de justiça mais aguçado do que os homens. Lima (2004) ressalta que, para Gilligan (1982), as mulheres possuem sensibilidade para as necessidades do próximo,

sendo que, por se sentirem responsáveis pela vida dos outros, elas acabam incluindo e aceitando pontos de vista de outras pessoas no que diz respeito a seus julgamentos. Este fato levou as mulheres a serem delineadas como fracas moralmente. Porém, a ética das mulheres estaria justamente nestes fatos que eram utilizados para criticá-las.

#### 2.2.1.4 James Rest

Dellaportas (2004) relata que Rest (1986), em resposta aos trabalhos de Kohlberg e às críticas de Gilligan (1982), desenvolveu um teste conhecido como *Defining Issues Test* (DIT), que utilizava seis cenários envolvendo questões morais. Este teste era baseado no modelo de Kohlberg (1981), porém com algumas adaptações. Os respondentes eram apresentados a um cenário que propunha que determinada ação deveria ser tomada ou não (DUIZEND; MCCANN, 1998).

Porém, para Dellaportas (2004), um problema do modelo de Rest (1986) é que este não oferecia de forma acurada o monitoramento do comportamento ético dos indivíduos em seu ambiente de trabalho. O autor ainda relata que o DIT era baseado na premissa de que as pessoas que estão em diferentes níveis da moral interpretam os modelos morais de forma variada e têm sua própria intuição sobre o que é certo ou justo em determinada situação.

Trevino (1992) afirma que Rest (1986) propôs um questionamento envolvendo o comportamento moral de uma pessoa e o que acontecia psicologicamente para que tal fato acontecesse. Em sua teoria, Rest (1986) propôs que em determinada situação, um indivíduo poderia passar por, no mínimo, quatro processos básicos elencados conforme o QUADRO 3.

O'Fallon e Butterfield, (2005), citam que no primeiro estágio, o indivíduo deveria ser capaz de interpretar determinada situação como sendo moral. Em uma segunda etapa, esta pessoa já deveria ser capaz de decidir qual curso de sua decisão é o moralmente aceito. Posteriormente, no terceiro estágio, deveriam ser priorizados os valores morais sobre outros do comportamento humano e, por fim, a execução e implementação da intenção moral.

Situação	Ação
Consciência moral	Interpretar a ação em termos de possíveis ações como estas podem afetar os outros
Julgamento Moral	Julgar qual o curso da ação é o mais moralmente certo
Motivação moral	Dar prioridade para o que é moralmente certo entre outras opções
Comportamento moral	Demonstrar força e habilidade para seguir a intenção de agir corretamente

QUADRO 3 – MODELO DE ESTÁGIOS DA MORAL PRECONIZADO POR REST (1986)  
 FONTE: Adaptado de Rest (1986) *apud* Trevino (1992).

Outra constatação do modelo proposto por James Rest (1986) é que a moral pode ser aumentada com a educação do indivíduo, ou seja, pessoas mais velhas e com estudo possuem preceitos morais e éticos mais altos do que pessoas mais jovens e com menos estudo (DUIZEND; MCCANN, 1998; ABDOLMOHAMMADI; READ; SCARBROUGH, 2003).

### 2.2.2 Compilação dos modelos éticos e morais

A literatura sobre ética e moral é dominada pelos estudos de Kohlberg (1981) sobre os estágios de desenvolvimento da moral, que enfatiza a aceitação dos princípios éticos, sejam eles escritos ou não. Conforme Abdolmohammadi, Read e Scarbrough (2003), destacam-se, entre outras, as teorias de Gilligan (1982), de Rest (1986) e o trabalho de Jones (1991).

Em adição a esses modelos, Loe, Ferrell e Mansfield (2000) publicaram um trabalho que revisitava várias teorias desenvolvidas até 1996 sobre ética e moral. Os pesquisadores destacaram as teorias de Ferrell e Gresham (1985), Hunt e Vitell (1986), Trevino (1986) e Jones (1991). Segundo os autores, essas teorias identificaram constructos-chave para entender os fatores individuais que afetam as decisões éticas dos indivíduos nas organizações.

O trabalho de Jones (1991), em especial, foi considerado o mais completo, pois fazia uma síntese dos modelos anteriormente apresentados (STREET; GEIGER; MARTINKO, 2001; ALVES, 2005; O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005). Para Nguyen e Biderman (2008), o modelo criado por Jones (1991) é, entre outros, o aperfeiçoamento do trabalho de Rest (1986).

Conforme Street, Geiger e Martinko (2001), existem pelo menos três razões para que o trabalho Jones (1991) seja reconhecido como um dos mais

importantes modelos para o entendimento do processo de decisão ética. Um deles é o fato de este sintetizar fatores, componentes e conclusões de outras pesquisas. Outra contribuição foi a introdução do constructo da intensidade moral, que impacta diretamente na tomada de decisão dos indivíduos. Por fim, a partir do trabalho de Jones (1991), foram desenvolvidas diversas pesquisas na área de ética e negócios (STREET; GEIGER; MARTINKO, 2001).

Nguyen e Biderman (2008) afirmam que o princípio fundamental de Jones (1991) é que as escolhas éticas não são baseadas, somente, em decisões individuais, mas são determinadas pelo conceito social em que os indivíduos estão inseridos. De acordo com a teoria de Jones (1991), o processo de decisão ética é iniciado com base em alguns padrões, como cultura, organizações e sociedade, que é onde geralmente iniciam-se os dilemas éticos (NGUYEN; BIDERMAN, 2008). O modelo preconizado por Jones (1991) pode ser visualizado na figura 3.

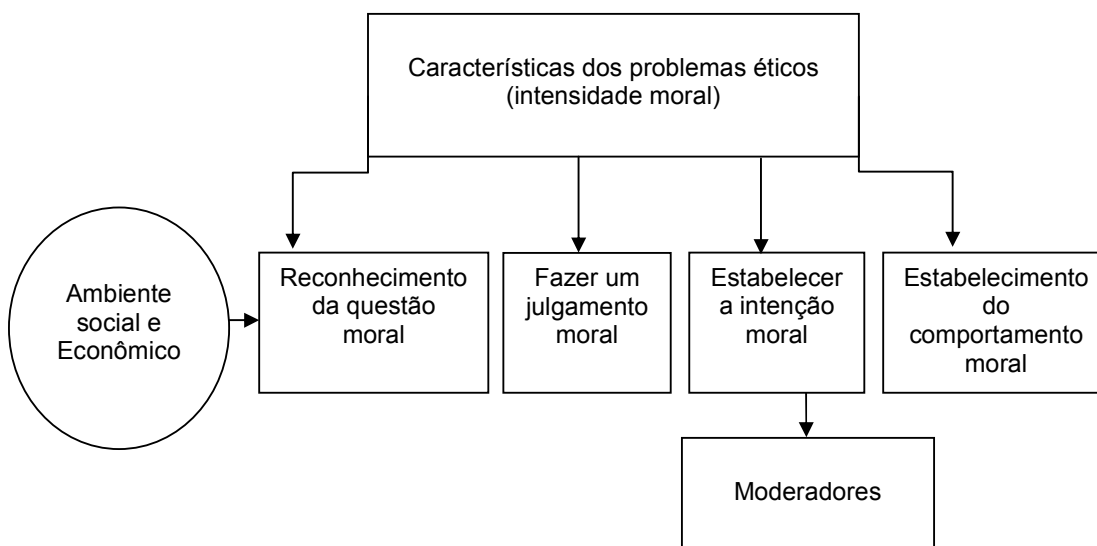


FIGURA 3 – MODELO DE TOMADA DE DECISÃO ÉTICA  
 FONTE: Adaptado de Jones (1991) *apud* Street, Geiger e Martinko (2001).

Alves (2005, p.67) elenca os estágios preconizados por Jones (1991). São eles: “[...] a magnitude das consequências, o consenso social, a probabilidade dos efeitos, a proximidade temporal, a proximidade e a concentração de efeitos”. Para Nguyen e Biderman (2008), a evolução dos estágios de Jones (1991) ocorre, em uma primeira etapa, quando o livre arbítrio dos indivíduos pode beneficiar ou prejudicar outras pessoas. Com isso decidido, acontece a evolução dentro dos

estágios, que é a formação do julgamento ético, o qual é decidido quando o tomador da decisão responde ao problema ético.

Posteriormente, é iniciado o processo propriamente dito da tomada de atitude e, finalmente, o comportamento ético é definido, seja ele legal ou moralmente aceito, ou antiético, que é baseado em atitudes antiéticas e moralmente não aceitas pela sociedade (NGUYEN; BIDERMAN, 2008). Para Loe, Ferrell e Mansfield (2000), Jones (1991) introduziu o conceito de intensidade moral, o que ele acreditava ser o que faltava em outros modelos já propostos.

Além disso, o modelo de Jones (1991) inclui um novo fator, representado pelos moderadores que podem ser representados por gênero, filosofia moral, educação e experiência no trabalho, considerados fatores individuais e cultura e clima organizacional, punições e recompensas (fatores organizacionais), ou seja, que são inerentes ao ambiente em que estes indivíduos estão inseridos (LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000).

Desta forma, o modelo de Jones (1991) foi o escolhido como base do presente trabalho, pois, segundo Loe, Ferrell e Mansfield (2000), fornece a mais completa síntese dos modelos de decisão ética. Os autores ainda afirmam que este modelo integra várias teorias preconizadas anteriormente e representa uma série de variáveis já expostas e que introduzem o conceito de intensidade moral.

Além disto, é importante destacar que Jones (1991) criticou e aperfeiçoou o processo de tomada de decisão em diferentes questões morais. A maioria dos autores tratava de forma equivalente o roubo de alguns suprimentos da organização e a liberação de material tóxico no meio ambiente, porém Jones rejeitava essa idéia (ALVES, 2005).

### 2.3 FATORES QUE INFLUENCIAM OS INDIVÍDUOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

Sá (2001), discorrendo sobre o determinismo genético e a educação ética, acredita que nenhum ser nasce bom ou mau e que isso também não é levado durante a vida toda deste indivíduo. Para o autor, certas características podem ser influenciadas por alguns fatores e muitas delas são inerentes a cada ser e podem fazer a diferença no seu comportamento.

### 2.3.1 Fatores individuais

Certos fatores como o próprio nascimento, o gênero, a idade, a nacionalidade, além da personalidade, atitude, valores, formação educacional, profissional e religião de cada indivíduo podem influenciar no processo ético (ALVES, 2005, MARQUES; AZEVEDO-PEREIRA, 2009). Dessa forma, são explicados fatos como, por exemplo, irmãos que, apesar de terem sido criados da mesma forma e terem os mesmos valores são totalmente diferentes com relação ao comportamento.

#### 2.3.1.1 Gênero

O gênero dos respondentes é um dos indicadores que aparentemente tem influência sobre a percepção ética dos indivíduos. Adkins e Radtke (2004) desenvolveram um estudo com estudantes e o corpo docente de Universidades dos EUA e, com relação ao gênero, foram encontradas algumas diferenças na percepção ética dos indivíduos, o que confirma a hipótese já levantada por Gilligan (1982) e (BIAGGIO, 1999) de que mulheres seriam mais éticas que os homens.

Emerson, Stanley e Conroy (2007), em um estudo realizado nos Estados Unidos, também obtiveram resultados significativamente diferentes no que diz respeito às respostas de homens e mulheres quando interpelados acerca de comportamentos que envolviam questões antiéticas. Os indivíduos do sexo masculino acharam certas situações apresentadas na pesquisa mais aceitáveis do que as mulheres.

Porém, alguns estudos confrontam esta teoria, de que existam diferenças na percepção dos gêneros com relação à ética. Abdolmohammadi, Read e Scarbrough (2003) realizaram um estudo empírico com cinco empresas de auditoria localizadas também nos EUA, baseados nas respostas de noventa questionários válidos. Este estudo investigava e confrontava atitudes de homens e mulheres quando apresentados a questões éticas, porém suas conclusões não encontraram diferenças significativas nas atitudes destes dois grupos.

Em outro estudo, Loe, Ferrell e Mansfield (2000) concluíram que, apesar da relevância do número de estudos relacionados ao gênero dos respondentes (vinte e seis artigos na área de negócios), não foram encontradas nem diferenças



significativas no entendimento ético e moral de homens e mulheres, quanto menos uma tendência de que o sexo feminino seria mais ético que o masculino.

### 2.3.1.2 Idade

Com relação à idade dos respondentes, Adkins e Radtke (2004), entre outras conclusões, verificaram diferenças significativas relacionadas à idade dos respondentes e a percepção que estes têm com relação ao que ético ou não, demonstrando que os mais velhos têm concepções mais fortes do que os jovens. Essas conclusões vão ao encontro das teorias de Kohlberg (1981) e Rest (1986), que sugerem que a maturação moral ocorre com a evolução do ciclo de vida dos indivíduos.

Além desses Borkowski e Ugras (1992) e Emerson, Stanley e Conroy (2007) identificaram, também, a idade com um diferencial no processo de tomada de decisão ética. Foram encontradas diferenças significativas na comparação de mulheres e indivíduos jovens do sexo masculino, que exibiram maior nível de aceitabilidade para atitudes antiéticas (EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007).

Entretanto, em contraste com este fato, segundo citam Abdolmohammadi, Read e Scarbrough (2003), estudos em contabilidade indicam que mais velhos e experientes gerentes de auditoria teriam menores níveis de moral e ética do que jovens auditores, o que estaria em desacordo com a teoria de que naturalmente os indivíduos mais velhos são mais éticos que os mais novos.

### 2.3.1.3 Nacionalidade

Outro fator que pode ter influência nas tendências éticas dos indivíduos é a nacionalidade. Lan *et al.* (2009) realizaram um estudo com profissionais e alunos de contabilidade chineses. Os autores encontraram diferenças significativas relacionadas aos contadores, que naturalmente eram mais velhos e foram criados ainda na China fechada, de regime estritamente comunista, quando comparados aos jovens que cresceram e se desenvolveram em um país altamente comunista e desenvolvido. Segundo os autores, os valores pessoais dos chineses estão relacionados com as tradições da cultura Chinesa, bem como o impacto do comunismo e de reformas sociais.

Marques e Azevedo-Pereira (2009), em um estudo realizado em Portugal, verificaram que existem mais de oitenta mil membros registrados na Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), o que para os autores é um número grande demais para um país tão pequeno e que possui por volta de 694.000 empresas, sendo que conforme dados da pesquisa a maioria destas é de pequeno e médio porte (99% do total). Este fato pode aumentar certos comportamentos antiéticos entre os contadores, já que estas empresas normalmente não são auditadas, o que coibiria, de certa forma, alguns comportamentos.

Outra característica intrínseca a Portugal é que os empreendedores locais têm o hábito de olhar minuciosamente os relatórios das empresas, diferentemente do que ocorre em outros países, o que acaba por pressionar o trabalho dos contadores em busca de resultados mais exatos e que nem sempre refletem a realidade buscada por esses empreendedores (MARQUES; AZEVEDO-PEREIRA, 2009).

#### 2.3.1.4 Influência Educacional e Profissional

O'Fallon e Butterfield (2005) verificaram, em seu estudo, quarenta e um artigos relacionados ao tipo e ao tempo de educação dos respondentes, além daqueles relacionados à empregabilidade, satisfação e experiência profissional dos indivíduos. Destes artigos, seis apresentavam diferenças estatisticamente significativas, entre a área de graduação escolhida e o processo de tomada de decisão ética dos alunos, sendo que cinco destes não encontraram diferenças significativas. Entretanto, segundo estes os autores, em sua pesquisa, Sankaran e Bui (2003) afirmaram que os estudantes de outras áreas eram mais éticos que os estudantes ligados à área de negócios.

Em outro estudo, Lan *et al.* (2001) evidenciaram que das dezoito pesquisas por eles examinadas envolvendo educação e experiência profissional, metade não possuía diferença significativa desses itens com relação à tomada de decisão ética dos respondentes. A outra metade dos trabalhos produziu resultados variados, com alguns estudos demonstrando que altos níveis de educação culminam em uma maior sensibilidade ética.

Os autores concluíram, devido à natureza dos resultados, que não é possível, afirmar claramente, que exista influência direta da educação e da

experiência profissional sob a tomada de decisão dos indivíduos. Estas conclusões contrapõem o modelo de Rest (1986), que afirma que a sensibilidade ética evolui de acordo com a idade e o nível de educação dos indivíduos (ABDOLMOHAMMADI; READ; SCARBROUGH, 2003).

#### 2.3.1.5 Religião

Loe, Ferrell e Mansfield (2000) afirmam que tópicos que envolvam, entre outros assuntos, a religião como seu foco principal, representam uma difícil área de estudo e divulgação de resultados confiáveis. Conroy e Emerson (2004) explanam que Kohlberg (1981) defendia a ideia de que moral e religião são independentes uma da outra. Porém, o pesquisador chegou a admitir que talvez existisse um paralelo entre as duas, o que poderia acarretar em uma prorrogação do último estágio de seu modelo de moral.

Alguns estudos confirmam o fato de que altos níveis de religiosidade são ligados a uma menor aceitabilidade de certos comportamentos antiéticos (CONROY; EMERSON, 2004; EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007). Em outro estudo, Rawwa, Swaidan e Al-Kathib (2006) também encontraram algumas diferenças em alunos que possuíam formação mais ligada à religião do que os outros.

#### 2.3.2 Influências do ambiente

As influências do ambiente interferem diretamente no comportamento dos indivíduos, sendo que segundo Vásquez (1998), essa influência chega por meio de vários caminhos: entre eles, estão aquelas emanadas dos pais, da escola, dos amigos, dos costumes, das tradições, da própria profissão e dos meios de comunicação como um todo.

Marques e Azevedo-Pereira (2009) citam em sua pesquisa que as influências do ambiente podem ser irradiadas para o indivíduo por colegas de trabalho, influências gerenciais, recompensas e sanções e, ainda, pelos próprios códigos de conduta ou por fatores intrínsecos à própria organização em que trabalham.

### 2.3.2.1 Clima organizacional

Shafer (2007) realizou um trabalho na China com empresas de auditoria e provou, entre outras conclusões, que o clima organizacional apresentava influência na decisão ética dos seus funcionários tanto de forma positiva quanto negativa. Ou seja, as ações empreendidas dentro de uma organização podem influenciar o comportamento de seus funcionários.

O'Fallon e Butterfield (2005) encontraram em seu estudo dezesseis pesquisas que reportaram diferenças significativas influenciadas por clima ou cultura organizacional. Deste total, pelo menos em doze artigos foram encontradas, no mínimo, uma ou mais dimensões éticas influenciada por fatores intrínsecos à organização.

### 2.3.2.2 Recompensas e Sanções

Loe, Ferrell e Mansfield (2000) evidenciaram o estudo do impacto de recompensas e sanções no processo de tomada de decisões éticas. Foram encontrados quinze trabalhos que reportaram influência desses dois fatores nas relações entre os indivíduos. Estas pesquisas demonstram que o fato de uma ação antiética ser recompensada faz com que os indivíduos voltem a repetir este tipo de comportamento. Enquanto isso, as sanções acabam por minimizar tais fatos.

Tal conclusão é compartilhada por O'Fallon e Butterfield (2005) que, ao analisarem sete artigos, encontraram em seis deles diferenças consistentes em empresas que, de certa forma, apóiam ações antiéticas com aquelas que coíbem. Em linhas gerais, o comportamento antiético é mais frequente em organizações que recompensam tal ação e menos aparente em entidades que punem tal comportamento.

### 2.3.2.3 Códigos de Ética

No estudo de Loe, Ferrell e Mansfield (2000), foi identificado que dezessete estudos faziam menção à influência dos códigos de ética nas decisões de funcionários. Para os autores, a maioria destes estudos pode afirmar que esses

códigos realmente influenciam o nível de aceitabilidade de questões que envolvem dilemas éticos.

Sobre a efetividade dos Códigos de Ética Corporativos, Cherman e Tomei (2005) verificaram em seu trabalho que os valores éticos expressos em tais Códigos realmente orientam os indivíduos na realidade prática. Porém esse fato somente ocorre com aqueles Códigos construídos em conjunto com os funcionários ou que são disseminados por meio de Programas de Ética consistentes e permanentes, de modo que este passe a ser parte da cultura organizacional da entidade.

Para Alves (2005, p.224) “[...] profissionais que consideram o CEPC irrelevante como guia de conduta, se tornam mais propensos a descumpri-lo”, em contrapartida, ainda segundo o autor, a leitura do Código aumenta a predisposição dos indivíduos a cumpri-lo. Alves *et al.* (2007) afirmam em sua pesquisa que o código de ética profissional serve realmente como guia de conduta e aqueles indivíduos que o seguem estão mais propensos a cumprir as normas exigidas para o profissional de contabilidade, o que acaba por diminuir ações que prejudicam os diversos usuários das informações contábeis.

## 2.4 ÉTICA NA GESTÃO EMPRESARIAL

Moreira (1999) afirma que a evolução histórica da ética empresarial está atrelada ao próprio desenvolvimento econômico da humanidade. Na economia baseada em trocas das sociedades primitivas antigas, não havia nem lucros nem empresas. Desta forma, já que não havia o fator monetário, a ética era limitada por ações de poder entre as partes e por eventuais necessidades de obtenção de certos bens ou artigos.

O advento do lucro representou uma dificuldade para a moral, pois os pensadores estavam acostumados com a realidade da troca e, para estes, o lucro era um acréscimo indevido do ponto de vista da moral (MOREIRA, 1999). Para Leisinger e Schmitt (2001, p.23), no que diz respeito a esses ganhos excedentes, “[...] não é o lucro como tal, nem o seu valor, o que importa para a análise ética, mas sim a forma como esse é obtido.

A título de exemplo, é interessante lembrar que, antes da Reforma Protestante, toda aquisição de riquezas acima do estritamente necessário para atender às próprias necessidades era considerada excesso pertencente a sociedade. O excedente tinha que ser entregue para a Igreja, à qual cabia sua distribuição entre os necessitados (a igreja era responsável pelo ensino, saúde, e assistência social). Nenhum homem tinha direito a recompensa econômica, a não ser que se empenhasse em trabalho socialmente útil. Vale dizer, a finalidade da atividade produtiva consistia em oferecer bens e serviços à comunidade e em capacitar cada pessoa a viver com conforto e segurança. Seu objetivo não era oferecer oportunidades para que alguns pudessem se tornar ricos, à revelia ou à custa dos outros (SROUR, 1994, p. 4).

Somente no Século XVII, Adam Smith, em sua obra *A Riqueza das Nações*, prova que o lucro não é um acréscimo indevido, mas sim um vetor de distribuição de renda. Com isso, é possível, pela primeira vez, aliar a ética e a atividade lucrativa (MOREIRA, 2002). Leisinger e Schmitt (2001, p.43) afirmam que a ideia de Smith, baseada no fato do “[...] agir econômico começa pelo próprio interesse individual, como um dado apriorístico que, em sua opinião, não necessita de legitimação ética [...]”, pois o lucro é resultado da concorrência regulada, ou seja, o crescimento econômico das nações.

Em 1890, entra em vigor, nos Estados Unidos, a *Sherman Act*, criada pelo senador John Sherman. A lei antitruste preconizava, entre outras ações, a proteção à sociedade contra acordos entre empresas, contrários ou restritivos de livre concorrência, além de proibir a discriminação de preços por parte de uma empresa em relação aos seus clientes (MOREIRA, 1999).

Porém, praticamente até os anos 60, não houve grande destaque para a ética empresarial. Em 1920, quando os Estados Unidos passavam por fases dolorosas do questionamento do capitalismo, a nação americana vivenciou o Movimento Progressista, que tentava garantir aos cidadãos um salário mínimo, que era a renda mínima suficiente para custear educação, recreação, saúde e aposentadoria. Além disso, até 1960, questões relacionadas com ética eram discutidas em termos teológicos, sendo que os temas ligados a salários, práticas tributárias e moralidade eram discutidas por líderes religiosos (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001).

Ainda segundo esses autores, a partir da segunda metade do século XX, o assunto ética empresarial ganhou real destaque nas sociedades. As primeiras arguições com relação a este tema são oriundas de debates ocorridos

especialmente em países de origem alemã, na década de 60 (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001).

Somente na década de 70 é que esse assunto começou a se desenvolver como campo de estudo, porém ainda eram filósofos e teólogos que difundiam os ensinamentos acerca da ética (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001). Neste contexto, o seu ensino em faculdades de Administração e Negócios foi impulsionado, principalmente nos Estados Unidos. Os filósofos e teólogos desta época vieram trazer sua contribuição a este novo assunto, que posteriormente foi complementado pela vivência empresarial, iniciando-se dessa forma, a aplicação dos conceitos de ética à realidade dos negócios, surgindo então a Ética Empresarial (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001).

No ano de 1972, a Organização das Nações Unidas (ONU) realizou, em Estocolmo, a Conferência Internacional sobre o Meio Ambiente. Este evento serviu para alertar todos os seguimentos sociais sobre a necessidade de preservar e proteger o planeta. Logo após essa conferência, quase todos os países reforçaram suas leis de proteção ao ambiente (MOREIRA, 1999). O autor ainda relata que, em 1977, com a aprovação da *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) nos Estados Unidos, foram estabelecidas penalidades para pessoas e organizações que ofereciam suborno para autoridades estrangeiras em busca de negócios ou contratos com esses agentes.

Segundo Ferrell, Fraedrich e Ferrell (2001), na década de 80, a ética começou a ser vista por professores e administradores norte-americanos como campo de estudo. Foram verificados esforços tanto de pesquisadores dos Estados Unidos quanto da Europa, sendo que estes dedicaram-se ao estudo da ética nos Negócios em faculdades de Administração e em programas de *Master of Business Administration* (MBA) (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001).

O ano de 1982 foi marcado pela publicação da revista americana *U.S News & World Report*, que relatava que “[...] ao longo de dez anos, quase um quarto das quinhentas empresas americanas foram acusadas ou condenadas por causa de graves crimes” (LEISINGER; SCHMITT, 2001, p.23). Ainda segundo os autores, as vinte e cinco maiores firmas distinguiam-se por serem particularmente irresponsáveis.

A década de 90 foi marcada pela institucionalização da ética empresarial e também pela auto-regulamentação e o livre comércio, bem como questões relativas

aos conceitos de responsabilidade empresarial (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001). Ao final dessa década, alguns desafios foram identificados como, por exemplo, o fato da ética empresarial poder ser vivida em uma variedade de ambientes empresariais e que a importância do clima moral poderia variar de país para país. Também foi verificada a preocupação internacional com a corrupção, liderança e responsabilidades corporativas (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001).

Do ano 2000 em diante, a ética empresarial entra em um patamar diferente do apresentado anteriormente, pois as empresas passam a reconhecer amplamente os programas de ética e como esses são bons para o desempenho destas. Em termos globais, trabalham para criar padrões de comportamento mais aceitáveis (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001).

Contudo, em 2002, conforme relata Alves (2005), ocorreram os escândalos de grandes empresas como a Enron, Worldcom, Xerox, entre outras. Estas fraudes ocorridas em países em que é alto o índice de desenvolvimento humano, com instituições democráticas já consolidadas, demonstram quando normas e o sistema de punição se tornam insuficientes para coagir as empresas a agir de acordo com padrões morais esperados pela sociedade.

Tais acontecimentos culminaram com a criação da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX, 2002), criada para restaurar a confiança pública nos mercados. A lei atentava para o melhoramento do clima organizacional definindo códigos de ética e promovendo a honestidade e a conduta ética. As bolsas americanas rapidamente adotaram os requisitos preconizados pela SOX (2002), fazendo com que diretores, empregados e empresas que ali negociavam suas ações adotassem a utilização de Códigos de Ética Empresariais mais rígidos (HESS, 2006).

Srouf (2003) indaga o porquê dessa crescente preocupação com questões morais no mundo dos negócios. “Alguns tradicionalistas afirmam que os costumes degeneraram, a permissividade se espalhou e as pessoas deixaram de ter caráter” (SROUR, 2003, p.17). Para o autor, tais alegações se repetem ao longo dos séculos, pois nas economias monetárias, desvios de conduta sempre ocorreram motivados por interesses egoístas.

A ética empresarial é formada por certos princípios e padrões que orientam comportamentos que as organizações devem seguir no mundo dos negócios. Essa forma de proceder é o resultado de decisões individuais e dos grupos,



consideradas como certas ou erradas, dentro e fora das organizações (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001).

Tanto no Brasil como em outros países, as leis, regulamentos, e principalmente as decisões judiciais têm sido no sentido de exigir das empresas um comportamento ético em todos os seus relacionamentos. Para motivá-las a seguir a ética, através do estímulo aos seus instintos egoísticos, alguns países têm permitido que os seus tribunais imponham condenações milionárias às empresas infratoras. (MOREIRA, 2002, p. 29).

Segundo D'Aquila (2001, p.1), “as organizações têm tentado criar ambientes éticos implementando inúmeras iniciativas, incluindo códigos de conduta, programas de treinamento sobre ética [...]”, entre outros. D'Aquila (2001) cita que especificamente com relação aos Códigos de Ética das empresas e a forma como estes são conduzidos por seus principais disseminadores, ou seja, pelos gerentes dessas entidades, motivou diversos estudos.

O autor ainda evidencia que estas pesquisas atentam para o fato de que existe um conflito entre ética pessoal e os objetivos da companhia, uma vez que estes gerentes, para que sejam alcançadas determinadas metas podem pressionar seus funcionários para que ajam de forma antiética. Arruda (2002, p.15) confirma o papel dos principais executivos da empresa sobre as percepções éticas dos empregados, pois estes “[...] prestam mais atenção às ações e atitudes dos diretores e gerentes do que a declaração impressa num folheto”.

Para Srour (2000, p.41), as decisões empresariais não são “[...] inócuas, anódinas ou isentas: carecerem de um enorme poder de irradiação pelos efeitos que provocam. Em termos práticos, afetam os *stakeholders*, os agentes que mantêm vínculos com dada organização”. Para o autor, internamente são afetados os trabalhadores, gestores e proprietários dessas organizações e, na frente externa, todos os clientes, fornecedores, prestadores de serviços, autoridades governamentais, credores, concorrentes, entre outros, que atuam no mesmo ambiente da empresa.

#### 2.4.1 Código de Ética Empresarial

A criação dos Códigos de Ética Empresariais é creditada, inicialmente, nos Estados Unidos, país muito preocupado com questões éticas, dentro e fora das

organizações (SROUR, 1994). Estes códigos podem variar em diversos aspectos, de acordo com a atividade, a nacionalidade e, até mesmo, com o objetivo da entidade que o utiliza.

A adoção de Códigos de Ética no Brasil tem sido coordenada por diferentes áreas dentro das organizações: recursos humanos, auditoria, assuntos corporativos e até marketing institucional. O conteúdo destes indica ou reforça certos aspectos, determinados pela área responsável por sua colaboração e manutenção (ARRUDA, 2002).

A autora ainda afirma que, nesta época, uma onda de códigos voluntários apareceu no país, como resposta a distintas demandas. Entre elas, estaria a imagem corporativa que, por vezes, denota maior preocupação com o marketing da empresa do que propriamente com a ética desta. Esses códigos são desenvolvidos tanto internamente quanto por consultores externos contratados para esse fim.

Para Lisboa (1996), além de ditarem um novo padrão de conduta na vida profissional dos trabalhadores de determinada entidade, os Códigos também coíbem ou impõem certos comportamentos que variam desde sugestões para trabalho em grupo, vida profissional *versus* vida pessoal, entre outros. Arruda, Whitaker e Ramos (2001, p.119) afirmam que as empresas que estabelecem “[...] para si códigos de ética costumam definir condutas éticas específicas a serem seguidas no relacionamento de seus empregados com os *stakeholders* externos”.

Weaver (1993) define o código de ética empresarial como um documento formal distinto, que possui obrigações éticas conscientes para a conduta organizacional, só existindo se for formulado com o propósito único de ser guiado por padrões morais para condutas éticas (CHERMAN; TOMEI, 2005). Para as autoras, essa definição busca coibir as empresas de divulgarem relatórios anuais, missão organizacional, entre outros, como códigos de ética, causando a errada compreensão dos mesmos.

O Código de Ética de uma instituição, seja ela o governo, empresa ou ONG (organização não governamental), teoricamente só pode ser vantajoso para os seus vários *stakeholders*. Enquanto muitos executivos apenas vêem um modismo capaz de capitalizar benefícios ou dividendos, outros têm-se desdobrado para criar um instrumento genuíno, com adesão voluntária de todos os *stakeholders*, incorporando de maneira natural e profissional os princípios éticos da instituição (ARRUDA, 2002, p.1).

No que diz respeito a como os profissionais que comandam as entidades se preocupam com o que é ético ou não, para Nash (1993), existe por parte dos executivos dois tipos de preocupações no que se refere à ética. A primeira diz respeito ao efeito da adoção de padrões morais elevados sobre os resultados financeiros da corporação. A segunda preocupação está ligada ao temor de que a adoção de padrões não-éticos pelos empregados venha a se constituir em um passivo financeiro caso tais padrões cheguem a público (MOREIRA, 2002).

Da mesma forma que os códigos relativos às profissões, o código de ética das empresas deve ser regulamentador. Não deve necessariamente contemplar os ideais, a missão, a visão da empresa, embora se apóie neles, mas deve deixar claro o que é uma afirmação genérica e o que é uma afirmação de caráter regulamentador, à qual deve corresponder uma punição (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001).

Arruda (2002) cita que, dependendo das atitudes da administração, que podem ser boas, motivando conseqüentemente um clima ético com mais facilidade e rapidez ou quando são más, acabam prejudicando negativamente as ações éticas dentro das empresas. Assim, muitas vezes, o conteúdo de um Código de Ética se torna mais importante que seu formato.

#### 2.4.2 Código de Ética Profissional

Cada sociedade ou concentração de pessoas em torno de um mesmo objetivo, que pode ser sobrevivência, negócios, interesses em comum de certa forma, classes profissionais, entre outros, possui um Código de Ética, ainda que implícito, que é utilizado pelos participantes do grupo e também para os que estão fora desta esfera (SÁ, 2001). O autor também afirma que a formação de classes profissionais decorreu de forma natural há milhares de anos e que atualmente não só se encontram reguladas por lei, mas organizadas em instituições de classes fortíssimas.

Ainda conforme Sá (2001, p.116) “uma classe profissional caracteriza-se pela homogeneidade do trabalho executado, pela natureza do conhecimento exigido preferencialmente para tal execução e pela identidade de habilitação para o exercício da mesma”, ou seja, as pessoas que as integram, normalmente possuem diversas características em comum.

Para Lisboa (1996) essas associações são regidas pela ética profissional de cada grupo e que pode ser entendida como uma relação das práticas do comportamento que devem ser observadas no exercício da profissão. Os conjuntos de profissionais devem, conforme preconiza Sá (2001, p. 110) “seguir uma ordem que permita a evolução harmônica do trabalho de todos, a partir da conduta de cada um, através de uma tutela no trabalho que conduza a regulação do individualismo perante o coletivo”. Assim, o código de ética profissional é utilizado como um guia onde são descritos os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade (LISBOA, 1996).

Os Códigos de Ética profissionais representam “um conjunto de elementos que caracterizam o comportamento das pessoas dentro de um grupo social” (BORGES; MEDEIROS, 2007, p.64). Assim, o Código de Ética Profissional é utilizado como um guia que descreve os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade.

Estes códigos possuem caráter coletivo, ou seja, “[...] os padrões de conduta neles estabelecidos são, de alguma forma, discutidos com os membros que compõem a respectiva classe profissional, gerando regras que devem ser respeitadas por todos” (ALVES *et al.*, 2007, p.59). Desse modo, inicia-se a cooperação entre os padrões de conduta individual e os coletivos que se relacionam de forma harmônica para o desempenho correto da função do empregado, bem como das funções dentro de uma organização.

Além disso, este instrumento normativo define certos princípios que devem ser seguidos e que, no caso específico dos contadores, como a responsabilidade perante a sociedade e aos deveres da profissão, a lealdade perante o contratante de seus serviços além da preservação da imagem profissional, entre outros (LISBOA, 1996).

Sá (2001) afirma que a criação de um Código de Ética Profissional normalmente possui uma base filosófica, com virtudes básicas, comuns a todos os códigos e específicas de cada profissão, que representam variações entre os diversos estatutos éticos, pois cada profissão tem suas próprias características e exigem virtudes pertinentes ligadas diretamente ao seu desempenho.

Porém, nenhum código de ética consegue abarcar todos os problemas que aparecem no exercício de determinada profissão, sendo assim necessário que este seja complementado com opiniões de órgãos competentes e associações

profissionais (LISBOA, 1996). Este conceito é confirmado por Alves (2005, p.31) ao afirmar que “a constituição desses instrumentos normativos não garante, porém, que o corpo funcional da organização irá segui-los”, uma vez que tais códigos evidenciam o que deve ser feito, entretanto não garantem a conduta efetiva nas organizações.

## 2.5 A ÉTICA E A PROFISSÃO CONTÁBIL

A profissão de contador foi regulamentada mediante publicação no Diário Oficial da União do Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931, e somente em 1945, a profissão contábil foi considerada uma carreira universitária, com a criação das faculdades de Ciências Contábeis (PELEIAS *et al.*, 2007). Os autores ainda evidenciam que em 26 de janeiro de 1946, com a fundação da faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, foi instituído o Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, o que pela primeira vez equiparou o Brasil, de certa forma, aos moldes de pesquisa e ensino norte-americanos.

Borges e Medeiros (2007) citam que, em 27 de maio do mesmo ano, houve a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), mediante Decreto-Lei nº 9.295/46. Estes órgãos foram criados com o intuito de representar os profissionais da área, além de regulamentar as normas e atos da profissão. Os autores ainda citam que houve também a divisão da profissão, da categoria do técnico em contabilidade e dos contadores, diferenciados por seu nível de formação e por prerrogativas estabelecidas mediante a Resolução CFC nº. 560 de 1983.

Para Peleias *et al.* (2007), o ensino da contabilidade evoluiu no Brasil com grandes mudanças apresentadas nos anos 60 e meados dos anos 70, frutos do Milagre Econômico que o país vivenciava nesta época. Além disso, diversos fatores influíram para a modificação do currículo de Ciências Contábeis, como por exemplo, a Lei 4.024 de 20/12/1961, que fixou as Diretrizes e Bases da Educação Nacional e criou o Conselho Federal de Educação (CFE) (PELEIAS *et al.*, 2007).

Ainda segundo os autores, os anos 80 ficaram conhecidos como a década perdida, já que não foram feitas grandes alterações e contribuições ao ensino de contabilidade. Em 1992 devido à resolução CFE nº 03 de 03/10/1992, que fixava normas para as instituições de contabilidade com relação à fixação do currículo

para o curso de Ciências Contábeis, foram efetuadas algumas alterações curriculares no curso. A partir do ano de 2002 até os dias de hoje, o Ministério da Educação e Conselho Nacional da Educação (MEC-CNE) vem buscando e aperfeiçoando currículos que zelem pelo objetivo profissional dos alunos de contabilidade (PELEIAS *et al.*, 2007).

Já a evolução quantitativa dos cursos de Ciências Contábeis é bem mais dinâmica que sua própria regulamentação. Segundo o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP, 2006), no ano de 2006, no Brasil, foram ofertados, entre universidades públicas e privadas, faculdades integradas e institutos cerca de 879 cursos presenciais de graduação em Ciências Contábeis. O número de vagas ofertadas por vestibular e outros processos seletivos totalizaram de 101.367; os alunos matriculados somavam 179.294 e os que concluíam o curso foram por volta de 28.931. O número de instituições que possuem graduação em Ciências Contábeis pode ser visualizado na TABELA 1.

TABELA 1 – DISTRIBUIÇÃO DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL

Região	Instituições Reconhecidas	Percentual
Norte	73	6%
Nordeste	207	18 %
Sudeste	489	43%
Sul	230	20%
Centro-Oeste	139	12%
<b>Totais</b>	<b>1138</b>	<b>100%</b>

FONTE: Adaptado do MEC (2009).

Em 2009, o MEC (2009) reporta a existência no Brasil de 1.138 cursos/habilitações autorizados e/ou reconhecidos em Ciências Contábeis, o que vem aumentando a cada ano, pois conforme Frezzati, Martins e Leite Filho (2006), em 2002, existiam cerca de 700 cursos. Já conforme Niyama *et al.* (2008), até junho de 2006, eram 888 cursos autorizados e/ou reconhecidos pelo MEC. Estes números confirmam o crescimento e a importância da profissão contábil no mercado brasileiro.

Uma profissão como exercício habitual de uma tarefa, que normalmente é desempenhada a serviço de outras pessoas, está inserida na sociedade, como uma atividade específica. As relações oriundas de tal processo exigem a

preservação de uma conduta com princípios éticos condizentes e que possam ser praticados pelos indivíduos desse grupo (SÁ, 2001).

No Brasil, no caso dos contadores, com o intuito de construir e regulamentar, além de fiscalizar a profissão contábil, surgiu por meio da Resolução nº 803/96 o CEPC, que em conjunto com os Códigos de Ética Empresarial, vislumbram tornar o trabalho dos profissionais e das instituições mais éticos e corretos.

Lisboa (1996, p. 61) afirma que “o objetivo do código de ética para o contador é habilitar esse profissional a adotar uma atitude pessoal, de acordo com os princípios éticos conhecidos e aceitos pela sociedade”. Dessa forma, de acordo com CEPC, são dispostos os princípios que regem a conduta do profissional contábil, bem como os deveres e as proibições, além da fixação do valor dos serviços profissionais e os deveres em relação aos colegas e à classe e, por fim, as penalidades no caso de infração.

O Capítulo I do CEPC (ANEXO 1) objetiva fixar a forma pela qual os contabilistas devem conduzir suas atividades quando no exercício profissional. Já no Capítulo II, no Artigo 2º, são elencados os deveres e proibições para os profissionais da área. Entre eles, estão à exigência de se exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade e a questão da guarda do sigilo em razão de ato ilícito com ressalvas para os casos previstos em lei.

Também estão dispostas, no Capítulo II, a competência na execução de trabalhos, bem como a renúncia no caso de desconfiança por parte do cliente e que em virtude de substituição do profissional, que seja informado ao substituto sobre os fatos que este necessite para a continuação do trabalho. Por fim, este capítulo preconiza que o contabilista deverá manifestar, a qualquer tempo, impedimento para o exercício da profissão, bem como a solidarização com os membros de defesa da dignidade profissional.

O Artigo 3º nos incisos I a XXII evidencia as proibições ao trabalho dos Contabilistas, ou seja, atos que entram em conflito com os valores anteriormente preconizados no CEPC. Elas estão divididas, conforme Alves (2005) em procedimentos que desprestigiarão a categoria profissional junto à sociedade, pois inferem prejuízo moral a terceiros (incisos I, II, VII e XXI) e aqueles que caracterizam depreciação da profissão junto aos colegas de profissão (incisos I, II, XXI) e por último os considerados atos ilícitos (incisos III a VI e VIII a XX).

Os incisos apresentados no artigo 4º englobam os aspectos referentes ao contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro e o que esse deve considerar em razão de sua capacitação. Entre os exemplos estão: interpretações tendenciosas, argumentos ou convicções pessoais além da imparcialidade e a abstenção no caso de não estar suficientemente informado e munido de documentos.

Ainda nos incisos VII a IX estão questões relativas ao respeito aos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pela Resolução 750/93 do CFC, bem como do impedimento de emissão de parecer. Por fim, o profissional deverá atender à fiscalização dos CRCs e do CFC sempre que solicitado, bem como dispor e apresentar quando requisitados, relatórios e documentos que originaram seu trabalho.

Apesar das dificuldades e dos problemas que circundam a fixação de honorários, como o aviltamento de remuneração pecuniária e concorrência desleal, o Capítulo 3 do CEPC fixa alguns parâmetros básicos que devem ser seguidos, como a relevância ou dificuldade do trabalho a ser executado, além do tempo de execução e a impossibilidade de realização de outros trabalhos simultaneamente. Também é fixada a peculiaridade do cliente, seja ele eventual, habitual ou permanente, bem como o local da prestação do referido trabalho.

O Sindicato dos Contabilistas de Curitiba (SICONTIBA, 2009) disponibiliza os valores de referência para serviços contábeis que são livres para cada estabelecimento, porém devem obedecer ao valor mínimo disposto por este órgão, conforme a TABELA 2, que tem o propósito de evitar o aviltamento entre os próprios profissionais.

O SICONTIBA (2009) separou as empresas em classes, criando para estas, segundo seu faturamento, o valor mínimo do honorário para execução de serviços contábeis. Ainda segundo este órgão, os valores superiores dos estabelecidos na TABELA 2 deverão ser combinados entre o profissional contábil e o contratante. Em contraste ao que é praticado no Brasil, segundo a Federação Internacional dos Contadores (IFAC, 2005), mediante o disposto no Código de Ética para os Profissionais da Área Contábil, o fato de um profissional da área cobrar um valor por seus serviços prestados menor do que o praticado por outros não consiste, ao contrário do que é preconizado no CEPC, em atitude anti-ética.



TABELA 2 – PLANILHA ORIENTATIVA PARA COBRANÇA DE HONORÁRIOS SOBRE SERVIÇOS DE CONTABILIDADE

CLASSE	FAT. MENSAL R\$	HONORÁRIOS R\$
01	0.000,00 a 7.649,00	456,00
02	7.649,01 a 16.940,00	503,00
03	16.940,01 a 30.786,00	701,00
04	30.786,01 a 56.056,00	950,00
05	56.056,01 a 70.002,00	1.563,00
06	70.002,01 a 102.016,00	2.184,00
07	102.016,01 a 186.512,00	3.008,00
08	186.512,01 a 338.791,00	3.305,00
09	338.791,01 a 616.199,00	5.005,00
10	616.199,01 a 1.121.435,00	6.682,00

FONTE: Adaptado de SICONTIBA (2009).

Já no Capítulo 4 do CEPC, são apresentados os deveres dos contadores em relação aos colegas e à classe como um todo. Os princípios de solidariedade, consideração, respeito e apreço não devem justificar segundo o CEPC a participação ou convivência com erros os atos que infrinjam as normas éticas e legais que regem a profissão.

Neste contexto, devem ser observados a abstenção de se fazer referências prejudiciais ou desabonadoras aos colegas, bem como não aceitar encargo profissional em substituição daqueles que tenham dele desistido para que seja preservada sua imagem e da classe como um todo. Os profissionais da área contábil também devem observar a não apropriação de trabalho, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas e que deles não tenham participado.

No artigo 11, composto pelos artigos de I a VII, trata da observação pelos contabilistas em relação à classe. Entre os preceitos básicos estão à conduta moral, intelectual e material, o zelo pelo prestígio da classe bem como a dignidade e o aperfeiçoamento profissional. Nos incisos III, VII e VIII, especificamente, estão descritas normas relativas aos órgãos de classe, com relação ao desempenho dos profissionais da área contábil em tal função e a representação perante os órgãos competentes sobre irregularidades ocorridas no cargo administrativo de entidade de classe e a não utilização dessa posição para benefício ou proveito pessoal.

No capítulo V são descritas as penalidades que podem ser aplicadas na inobservância, por parte dos contabilistas, do já preconizado anteriormente. Conforme o Artigo 12, as transgressões ao código constituem infração ética e sancionada segundo sua gravidade. Entre as penas previstas estão a advertência e a censura reservada, além da censura pública. Porém, as faltas cometidas podem ser atenuadas, em defesa de prerrogativa profissional, ausência de punição anterior e também podem culminar em prestação de serviços à comunidade.

O artigo 13 do CEPC é relatado que o julgamento das questões relacionadas a transgressões de seus preceitos são de responsabilidade, inicialmente dos CRCs, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética, facultando o recurso de efeito suspensivo, com o prazo de quinze dias, passando então a responsabilidade para o CFC em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

Por fim, neste artigo, são definidas questões relativas ao recurso voluntário que somente será encaminhado ao CFC se o CRC responsável mantiver ou reformar parcialmente a decisão. Além disso, no caso de denúncia, o CRC comunicará ao denunciante a instauração de processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

## 2.6 CONSTRUCTOS DA PESQUISA EM RELAÇÃO À PERCEPÇÃO ÉTICA

Os constructos utilizados na operacionalização desta pesquisa serão posteriormente elencados e detalhados. Todos eles são fundamentados em pesquisas anteriormente publicadas e possuem destaque para a autoria, comprovando, assim, a importância de tais estudos e possibilitando comparações em futuras pesquisas.

### 2.6.1 Atributos de Competição

No que diz respeito à competição dentro do universo empresarial, o sucesso de uma empresa pode ser determinado pelo cumprimento de certas metas por seus empregados. Porém, muitas vezes, esses objetivos podem acarretar em pressões intensas no cumprimento das mesmas e que acabam atropelando os

preceitos éticos dos indivíduos que fazem parte da organização (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001).

Ainda segundo os autores, a rivalidade entre as empresas geralmente é motivada pela busca de clientes ou lucros. Quando empresas concorrem, podem ser gerados problemas de natureza legal e de responsabilidade social. Em determinado ponto, os administradores chegam a crer que a própria sobrevivência da empresa está ameaçada.

Outro fator de destaque com relação à competição é a frequente “camuflagem” de mercadorias. Srour (2003) cita que, no Brasil, no segundo semestre de 2001, ficou conhecido o termo “produtos maquiados”, fruto da alteração na embalagem bem como a redução de pesos ou volumes, sem que esse fato fosse comunicado aos consumidores.

O autor ainda relata que, foram notificadas as empresas Klabin, pelo papel higiênico das marcas Neve e Nice, a Procter & Gamble, pelo sabão em pó das marcas Ace e Ariel, a Círio Brasil, pelo extrato de tomate Peixe, entre tantos outros. Novas regras foram definidas e o governo determinou que todas as empresas que mudassem a quantidade de seus produtos deveriam informar o fato na embalagem do mesmo.

#### 2.6.2 Atributos Ambientais

A relação com o ambiente se estabelece a partir do entendimento do que representa este termo. Moreira (1999) divide o meio ambiente em natural, que é aquele composto por água, ar, solo, flora e fauna. O ambiente artificial, é caracterizado pelo espaço urbano construído e o ambiente cultural, é representado pelo patrimônio intelectual de uma determinada região, ou seja, o meio ambiente é a integração total entre pessoas, suas criações e os ecossistemas.

Visando a proteção do meio ambiente, foi realizada em 1992 a Conferência Internacional sobre o Meio ambiente que preconizou o princípio do “desenvolvimento sustentável”, que significa a utilização do ambiente sem que isso impeça a sua utilização por gerações futuras. Apesar dos limites às implicações de violação de caráter legal ou ético contra o meio ambiente, seus efeitos ainda têm enormes consequências, pois interferem na vida do planeta como um todo (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001).

Os mesmos autores ainda explicitam que 15 países da União Europeia assumiram o compromisso de, entre 2008 e 2012, reduzir os níveis de dióxido de carbono e metano em 8% com relação ao que era emitido por volta de 1990. Assim, alguns países, tentando defender a qualidade de seu ar e água, estão tomando medidas legais contra as firmas mais poluidoras.

### 2.6.3 Atributos Financeiros

Um dos principais aspectos ligados aos atributos financeiros é a evasão fiscal que, para Sayeg (2003), está baseada em cinco pilares: detecção, diminuição, prevenção, legitimação e ética. Os três primeiros fatores referem-se diretamente à questão da sonegação, enquanto a legitimação lida com a legitimidade do tributo como instituto social.

Por fim, Sayeg (2003) afirma que o quinto vetor, o ético, é o único que não se reporta diretamente ao objeto do processo, ou seja, o tributo, mas aos outros sujeitos do processo, contribuintes e poder público, provocando no ser humano uma reflexão sobre si mesmo. A título de exemplo, podem ser considerados os escândalos evasivos ocorridos na Alemanha com a participação de Heinz Schimmelbusch, na Metallgesellschaft, além de outro escândalo no mesmo país, envolvendo o executivo Jürgen Schneider em outra empresa alemã (SROUR, 2003).

Dentro desse contexto, também pode ser citada a prática do tráfico de informações que pode, segundo Arruda, Whitaker e Ramos (2001, p.115), ser estudada em três grupos no mercado de capitais: “[...] os investidores como fornecedores do capital, as sociedades financeiras como solicitadoras de capital, e os intermediários financeiros como agentes de bolsa situados entre ofertada e demanda”. Ainda segundo os autores, alguns economistas defendem o tráfico de informação privilegiada porque, de certa forma, ela aumenta a eficácia das empresas. Porém, os juristas o recriminam com argumentos de justiça e equidade para os acionistas (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001).

#### 2.6.4 Atributos Sociais e Riscos à saúde

Os atributos que podem causar riscos à saúde são, por vezes, justificados conforme Moreira (1999, p.171), que cita que “as atividades perigosas muitas vezes são necessárias para o alcance de objetivos específicos. As empresas e as pessoas praticam tais atividades, porque o benefício que delas retiram é muito expressivo”. Exemplos de atividades que podem causar danos à saúde podem ilustrados ser pelo manuseio de substâncias tóxicas, radioativas ou venenosas, entre outras (MOREIRA, 1999).

Já com relação aos atributos sociais, “a intenção é um aspecto fundamental para o julgamento de um comportamento ético” (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001, p. 84). Esse fator pode ser observado quando fabricantes oferecem ao mercado novos produtos, que na verdade são usados, o que caracteriza a intenção de enganar os consumidores. Ainda segundo os autores, o consumidor tem direito à informação relevante sobre o produto, bem como sua segurança e garantias, para que seu consumo seja eficaz e responsável.

#### 2.6.5 Atributos informacionais

Os atributos informacionais estão ligados à transparência das demonstrações de uma empresa, de como deverão ser conhecidas e cumpridas integralmente as legislações que regulamentam livros contábeis e fiscais, guarda de documentos, relatórios, entre outros (MOREIRA, 1999). Além disso, devem ser seguidos os princípios contábeis, bem como observá-los na elaboração e publicação das demonstrações financeiras. A falta de transparência e a inobservância dos fatores anteriormente citados podem caracterizar fraude nas entidades. Srour (2003) elenca, conforme o QUADRO 4, uma série de empresas acusadas de fraudes nos primeiros anos do presente século.

Srour (2003) cita que o caso da Adelphia Communications, que atendia a 5,7 milhões de assinantes de TV a cabo, revestiu-se de especial atenção, pois os acusados de desviar mais de US\$ 1 bilhão da empresa e que causaram perdas contratuais de mais de US\$ 60 bilhões aos acionistas, foram presos. Ainda segundo o autor, o ex-diretor, presidente e fundador da Adelphia, John Rigas, de 77 anos, e seus dois filhos, tiveram que desembolsar cada um, US\$ 10 milhões em

fiança, passando assim uma mensagem clara de que algemas e uma cela de cadeia esperam os executivos que desrespeitam a confiança neles depositada.

<b>Empresa</b>	<b>Fraude</b>
Enron	Escondeu bilhões de dólares em perdas, usando outras empresas, algumas delas controladas por seus executivos.
WorldCom	Contabilizou U\$3,85 bilhões em receitas inexistentes e emprestou U\$408 milhões para o principal executivo cobrir perdas em investimento.
Xerox	Registrou irregularmente receitas de 6.4 bilhões em seus balanços.
Quest	Contabilizou como venda operações de troca de capacidade de rede com outras operadoras.
Adelphia Communications	Garantiu US\$ 3,1 bilhões de empréstimos para outras empresas da família do ex presidente do conselho, John Rigas.

QUADRO 4 – FRAUDES OCORRIDAS NOS ESTADOS UNIDOS

FONTE: Adaptado de Srour (2003).

Para a restauração da segurança dos acionistas com relação aos administradores, foi criada a Governança Corporativa que, segundo Leal (2002), pode ser considerada como um conjunto de práticas e processos formais de supervisão da gestão executiva de uma empresa resguardando os interesses dos acionistas, a fim de minimizar os conflitos de interesse entre estes e os demais afetados pelo valor da empresa.

A falta de transparência das firmas e sua conduta nem sempre correta com acionistas minoritários vêm sendo constantemente apostadas como origens para o mau funcionamento do mercado acionário. Bons projetos deixam de ser financiados quando a firma não se compromete com a proteção dos interesses dos seus investidores. (SROUR, 2005, p.1)

Assim, na governança corporativa, a ética tem um papel complementar, já que ela atua na defesa dos acionistas tanto minoritários como majoritários contra os interesses dos administradores que, por ventura, possam agir em virtude de interesse próprio. Existe uma série de fatores que prejudicam esta relação como, por exemplo, conforme citado por Leal (2002), o nepotismo, que acontece quando um administrador utiliza serviços de um familiar e paga a ele um salário acima da média para que atue na empresa por ele administrada. Além disso, projetos de gosto pessoal e resistência à tomada de controle, entre outros, complementam esta lista.

### 2.6.6 Atributos Ligados a Conluíus, Subornos e Propinas

É comum, em muitas culturas, o pagamento de suborno, que é conhecido também como pagamento de facilidades. Ainda hoje é uma prática normalmente aceita nos negócios (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001). Para Powpaka (2002), o suborno destrói canais de mercado e incentivos para a concorrência com qualidade e preço. Além disso, o autor cita que se as práticas corruptivas prejudicam firmas internacionais, elas custam ainda mais para aqueles países em que esse tipo de atitude prevalece. Foram elencados, conforme o QUADRO 5, os diversos tipos de suborno.

Suborno Patrimonial		Suborno Extra patrimonial	
Caracterizado pela transferência de propriedade, de dinheiro, bens, ou direitos passíveis de avaliação monetária do patrimônio da empresa vendedora para o de um beneficiário ilegítimo, que é uma pessoa que tem poderes para decidir ou influenciar a compra.		Acontece quando a vendedora gera para o agente ilegítimo uma vantagem impossível de ser mensurada	
Direto	Indireto	Vantagem Política	Vantagem Social
Transferência feita pela empresa vendedora diretamente ao beneficiário ilegítimo.	Caracteriza-se por um disfarce da transferência para torná-la próxima de legitimidade.	Nessa modalidade a empresa vendedora recebe vantagem para apoiar a pretensão do beneficiário ilegítimo.	Caracterizada pela introdução do beneficiário ilegítimo, em certos círculos.

QUADRO 5 – TIPOS DE SUBORNO  
 FONTE: Adaptado de Moreira (1999).

Moreira (1999) ainda observa que o caso do suborno patrimonial direto ainda é caracterizado quando oferecido para parentes de até terceiro grau do agente que propõe o suborno. Já com relação à modalidade indireta, disfarces são utilizados quanto à pessoa receptora, uma vez que são transferidos valores a pessoas sem relação de parentesco com o agente subornador. Além disso, podem ser oferecidas qualificações como prêmios, presentes, remuneração extra, mesmo que esta não possua relação direta com a venda. Os subornos extra patrimoniais estão, basicamente, ligados a apoio político e inclusão dos aceitantes a grupos sociais, acadêmicos, entre outros.

Com a promulgação da *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) - Lei das Práticas Corruptas no Exterior - em 1977, a aceitação do suborno como ato legal

foi, oficialmente proibida (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001). Entretanto, a criação de tal norma permaneceu apenas nos Estados Unidos, o que acabou por prejudicar a competitividade desse país.

Vários países concorrentes criticaram a lei e continuaram com a prática do suborno. Além disso, Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, França, Irlanda, Luxemburgo, Holanda, Nova Zelândia, Portugal e Suíça ainda permitiam que subornos e propinas fossem contabilizados em seus balanços como despesas operacionais, deduzindo assim o montante de imposto a ser pago (SROUR, 2003).

Ferrell, Fraedrich e Ferrell (2001) citam que o apoio à FCPA veio, tempos depois, por meio de uma ação global, a Convenção sobre o Combate ao Suborno de Servidores Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais (1999), assinada por 34 nações. A convenção foi aceita “[...] por alguns dos maiores países do mundo, a maioria dos signatários é de membros da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)” (FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, 2001, p.203). Ainda segundo os autores, a convenção exige que sejam encarados como crime ações de oferecer, prometer ou desembolsar valores monetários ou de qualquer outra natureza para funcionários públicos estrangeiros.

Strour (2003) cita que, de uma lista composta de cento e dois países incluídos no Índice de Corrupção Percebida (2002) da *Transparency International*, fundada em 1993, o Brasil ficou em 45º lugar, melhor posição do que a que ocupava em 2001 quando se encontrava na 49º posição. A lista continha noventa e um países e, entre eles, a Finlândia figurou como país menos corrupto de todos, obtendo a pontuação de 9,7, enquanto o Brasil chegava apenas a 4,0 pontos.

Além do suborno pecuniário a agentes internacionais, outro tipo comum de ação que personifica este ato é a entrega de presentes ou brindes a terceiros, podendo esses ser caracterizados por clientes ou o público em geral (MOREIRA, 1999). O autor elenca certos atributos que personificam tais ofertas. Entre eles, estão a aceitação de um baixo valor monetário do bem para que esse não configure suborno indireto. Além disso, no caso específico dos brindes, eles não deverão causar constrangimento moral, nem perigo à saúde e devem estar de acordo com a lei (MOREIRA, 1999).

Ainda segundo o autor, os presentes não podem nem premiar ou recompensar uma decisão favorável ao contratante, deverão estar de acordo com a moral. A regulamentação e os costumes do país ou região e somente podem ser



oferecidos em épocas ou situações em que a cultura local permita o hábito de se presentear.

### 2.6.7 Atributos Culturais

Os traços culturais são determinantes na definição dos aspectos éticos, tanto os que ditam códigos de ética profissionais quanto os que definem as regras e comportamentos que devem ser seguidos em determinada empresa. Para Daft (2002), cultura é o conjunto de valores, crenças orientadoras, conhecimentos e modos de pensar compartilhados pelos membros de uma organização e transmitidos aos novos membros como adequado (SOUZA; PEREIRA; MAFFEI, 2004).

A cultura organizacional existe em dois níveis: os artefatos visíveis e os comportamentos observáveis. O modo como as pessoas se vestem e agem e os símbolos, histórias e cerimônias comuns aos membros da organização. Os elementos visíveis da cultura, entretanto, refletem valores mais profundos na mente dos membros da organização. (SOUZA; PEREIRA; MAFFEI, 2004, p.92).

Existem determinados traços culturais que têm exigido substancial revisão para preservar a ética e a imagem constitucional. Entre eles, segundo destaca Matos (2008), o autoritarismo denotado pela concentração do poder e da dominação dos indivíduos. No QUADRO 6, podem-se observar os traços culturais dominantes na sociedade brasileira e suas características inerentes.

<b>Traços Culturais</b>	<b>Características</b>
Autoritarismo	Significa a concentração do poder, dominação
Paternalismo	Reflete a corrupção do poder, privilégios
Individualismo	Compreende competição predatória, egoísmo, falta de visão
Consumismo	Expressão de posse, canibalismo social

QUADRO 6 – TRACOS CULTURAIS

FONTE: Adaptado de Matos (2008).

O autor ainda relata que na cultura brasileira, destaca-se principalmente o paternalismo nas organizações, que é configurado pela corrupção do poder e a existência de certos privilégios que ocorrem somente para alguns indivíduos. Além disso, outro traço marcante é representado pelo individualismo, que compreende a

competição predatória e o consumismo que pode ser definido pelo sentimento de posse e o canibalismo social.

Já Srour (1994) relata como os brasileiros, em específico, encaram os conceitos da ética. O autor afirma que, enquanto nos Estados Unidos, a preocupação com a ética tem sido cada vez mais crescente, para a maioria dos empresários brasileiros, ética e legalidade se confundem, sendo que a primeira torna-se, então, um mero sinônimo de respeito à lei. Assim, o que muitos consideram ser ético é o fato de não serem pegos e presos.

No Brasil, especificamente, os praticantes de atos considerados ilícitos sentem-se justificados, segundo Srour (2000, p.25), pela “[...] moral do oportunismo, de caráter egoísta e parasitário, que vive de maneira officiosa. De maneira que eles desfrutam, em pequeno comitê, do necessário respaldo social, a contrapelo da moral oficial (da integridade)”. Em comparação com os países anglosaxões, nos quais pontifica uma única moral de âmbito macrossocial, atos ilícitos são escondidos de amigos e até da própria família. Essa realidade não ocorre em países latinos, onde prevalece uma dupla moral que acaba por conceder endosso officioso às ações que a moral oficial condena (SROUR, 2000).

Desta forma, cultura é um fator que deve ser explorado com relação ao que é ético ou não, pois cada país possui seu arcabouço cultural que influencia de forma direta e indireta os parâmetros éticos daquela nação. Certas situações podem ser aceitas em determinados países e já em outros, totalmente repudiadas. Estes aspectos devem ser considerados com relação ao que é executado e respeitado dentro de cada organização, pois com a globalização, atitudes éticas ultrapassam as barreiras culturais internas de cada país.

Para Arruda, Whitaker e Ramos (2001, p.118), “no mercado de trabalho brasileiro, a ética parece ser ainda mais falada do que vivida”. Para os autores, existe a necessidade de profissionais que saibam influenciar colegas de trabalho, em geral, com naturalidade e inteligência, “[...] para que os valores morais se sobreponham ao oportunismo, à fraude, ao medo da concorrência, aos costumes pouco retos do ramo em que a organização opera” (ARRUDA; WHITAKER; RAMOS, 2001, p.118).

Ainda segundo os autores, existe um real problema ético nas instituições, que consiste em deixar de contratar intencionalmente a pessoa considerada ideal e contratar alguém sabidamente não habilitado para se obter alguma vantagem em

troca. Entre os fatores para esse tipo de atitude, estão a intenção de retaliação por algum motivo alheio ao candidato ou até mesmo preconceitos com relação à raça, credo, gênero, idades, entre outros.

#### 2.6.8 Atributos pessoais

As características ligadas ao gênero e à idade de cada pessoa representam o conjunto de atributos denominados pessoais e que influenciam os indivíduos no seu processo de tomada de decisão ética. Tais fatores e suas influências foram anteriormente contemplados conforme os tópicos 2.3.1.1 e 2.3.1.2 do presente trabalho.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Para Collis e Hussey (2005), a pesquisa é fundamental tanto para as atividades comerciais quanto para as acadêmicas e, segundo os autores, é capaz de gerar novos conhecimentos ou revisar e sintetizar aquele já existente. Já Luna (2006) afirma que a pesquisa visa a produção de conhecimento, relevante, teórico e socialmente fidedigno. Dessa forma, o presente trabalho visa demonstrar que o conteúdo e o conhecimento a que este se propõe são relevantes tanto teórica quanto socialmente, ou seja, contribuem para a sociedade como um todo.

O presente capítulo apresenta inicialmente a hipótese o desenho e a descrição da tipologia da pesquisa, como foi definida a população e a amostra escolhidas, bem como o instrumento de coleta de dados. Além disso, também são estabelecidas as definições operacionais utilizadas para o embasamento teórico da pesquisa e, por fim, o tratamento estatístico dos dados.

#### **3.1 HIPÓTESE DE PESQUISA**

Para Gil (2002) a hipótese de pesquisa pode ser considerada como uma expressão que pode ser declarada verdadeira ou falsa, sendo assim uma proposição testável da solução de um problema, ou seja, será a resposta para a questão de pesquisa. Dessa forma as hipóteses levantadas são as seguintes:

H0 – Não existem diferenças na percepção ética de acordo com a opinião explicitada de alunos e profissionais de contabilidade.

H1 – Existem diferenças na percepção ética de acordo com a opinião explicitada de alunos e profissionais de contabilidade.

#### **3.2 DESENHO DA PESQUISA**

Os modelos acerca da identificação do processo de tomada de decisão ética foram apresentados e discutidos anteriormente na revisão da literatura. O modelo escolhido como base para a presente pesquisa é o preconizado por Jones (1991) e é considerado um dos mais completos na identificação das variáveis que fazem parte desse processo (ALVES, 2005).

Jones (1991) teve seu trabalho sobre o processo de tomada de decisão ética considerado como uma síntese dos outros modelos anteriormente propostos (REST, 1979; FERRELL; GRESHAM, 1985; HUNT; VITELL, 1986; TREVINO, 1986), além de construir uma teoria que era mais compreensível do que as já conhecidas (STREET; GEIGER; MARTINKO, 2001).

Nguyen e Biderman (2008) afirmam que a relevância do trabalho de Jones (1991) é também devida à nova proposta de inclusão de elementos ligados a fatores individuais, que foram posteriormente estudados por diversos pesquisadores. Entre eles estão o gênero (BIAGGIO, 1999; LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000, ABDOLMOHAMMADI; READ; SCARBROUGH, 2003; ADKINS; RADTKE, 2004; EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007), idade (BORKOWSKI; UGRAS, 1992) e nacionalidade (LAN *et al.*, 2009, MARQUES; AZEVEDO-PEREIRA, 2009).

Além disso, outros fatores, como as influências do ambiente, evidenciadas por Jones (1991), são corroborados por diversas pesquisas na área como, por exemplo, o clima organizacional (O'FALLON; BUTTERFIELD, 2005; SHAFER, 2007), as recompensas e sanções (LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000) e a influência dos códigos de ética corporativos (CHERMAN; TOMEI, 2005; ALVES, 2005; ALVES *et al.*, 2007).

A FIGURA 4 (modelo proposto), aborda dois outros elementos não contemplados na teoria de Jones (1991) e que influenciam, especificamente, a tomada de decisão dos indivíduos entrevistados. Foi efetuada a análise da figura do profissional de Contabilidade, que já atua no mercado de trabalho e tem o CEPC como base para seus preceitos éticos.

Também foi verificada, paralelamente a percepção dos alunos de Ciências Contábeis. Este grupo ainda não possui seus atos normatizados por códigos profissionais, não sofrendo conseqüentemente a influência de suas delegações, punições e preceitos. Porém, estes indivíduos já vivenciam certos conceitos éticos ministrados em sala de aula e podem estar exercendo funções em companhia de profissionais e por estes serem influenciados.

Para a análise da percepção ética dos dois grupos, também foram levados em consideração para o desenvolvimento da pesquisa, os constructos elaborados com base no questionário proposto por Emerson, Stanley e Conroy (2007). Dessa forma, foram verificados como os atributos de competição, ambientais, financeiros,

sociais e de riscos à saúde, conluíus, subornos e propinas, culturais e pessoais influenciam os indivíduos no processo de tomada de decisão ética.

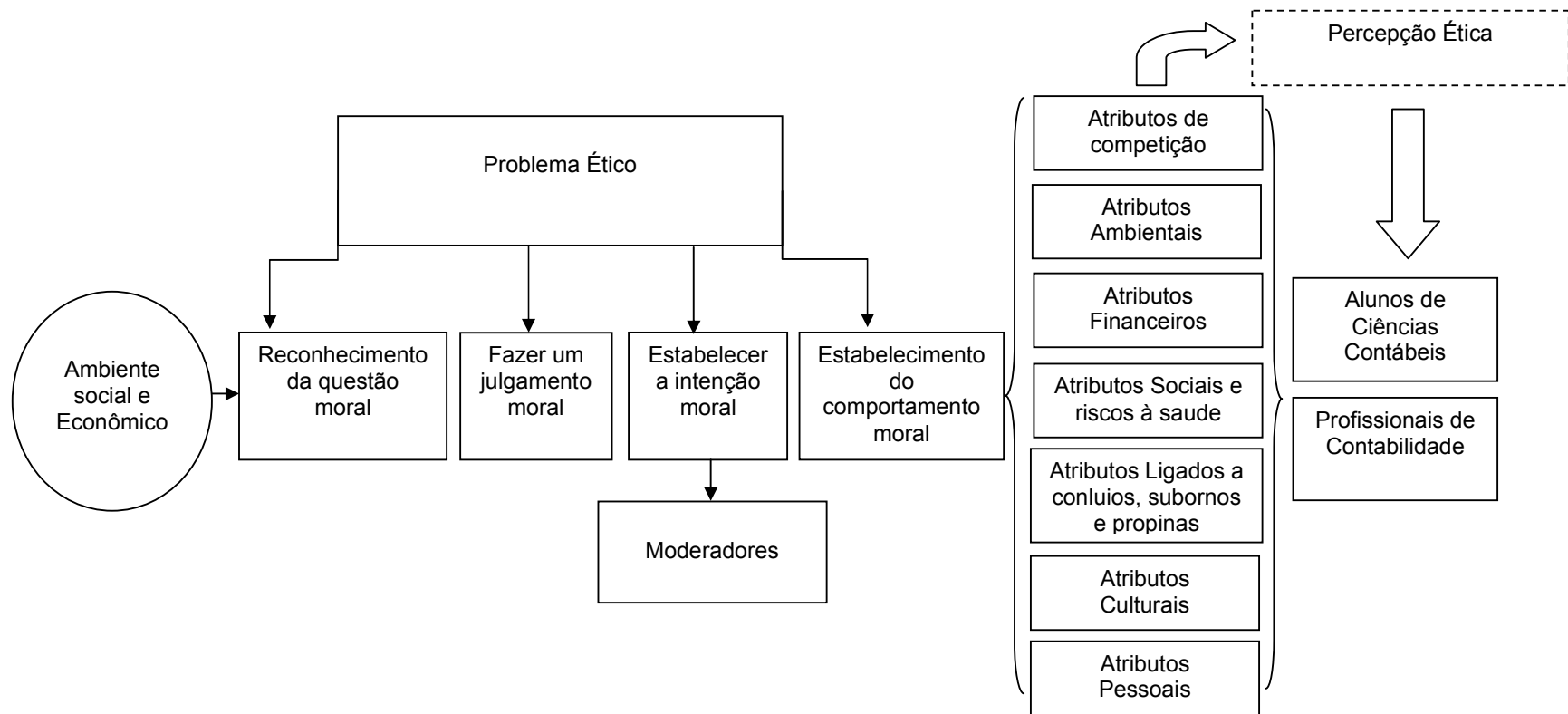


FIGURA 4 – DESENHO DA PESQUISA  
 FONTE: A autora (2010).

Assim, mediante a aplicação do instrumento de coleta de dados, bem como respaldado na exploração do referencial teórico, o desenho da pesquisa (FIGURA 4), proposto no presente trabalho, busca verificar se existem diferenças significativas no processo de tomada de decisão partindo do confronto do ponto de vista dos profissionais de contabilidade *versus* os alunos de Ciências Contábeis. Dessa forma, busca-se verificar mediante análises estatísticas se essas duas categorias de indivíduos possuem diferenças significantes com relação as suas percepções.

### 3.3 DEFINIÇÕES OPERACIONAIS

Marconi e Lakatos (2001) afirmam que a especificação dos conceitos operacionais é uma tarefa que permeia todo o desenvolvimento do trabalho do pesquisador, desde estudos preliminares até a construção de instrumentos de pesquisa. Para Gil (1999), a operacionalização de uma variável significa transformá-la em termos mensuráveis. Para isso, a variável deve inicialmente ser definida teoricamente e posteriormente deve ser feita sua definição empírica ou operacional.

Marconi e Lakatos (2001, p. 170) citam que “a definição operacional segue o caminho inverso do percorrido pela conceituação. Pode ser que o estudioso encontre um sistema de conceitos e constructos adequados e válidos para sua pesquisa”. Dessa forma, para que seja possível realizar observações, classificações, medições, entre outros, é necessário que sejam decompostos conceitos e constructos até que sejam definidos os fatos, fenômenos, comportamentos e atividades reais (MARCONI; LAKATOS, 2001).

O QUADRO 7 abrange os blocos da pesquisa, as variáveis em estudo, bem como os constructos que, mediante estudos já consagrados, os fundamentam. São vinte e cinco fatores evidenciados e elencados em um questionário (APÊNDICE 1) a partir de seis atributos assim divididos: competição; ambientais; financeiros; sociais e de risco à saúde; ligados a conluios, subornos e propinas e, por último, culturais. Por fim, estão os atributos pessoais ligados ao processo de tomada de decisão ética, que evidenciam e fundamentam o perfil dos respondentes.



Blocos	Constructos	Variáveis	Questões	Itens questionados	Autores
Percepção ética	Atributos de competição	Pressão; Busca por resultados; competição desleal; Contratação de gestores ou especialistas dos concorrentes para obter informações sobre projetos em andamento; Adulteração de pesos ou das medidas dos bens produzidos	C, F, Q	3	FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL, (2001); SROUR (2003);
	Atributos ambientais	Relação com o meio ambiente: disposição final de resíduos, poluição, uso de energia e água, consumo de recursos naturais.	B, R, Y	3	MOREIRA (1999); FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL (2001).
	Atributos financeiros	Evasão Fiscal; Segurança das informações e uso de informações confidenciais: Pirataria, violação de <i>software</i> ; Prática da mentira ou omissão.	D, I, A, P, W	5	ARRUDA; WHITAKER; RAMOS (2001); SROUR (2003), SAYEG (2003)
	Atributos sociais e riscos à saúde	Prática da mentira ou omissão que podem causar danos à saúde; adulteração de pesos ou das medidas dos bens produzidos; confiabilidade dos produtos	L, O, S, X	4	MOREIRA (1999); ARRUDA; WHITAKER; RAMOS (2001);
	Atributos informacionais	Transparência dos balanços, das demonstrações financeiras e dos relatórios da diretoria endereçados aos acionistas, práticas contábeis; propaganda enganosa	K, N	2	MOREIRA (1999); LEAL (2002); SROUR (2003) SROUR (2005)
	Atributos ligados a conluio, subornos e propinas	Conluio, subornos e propinas em licitações, exportações, fiscalizações ou processos judiciais; Aceitação de presentes, gratificações, favores, brindes, convites de fornecedores ou clientes.	E, G, H, U, V	5	MOREIRA (1999) FERRELL; FRAEDRICH; FERRELL (2001) ARRUDA; WHITAKER; RAMOS (2001) POWPAKA, (2002) SROUR,(2003)

	Atributos culturais	Paternalismo, nepotismo, favoritismo; diversidade no recrutamento: mulheres, portadores de deficiência, ex-presidiários, negros, idosos, jovens, pessoas carentes	J, M	2	SROUR (1994); SROUR (2000); ARRUDA; WHITAKER; RAMOS (2001) DAFT (2002); SOUZA; PEREIRA; MAFFEI (2004); MACHADO (2005); MATOS (2008);
Perfil Individual	Atributos pessoais ligados ao processo de tomada de decisão ética	Idade e Gênero dos respondentes		2	BORKOWSKI e UGRAS (1992); ADKINS e RADTKE (2004); EMERSON, STANLEY E CONROY (2007)

QUADRO 7 – DEFINIÇÕES OPERACIONAIS DA PESQUISA  
 FONTE: A autora (2010).

Os atributos de competição, contemplados por três questões (**c**, **f** e **q**), são identificados nesta pesquisa por meio das variáveis: pressão, busca por resultados, competição desleal, contratação de gestores ou especialistas dos concorrentes para obter informações sobre projetos em andamento e adulteração de pesos ou das medidas dos bens produzidos. Estas variáveis foram estudadas anteriormente nos trabalhos de Ferrell, Fraedrich e Ferrell (2001) e Srour (2003).

As questões **b**, **r** e **y** são personificadas pelos atributos ambientais, que compreendem a relação humana com o meio ambiente e englobam as variáveis relativas à disposição final de resíduos, poluição e o uso de energia e água e o consumo de recursos naturais. Estas variáveis são abordadas nos estudos de Moreira (1999) e Ferrell, Fraedrich e Ferrell (2001).

Os atributos financeiros, nessa pesquisa, representados pelos itens **d**, **i**, **a**, **p**, e **w**, englobam as variáveis relativas à evasão fiscal, segurança das informações e uso de informações confidenciais, pirataria, violação de *software* e a prática da mentira ou omissão e são referenciados pelos estudos de Arruda, Whitaker e Ramos (2001), Srour (2003) e Sayeg (2003).

Já os quatro itens contemplados no constructo Atributos Sociais e riscos à saúde são representados pelas questões **l**, **o**, **s** e **x**, que são inferenciados nos estudos de Moreira (1999) e Arruda, Whitaker e Ramos (2001) e podem ser definidos pelos conceitos de prática da mentira ou omissão que podem causar

danos à saúde, adulteração de pesos ou das medidas dos bens produzidos e pela confiabilidade dos produtos.

As questões **k** e **n** são relativas às variáveis relativas à transparência dos balanços, das demonstrações financeiras e dos relatórios da diretoria endereçados aos acionistas, bem como práticas contábeis e propaganda enganosa e estão inseridas no constructo de atributos informacionais, delineados por Moreira (1999), Leal (2002), Srour (2003) e Srour (2005).

Diversos estudos, entre eles, Moreira (1999) Ferrell, Fraedrich e Ferrell (2001) Arruda, Whitaker e Ramos (2001), além de Powpaka (2002) e Srour (2003), relatam fatos relacionados a conluíus, subornos e propinas em licitações, exportações, fiscalizações ou processos judiciais; aceitação de presentes, gratificações, favores, brindes, convites de fornecedores ou clientes, entre outros. O constructo de Atributos ligados estes fatos é composto pelas variáveis **e**, **g**, **h**, **u** e **v**.

Os trabalhos de Srour (1994); Srour (2000), Arruda, Whitaker e Ramos (2001), Daft (2002), Souza; Pereira e Maffei (2004), Machado (2005) e Matos (2008) e são utilizados para o embasamento das questões **j** e **m** e que versam sobre o constructo Atributos Culturais, representado por paternalismo, nepotismo, favoritismo diversidade no recrutamento, mulheres, portadores de deficiência, ex-presidiários, negros, idosos, jovens e pessoas carentes.

### 3.4 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Cooper e Schindler (2003), os estudos podem ser classificados como exploratórios e formais. Desta forma, o presente estudo classifica-se como formal, pois “começa com uma hipótese ou questão de pesquisa e envolve procedimentos precisos e especificação de fonte de dados” (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 128). O QUADRO 8 evidencia classificações adicionais para a presente pesquisa.

Com relação ao método de coleta de dados, o presente estudo pode ser classificado como interrogação/comunicação, pois este se baseou em respostas obtidas por meio da aplicação de um questionário estruturado. Devido ao fato da pesquisadora não ter controle nem poder de manipulação sobre as variáveis envolvidas na pesquisa, esta se classifica como *ex post facto*.

<b>Categoria</b>	<b>Opções</b>
O grau em que as questões de pesquisa foram cristalizadas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estudo Exploratório</li> <li>• <b>Estudo Formal</b></li> </ul>
O método de coleta de dados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Monitoramento</li> <li>• <b>Interrogação/Comunicação</b></li> </ul>
O poder do pesquisador de produzir efeitos nas variáveis que estão sendo estudadas.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Experimental</li> <li>• <b>Ex post facto</b></li> </ul>
O objetivo do estudo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Descritivo</b></li> <li>• Causal</li> </ul>
A dimensão do tempo	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Transversal</b></li> <li>• Longitudinal</li> </ul>
O escopo do tópico – amplitude e profundidade – do resultado	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Caso</li> <li>• <b>Estudo Estatístico</b></li> </ul>
O ambiente de pesquisa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Ambiente de Campo</b></li> <li>• Pesquisa de Laboratório</li> <li>• Simulação</li> </ul>
As percepções das pessoas sobre as atividades de pesquisa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Rotina Real</b></li> <li>• Rotina Modificada</li> </ul>

QUADRO 8 – CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

FONTE: Adaptado de Cooper e Schindler (2003, p.129).


Já que o objetivo desta pesquisa não pretende investigar como uma variável produz mudanças em outra, ela é classificada como descritiva que, conforme Cooper e Schindler (2003, p.129), é aquela que pretende somente descobrir em uma pesquisas detalhes como “quem, o que, onde, quando ou quanto.” Com relação à dimensão do tempo, o presente estudo é considerado transversal, pois foi feito de uma vez e representa um determinado momento específico.

O escopo do tópico é delineado para um estudo estatístico, pois este tenta captar as características de uma população, nesse caso, os profissionais e alunos de contabilidade, e fazer inferências das características desta amostra. Por fim, esta pesquisa é ambientada em condições de campo e em uma rotina real, que é aquela onde os profissionais e alunos atuam.

### 3.5 POPULAÇÃO E AMOSTRAGEM

Para Malhotra (2001), a população pode ser considerada como a soma de todos os elementos que possuem em comum um conjunto de características e que servem ao propósito do universo da pesquisa. Assim sendo, a população alvo desta pesquisa compreende os profissionais de contabilidade do Paraná, e os alunos de Ciências Contábeis de Curitiba.

No que diz respeito aos contabilistas, a amostra foi composta por aqueles indivíduos que, entre Outubro de 2008 e Maio de 2009, mediante comunicação do CRCPR e da FECOPAR, responderam ao questionário disponibilizado no seguinte endereço eletrônico <http://www.uems.br/ccpp/etica.htm> e que estava acessível, conforme a FIGURA 5, nos sites destes dois órgãos. Já para os alunos, o questionário foi aplicado nas salas de aula de duas instituições, uma pública e uma privada, localizadas na cidade de Curitiba, Paraná.



Universidade Federal do Paraná  
SCSA - Setor de Ciências Sociais Aplicadas  
**PPG Mestrado em Contabilidade**  
Membro Fundador da Associação Nacional de Programas em Pós-Graduação em Ciências Contábeis - ANPCONT

Prezado respondente,

Estamos realizando uma pesquisa em conjunto com o Professor Charles Stanley, da Universidade de Baylor, Texas, sobre percepção ética dos contadores. Sendo assim, pedimos sua colaboração no sentido de responder às questões a seguir segundo sua visão pessoal.  
Tal pesquisa será divulgada por meio de artigo científico e seus resultados auxiliarão a compreender como a ética é abordada pelos profissionais contábeis.  
Agradecemos desde já pela colaboração e colocamo-nos à disposição para eventuais esclarecimentos.

Tatiane Antonovz  
Mestranda em Contabilidade

Dra. Márcia Bortolucci Espejo  
Professora Orientadora UFPR

Dr. Lauro Brito de Almeida  
Coord. do PPG Mestrado em Contabilidade UFPR

**Escala de intensidade de aceitabilidade – 1 a 7**  
(assinale o número que melhor expresse seu nível de aceitabilidade com relação à situação exposta)

	Nunca aceitável	Às vezes aceitável	Sempre aceitável
<b>A</b> Um executivo ganha \$100 mil por ano e paga seus impostos como se ganhasse \$80 mil por ano.	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3
<b>B</b> Em razão de aumentar os lucros, um gerente geral de produção instala um processo que excede os limites de poluição ambiental.	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3
<b>C</b> Por causa da pressão da empresa em que trabalha, um corretor de ações recomenda a seus clientes um tipo de ações que não são consideradas um bom tipo de investimento.	<input type="radio"/> 1	<input type="radio"/> 2	<input type="radio"/> 3

FIGURA 5 – TELA INICIAL DO QUESTIONÁRIO APLICADO NESTA PESQUISA  
FONTE: A autora (2010).

A pesquisa utilizou-se de amostragem não probabilística que, segundo Cooper e Schindler (2003) pode ser considerada a única alternativa viável, pois, em

certos casos, a população total, pode não estar disponível. No contexto de um grande evento ou de um grande grupo, pode até ser inviável tentar construir uma amostra de probabilidade. Para os autores, as *surveys* por correio ou que, nos dias atuais, podem ser representadas por aquelas enviadas por meio eletrônico, transferem aos receptores a decisão de responderem ou não os questionários e esta auto-seleção ocorre na maioria das pesquisas, pois normalmente cada respondente decide se quer ou não ser entrevistado.

A intenção amostral foi a de contemplar o maior número possível de elementos, não sendo assim, determinado um número *a priori*. Desta forma, foram enviados *e-mails* aos contabilistas, cujos nomes constavam na base de dados do CRCPR e da FECOPAR, obtendo por adesão um retorno de 234 questionários válidos, referentes aos profissionais.

Já os alunos foram escolhidos por conveniência da autora. Este tipo de amostragem, que utiliza o julgamento do pesquisador para Malhotra (2001) é também considerado como um método não probabilístico e possui como vantagem a praticidade e o baixo custo em sua operacionalização e podem apresentar fortes evidências que dispensam um procedimento de pesquisa mais sofisticado (COOPER; SCHINDLER, 2003). Da aplicação dos questionários junto aos alunos, descartando-se os faltantes nos dias da realização da pesquisa, foram obtidos 478 questionários válidos.

### 3.6 INSTRUMENTO DE PESQUISA E TÉCNICA COLETA DE DADOS

A presente pesquisa foi realizada mediante a aplicação de uma *survey* com a utilização de questionário estruturado (APÊNDICE 1) originalmente validado na língua inglesa (EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007). Para Cooper e Schindler (2003), as *surveys* apresentam-se como um dos mais flexíveis métodos para obtenção de dados, sendo possível o exame de diferenças entre grupos e o relacionamento entre as variáveis.

Malhotra (2001) enfatiza que as *surveys* têm certas limitações, pois o pesquisador precisa se basear no que os entrevistados declaram nos formulários de pesquisa, sem que haja a possibilidade de que se saiba se isso é sincero ou não. Em contrapartida, este método permite alcançar pessoas que não seriam contatadas por outros meios de pesquisa e, além disso, por serem percebidas como mais

impessoais, garantem mais o anonimato do que outros métodos (COOPER; SCHINDLER, 2003).

O questionário utilizado é uma adaptação de uma pesquisa já publicada nos Estados Unidos (EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007), especificamente na *Baylor University* situada em Waco, Texas. Foi realizado contato eletrônico com um dos autores (APÊNDICE 2) e, mediante a autorização do uso do questionário, o instrumento de pesquisa foi traduzido e sofreu pequenas adaptações para a realidade brasileira.

Esse questionário é composto de vinte e cinco questões, que incluem perguntas voltadas à contabilidade, marketing e ética ambiental, além de discriminação sexual, igualdade de oportunidades, suborno e códigos de conduta (EMERSON; STANLEY; CONROY, 2007). Ainda seguindo este modelo, os respondentes foram interpelados para elencar nessas vinte e cinco questões, as respostas que mais estavam de acordo com sua opinião, utilizando uma escala do tipo *Likert*, composta de sete pontos, onde existia uma variação de 1 (um) para nunca aceitável e 7 (sete) para totalmente aceitável. Também foram aplicadas junto ao questionário questões que permitiram informações demográficas, relacionadas à idade e gênero dos respondentes.

### 3.7 TRATAMENTO ESTATÍSTICO DOS DADOS

Após a coleta e a devida codificação das variáveis questionadas, foi utilizado para a análise estatística das questões o *software* de análise de dados SPSS – (*Statistical Package for the Social Sciences*), versão 13.0. Foram utilizadas técnicas de análises descritivas, entre elas a média e o desvio padrão e também a análise fatorial para a elaboração de constructos e o Alfa de *Cronbach* para verificação da validade interna destes. Para comparar os grupos de profissionais com o de estudantes foi utilizado o Teste t-*Student*. Por fim, foi efetuada a análise de *Cluster* e feita a *One-Way ANOVA* (Análise da Variância) para a identificação de possíveis diferenças entre os grupos evidenciados na análise de *Cluster*.

Para Malhotra (2001), a análise descritiva tem como objetivo a descrição de algo, assim foi a primeira técnica utilizada com o intuito de descrever a população total e os grupos de alunos e profissionais isoladamente para evidenciação de suas características. A utilização da Análise Fatorial Exploratória é justificada pela

necessidade de condensamento no caso de muitas variáveis, criando, dessa forma, um conjunto novo e muito menor destas e que será utilizado em análises subsequentes (HAIR JR *et al.*, 2005).

Para a verificação da confiabilidade dos fatores construídos a partir da Análise Fatorial, foi utilizado o Alfa de *Cronbach* (HAIR JR *et al.*, 2005). Ainda conforme os autores, para testar a correlação entre as variáveis e a adequação da análise fatorial, deve-se utilizar os testes de esfericidade de *Bartlett* e o teste de medida de adequação da amostra *Kaiser-Meyer-Olkin*. Foram efetuados testes para a comparação das opiniões das amostras tanto dos alunos *versus* profissionais quanto dos homens comparados com as mulheres. Foi utilizado o Teste *t-Student* que, segundo Maroco (2007), serve para testar se as médias de duas populações são ou não estatisticamente diferentes.

Foi também efetuada a análise de agrupamentos. Para Maroco (2007, p.419), “a análise de grupos ou de *cluster* é uma técnica exploratória de análise multivariada que permite agrupar sujeitos ou variáveis em grupos homogêneos relativamente a uma ou mais características comuns”. Desta forma, esta técnica foi utilizada para a verificação de possíveis comportamentos similares em certos grupos de indivíduos.

Já para a verificação de possíveis diferenças estatisticamente significantes entre os grupos encontrados mediante a análise de *Cluster*, foi utilizada a técnica estatística conhecida como *One-Way ANOVA* (Análise da Variância), que verifica as diferenças entre os valores das médias entre duas ou mais populações, sendo posteriormente aplicado o teste de *Tukey*, que possibilita a identificação de onde estão as diferenças entre esses grupos (MALHOTRA, 2001).



## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

A seguir, serão apresentados os resultados obtidos mediante a interpretação e análise dos questionários válidos, aplicados e respondidos pelos alunos e profissionais de contabilidade. Inicialmente, será feita a caracterização da amostra, bem como a apresentação dos modelos estatísticos utilizados nas análises e conclusões da presente pesquisa.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Mediante a aplicação da *survey* junto aos alunos e aos profissionais, foram obtidos um total de 712 questionários válidos. Especificamente quando são evidenciados os grupos de alunos e profissionais, verifica-se que 234 indivíduos correspondem aos profissionais, ou seja, 33% da amostra e 478 questionários válidos são relativos aos dos alunos, o que representa 67% do total de respondentes. Esses dados podem ser melhor delineados conforme a TABELA 3.

TABELA 3 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS AMOSTRAS – GERAL

<b>Variáveis Independentes</b>	<b>Amostra Geral</b>	<b>% Geral</b>
Número (percentual) de profissionais	<b>234</b>	<b>33%</b>
Número (percentual) de alunos	<b>478</b>	67%
Número (percentual) homens	340	48%
Número (percentual) mulheres	297	42%
Não indicaram gênero *	75	11%
Número (percentual) <= 20 anos de idade	103	14%
Número (percentual) 21-30 anos de idade	367	52%
Número (percentual) 31-40 anos de idade	132	19%
Número (percentual) 41-50 anos de idade	45	6%
Número (percentual) 51-60 anos de idade	22	3%
Número (percentual) > 60 anos de idade	7	1%
Não indicaram idade **	36	5%
<b>Número total de questionários</b>	<b>712</b>	<b>100%</b>

FONTE: A autora (2010).

A TABELA 4 refere-se às estatísticas relacionadas aos profissionais. Dos 234 questionários válidos, 117 eram homens, ou seja, 50% do total e 70 eram mulheres, representando 30% da amostra. Por fim, 47 indivíduos não indicaram o gênero, o que representou 20% do total dos respondentes classificados como profissionais.

TABELA 4 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DAS AMOSTRA – PROFISSIONAIS

<b>Variáveis Independentes</b>	<b>Profissionais</b>	<b>% Profissionais</b>
Número (percentual) de profissionais	<b>234</b>	<b>100%</b>
Número (percentual) homens	117	50%
Número (percentual) mulheres	70	30%
Não indicaram gênero *	47	20%
Número (percentual) <= 20 anos de idade	0	0%
Número (percentual) 21-30 anos de idade	99	42%
Número (percentual) 31-40 anos de idade	69	29%
Número (percentual) 41-50 anos de idade	36	15%
Número (percentual) 51-60 anos de idade	18	8%
Número (percentual) > 60 anos de idade	7	3%
Não indicaram idade **	5	2%
<b>Número total de questionários</b>	<b>234</b>	<b>100%</b>

FONTE: A autora (2010).

O percentual de profissionais que se enquadram na faixa dos 21 aos 30 anos é de 42%; já aqueles com idade entre 31 e 40 anos são 29% do total. Os indivíduos dos 41 aos 50 anos representam 15% da amostra; aqueles na faixa etária dos 51 aos 60 anos de idade são 8% e já os que possuem mais que 60 anos de idade representam 3% da amostra, seguidos pelos indivíduos que não indicaram a idade que são responsáveis por 2% do total de entrevistados.

Já a TABELA 5 descreve a amostra e as estatísticas relacionadas aos alunos. Dos 478 questionários válidos, 223 eram homens, ou seja, aproximadamente 47% do total e 227 eram mulheres, representando por volta de 47% da amostra. Do total destes, 28 indivíduos não indicaram o gênero, o que representou 6% do total dos respondentes classificados como alunos.

TABELA 5 – ESTATÍSTICA DESCRITIVA DA AMOSTRA – ESTUDANTES

<b>Variáveis Independentes</b>	<b>Estudantes</b>	<b>% Estudantes</b>
Número (percentual) de alunos	<b>478</b>	100%
Número (percentual) homens	223	47%
Número (percentual) mulheres	227	47%
Não indicaram sexo	28	6%
Número (percentual) <= 20 anos de idade	103	22%
Número (percentual) 21-30 anos de idade	268	56%
Número (percentual) 31-40 anos de idade	63	13%
Número (percentual) 41-50 anos de idade	9	2%
Número (percentual) 51-60 anos de idade	4	1%
Número (percentual) > 60 anos de idade	0	0%
Não indicaram idade **	31	6%
<b>Número total de questionários</b>	<b>478</b>	<b>100%</b>

FONTE: A autora (2010).

Por fim, o percentual de alunos que se enquadram na faixa delimitada pelos 20 anos de idade é de 22% do total; já aqueles que estão entre 21 e 30 anos representam 56% da amostra; os indivíduos entre 31 e 40 anos são 13% do total dos entrevistados e os que não indicaram a idade representam 6% do de indivíduos pesquisados. Cabe-se ressaltar que entre os alunos alguns podem ser Técnicos em Contabilidade. Estes indivíduos possuem formação de nível médio e podem responder por serviços de escrituração contábil, porém esta categoria é distinta da de contador.

Mediante a utilização do teste do Qui-quadrado ( $\chi^2$ ), que segundo Maroco (2007) serve para testar se duas ou mais amostras independentes diferem em determinada característica, foram comparados os dados mediante a comparação das informações de homens e mulheres *versus* a categoria. Os dados obtidos em tal teste estão dispostos conforme a TABELA 6.

TABELA 6 – TESTE QUI – QUADRADO – GÊNERO *VERSUS* CATEGORIA

Categoria	Gênero		Total
	Feminino	Masculino	
Estudantes	227	223	450
	50,44%	49,56%	100%
Profissionais	70	117	187
	37,43%	62,57%	100%

FONTE: A autora (2010).  
Diferença entre os grupos \*p < 0,05

A análise da TABELA 6, permitiu observar um valor  $p$  menor que 0,05, o que evidencia a diferença entre os grupos. Assim conclui-se que o grupo dos estudantes é estatisticamente diferente do dos profissionais, uma vez que o primeiro possui uma homogeneidade na distribuição de mulheres e homens, 50,44% e 49,56% respectivamente, e já o grupo de profissionais é formado, em sua maioria por homens, 62,57% contra 37,43% das mulheres. Contudo, cabe observar que como há um equilíbrio entre homens e mulheres nos bancos escolares, esta situação profissional tende a diminuir representada pela ascensão da mulher no mercado de trabalho de Contabilidade.

## 4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DAS RESPOSTAS

Com relação às médias obtidas na presente pesquisa (TABELA 7), foi possível verificar quais foram àquelas questões que tiveram, na percepção dos indivíduos pesquisados, uma maior ou menor aceitabilidade. A questão T, apresentou a maior aceitabilidade entre a amostra brasileira, com média superior a 4,0.

TABELA 7 – MÉDIAS E DESVIO PADRÃO DA AMOSTRA – GERAL

	<b>Resumo – Questão</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio padrão</b>
T	Doação de computadores obsoletos	698	4,934097	2,119449
F	Empregar funcionário para ter segredo	710	3,187324	1,876319
P	Compra de <i>software</i> pirata	707	3,12447	1,882169
I	Compra de ações privilegiadamente	709	2,892807	1,919221
K	Relatórios financeiros mascarados	705	2,87234	1,937412
E	Suborno para oficial de país estrangeiro	708	2,846045	1,856301
W	Fundo sem impostos	688	2,819767	1,757351
N	Propaganda Enganosa	704	2,68892	1,761317
R	Não atualizar emissor fumaça	708	2,639831	1,778051
J	Promoção de um amigo	701	2,57632	1,695863
H	Suborno para comprar agentes	711	2,511955	1,582318
G	Fechou contrato sem licitação	704	2,465909	1,64277
V	Presente para gerente compras	700	2,275714	1,545582
D	Reportar metade do lucro para impostos	703	2,217639	1,520843
U	Abertura para ser subornado	694	2,159942	1,610413
A	Não pagamento de impostos	711	2,156118	1,493493
M	Contrata homem para cargo chefia	707	2,134371	1,667993
Y	Fábrica que produz barulho	703	2,133713	1,500917
S	Editor omite nome em jornal	701	2,099857	1,505708
C	Recomendou ações ruins	706	1,827195	1,264304
O	Emprega funcionário para mascarar relatórios	705	1,765957	1,438307
L	Detalhe obsoleto	707	1,674682	1,183681
Q	Voltar odômetro	704	1,625	1,219216
B	Excedeu limite legal de poluição	710	1,583099	1,172437
X	Corte de custos que pode causar danos	696	1,418103	1,036966

FONTE: A autora (2010).

Já a questão X que apresentava um corte de custos na produção de um carregador de bebês que poderia causar quedas, foi a alternativa que apresentou a menor aceitabilidade geral pelos indivíduos, 1,41. Dessa forma, do ponto de vista dos brasileiros, o fato de envolver o dano direto à vida de um ser humano foi o que mais impactou para a não aceitabilidade de um item.

O estudo original de Emerson, Stanley e Conroy (2007), mediante a análise de 1133 questionários (520 profissionais e 613 estudantes), apresentou conclusões que podem ser evidenciadas e comparadas com as médias referentes à totalidade dos respondentes (TABELA 7). Assim, como no artigo original (que apresentou para tal questão média superior a 4,0), na atual pesquisa a questão T – demonstrou a maior média de aceitabilidade geral pelos indivíduos, obtendo média superior a 4,0.

A questão T representava uma situação em que uma grande companhia de computadores remanufaturados introduz uma nova linha de produtos que faz a sua linha já existente obsoleta. Assim, essa companhia decide doar os computadores obsoletos para uma escola local e, isto feito, a companhia receberá um incentivo fiscal e melhorará sua imagem em relação à responsabilidade social. Deve-se ressaltar que aspectos culturais podem estar envolvidos, pois brasileiros e americanos tem diferentes interpretações em relação à doação de bens obsoletos.

Ainda com relação a questão T, tal item foi excluído das análises, pois na presente pesquisa, tal alternativa – doação de computadores obsoletos – não correspondia, por similaridade do tipo de ação a nenhuma das situações apresentadas. Por exemplo, o fato de envolverem atitudes legais que, entretanto, são consideradas antiéticas ou ainda aquelas ilegais, ou seja, que infringem de alguma forma determinado Código de Ética ou até mesmo a lei.

A alternativa Q que apresenta o fato de um funcionário voltar odômetros, por estar sendo pressionado na empresa em que atua. Assim como no estudo original, apresentou na atual pesquisa, uma das menores médias, ou seja, um dos menores índices de aceitabilidade dos indivíduos, apresentando uma aceitabilidade geral de 1,625.

Por fim, como foi apresentado no trabalho de Emerson, Conroy e Stanley (2007), é preciso certa preocupação com a questão K, que envolvia relatórios financeiros mascarados e que remete aos fatos ocorridos com as grandes corporações, pois assim como no estudo original, na presente pesquisa, tanto alunos quanto profissionais ainda se mostraram ligeiramente liberais com tais

práticas. Um comparativo das médias da amostra atual e da original pode ser visualizado conforme a TABELA 8.

TABELA 8 – COMPARATIVO DAS MÉDIAS – PESQUISA ATUAL E ORIGINAL

Questão	Pesquisa atual – alunos		Pesquisa original – alunos		Pesquisa atual – profissionais		Pesquisa original – profissionais	
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
A	2,170	1,447	2,495	1,621	2,091	1,580	1,172	0,622
B	1,567	1,128	1,585	1,006	1,557	1,202	1,272	0,742
C	1,896	1,263	1,982	1,137	1,686	1,223	1,375	0,763
D	2,247	1,444	1,882	1,344	2,093	1,638	1,410	0,988
E	2,979	1,881	3,729	1,752	2,565	1,815	2,567	1,537
F	3,290	1,852	3,769	1,902	2,951	1,917	3,411	1,758
G	2,591	1,667	3,734	1,697	2,259	1,592	2,250	1,584
H	2,638	1,569	3,969	1,727	2,216	1,511	2,936	1,542
I	3,015	1,898	2,852	1,903	2,545	1,896	1,249	0,811
J	2,598	1,681	2,827	1,663	2,554	1,762	3,048	1,617
K	2,863	1,903	3,436	1,845	2,864	1,988	3,241	1,786
L	1,671	1,093	1,781	1,172	1,680	1,314	2,019	1,255
M	1,994	1,534	2,387	1,643	2,351	1,824	2,836	1,725
N	2,801	1,750	3,386	1,882	2,502	1,779	2,586	1,630
O	1,802	1,437	2,287	1,693	1,657	1,426	2,430	1,726
P	3,319	1,866	3,465	1,881	2,723	1,855	1,931	1,285
Q	1,645	1,154	1,567	1,091	1,561	1,294	1,079	0,372
R	2,620	1,781	3,724	1,940	2,682	1,813	4,963	1,608
S	2,144	1,441	2,725	1,571	1,953	1,599	1,967	1,309
T	5,041	2,074	4,935	2,013	4,704	2,241	5,882	1,494
U	2,309	1,623	2,530	1,583	1,838	1,521	1,358	0,908
V	2,362	1,536	2,272	1,420	2,078	1,540	1,612	1,112
W	2,810	1,709	3,013	1,608	2,779	1,859	4,705	2,013
X	1,431	0,993	1,987	1,400	1,344	1,058	2,373	1,561
Y	2,131	1,411	3,110	1,679	2,030	1,595	3,847	1,760

FONTE: A autora (2010).

Apesar de, mediante a análise das médias, existir uma certa homogeneidade na distribuição comparativa das duas amostras (pesquisa atual e original). Em linhas gerais, foi possível verificar que a questão X – detalhe obsoleto que pode causar dano – que no Brasil obteve as menores médias de aceitabilidade, na pesquisa americana, obteve junto aos alunos e aos profissionais as médias de 1,987 e 2,373 respectivamente. Tais médias são inferiores a outras questões, como, por exemplo, aquela que relata o problema da volta dos odômetros por um funcionário que sofre pressão no trabalho.

Por sua vez a questão H – suborno para a compra de agentes – obteve menor aceitabilidade junto à amostra brasileira, 2,638 na percepção dos alunos e 2,216 na dos profissionais. Junto a amostra americana os percentuais foram de 3,969 e 2,936, para alunos e profissionais respectivamente, ou seja, maior aceitabilidade. Tais comparações denotam, de certa forma, a diferença no ponto de vista das amostras pesquisadas nos dois países.

#### 4.3 ANÁLISE FATORIAL EXPLORATÓRIA

O questionário aplicado era composto por um total de vinte e cinco questões que, posteriormente, foi submetido à análise fatorial exploratória, para que tais variáveis fossem reduzidas em busca de um melhor entendimento. Para Hair Jr. *et al.* (2005) e Cooper e Schindler (2003), este tipo de técnica condensa a quantidade de variáveis analisadas e as reduz em um conjunto de dimensões com características em comum, que são denominadas fatores.

Para verificar a presença de correlação significativa e a adequação da análise fatorial à estrutura de dados, foi realizado em um primeiro momento o Teste de Esfericidade de *Bartlett*, que indica a possibilidade de utilização da análise fatorial. Tal teste deverá ter seu nível de significância inferior a 0,05, apresentando a probabilidade estatística de que exista correlação significativa entre as variáveis. Além disso, foi utilizado o teste de medida da adequação da amostra *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO) (HAIR JR. *et al.*, 2005), apresentados conforme a TABELA 9.

TABELA 9 – ADEQUAÇÃO DA AMOSTRA E TESTE DE ESFERICIDADE

Medida	Estatística	
Medida de adequação da amostra	Qui-quadrado aproximado	,927
Teste de esfericidade de Bartlett	Graus de liberdade	5111,807
	Significância	300,000

FONTE: A autora (2010).

Para Hair Jr. *et al.* (2005), a medida de adequação do KMO busca testar se a correlação entre cada dupla de variáveis pode ser explicada pelas demais variáveis em questão. Para os autores, o intervalo compreendido entre 0,80 e 1,00 é considerado excelente. Assim, as variáveis apresentadas neste estudo que apresentam KMO de 0,927, resultado considerado como excelente, validando assim a adequação da amostra para a análise dos fatores.

Além disso, verificando o Teste de Esfericidade de *Bartlett*, que foi igual a 300 (significância de 0,000) é possível inferir a adequação da amostra para a análise fatorial. Desta forma, foi iniciado o processo de obtenção e interpretação dos fatores gerados e que vão fazer parte do novo conjunto de variáveis, que podem ser observados conforme a TABELA 10.

TABELA 10 – VARIÂNCIA DOS VALORES EXTRAÍDOS

Fator	Autovalores Iniciais			Extração da soma dos pesos ao quadrado		
	Total	Variância %	Variância Acumulada %	Total	Variância %	Variância Acumulada %
1	7.592	30.368	30.368	7.592	30.368	30.368
2	1.789	7.155	37.522	1.789	7.155	37.522
3	1.465	5.861	43.383	1.465	5.861	43.383
4	1.107	4.430	47.813	1.107	4.430	47.813
5	.930	3.721	51.535			
6	.870	3.478	55.013			
7	.820	3.280	58.293			
8	.794	3.177	61.471			
9	.782	3.128	64.598			
10	.763	3.053	67.651			
11	.711	2.843	70.495			
12	.701	2.805	73.300			
13	.667	2.667	75.967			
14	.652	2.609	78.575			
15	.600	2.401	80.976			
16	.571	2.283	83.259			
17	.556	2.225	85.484			
18	.533	2.133	87.617			
19	.509	2.035	89.651			
20	.500	1.999	91.650			
21	.482	1.928	93.578			
22	.454	1.817	95.396			
23	.425	1.702	97.097			
24	.385	1.541	98.639			
25	.340	1.361	100			

FONTE: A autora (2010).



Para Maroco (2007), o primeiro passo na definição dos fatores é a decisão do critério de extração destes. No caso da presente pesquisa o método utilizado foi o *axis factoring*, que ainda conforme o autor é o mais utilizado e que também apresenta resultados mais consistentes. A TABELA 10 demonstra a variância dos valores extraídos mediante a análise estatística dos dados.

Mediante a análise da TABELA 10, foram inicialmente identificados os autovalores (*eigenvalues*) que, segundo Malhotra (2001), são apresentados em ordem decrescente de magnitude. O autor evidencia que uma forma de escolha dos fatores é a associação com autovalores com variância superior a 1,0, considerados como mais conservadores. No caso da presente pesquisa, foram identificados quatro fatores, que explicam um total de 47,83% da variância total que para Hair Jr *et al.* (2005) são considerados, em ciências sociais aplicadas, como satisfatórios. Outra forma de determinação dos fatores é o Critério do Teste Scree, que é apresentado conforme a FIGURA 6.

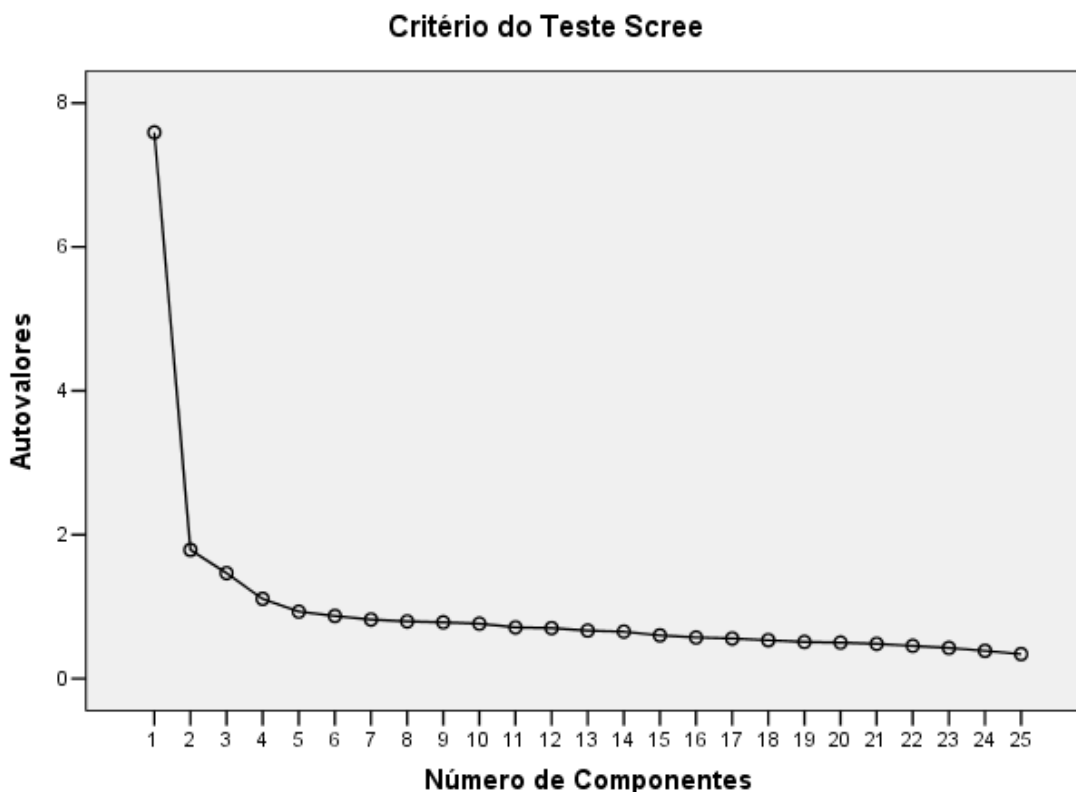


FIGURA 6 – CRITÉRIO DO TESTE SCREE  
 FONTE: A autora (2010).

O também conhecido como Gráfico de Declive (MALHOTRA, 2001) é utilizado para identificar o número ótimo de fatores que podem ser extraídos antes

que a quantia de variância única comece a dominar a estrutura de variância comum. Hair Jr *et al.* (2005) evidenciam que, começando com o primeiro fator, os ângulos de inclinação passam a decrescer de forma rápida no início e então, lentamente, aproximam-se de uma reta horizontal, sendo que quando o gráfico começa a ficar horizontal, é considerado o indicativo do número máximo de fatores a serem extraídos.

Mediante a inspeção visual do Teste Scree, é possível verificar que, a partir do quarto fator, começa a existir o que Malhotra (2001) chama de declive suave da rampa dos valores, o que sugere que esse seja o número máximo aceitável de fatores, o que foi também confirmado pela variância total explicada. Já a construção do número de fatores deverá observar, segundo Hair Jr. *et al.* (2005), um conjunto de variáveis reduzido, porém representativo com relação ao total de questões, que são apresentadas conforme a TABELA 11.

TABELA 11 – ANÁLISE FATORIAL NÃO ROTACIONADA DOS QUATRO FATORES DA PESQUISA

Questão	Componentes			
	1	2	3	4
U	,676			
N	,646			
Y	,637			
H	,632			
V	,630			
G	,607			
Q	,607			
S	,606			
L	,588			
B	,585			
W	,584			
X	,576	-,485		
C	,573			
J	,528			
I	,526			
F	,518			
O	,518	-,426		
E	,515			
K	,483			
R	,472		-,413	
P	,471			
M	,453			,408
A	,419		668	
D	,499		609	

FONTE: A autora (2010).

Assim, deverá ser analisada a matriz de cargas buscando a que fatores serão alocadas as variáveis, isto é, mediante a observação das cargas fatoriais será obtido a correlação das variáveis com os fatores, além da extensão desta ligação. Entretanto, segundo destacam Hair Jr *et al.* (2005), existindo certa dificuldade na visualização da correlação entre as variáveis, deverá ser efetuada a rotação da matriz, que nada mais é do que a transformação inicial das cargas fatoriais em uma forma mais coordenada mediante o rotacionamento dos eixos coordenados. Tal organização dos dados é apresentada conforme a TABELA 12.

Na presente pesquisa, a rotação utilizada foi a ortogonal, do tipo *Varimax*, que é, segundo Hair Jr *et al.* (2005), o método mais utilizado. Malhotra (2001) afirma que este tipo de rotação minimiza o número de variáveis, com altas cargas sobre um fator, facilitando assim a interpretação dos fatores. Assim, é possível perceber, que houve uma melhor organização das variáveis em torno dos fatores.

TABELA 12 – ANÁLISE FATORIAL ROTACIONADA DOS QUATRO FATORES DA PESQUISA

Questão	Componentes			
	1	2	3	4
X	,732			
O	,688			
Q	,661			
B	,603			
L	,582			
C	,549			
U	,502			
S	,488			
Y	,432		,406	
N	,428			
V				
E		,654		
I		,579		
G		,576		
F		,570		
H		,454		
K			,666	
R			,661	
J			,606	
W			,491	
M			,483	
A				,858
D				,814
P		,405		,440

FONTE: A autora (2010).

Por fim, foi realizada a etapa de interpretação, confirmação da validade e de rotulação dos dados agrupados agora em fatores. Os vinte e cinco itens do questionário foram organizados e rotulados em quatro diferentes grupos, de acordo com suas cargas obtidas na análise fatorial com a matriz rotacionada. A rotulação e interpretação dos fatores, segundo Hair Jr *et al.* (2005) são tarefas desenvolvidas pelo pesquisador, com seu conhecimento sobre as variáveis e que deverão ser realizadas representando um fator da melhor maneira possível. As alternativas **y** – fábrica que produz barulho – e **p** – compra de software pirata – que ficaram posicionadas entre dois fatores, foram melhor alocadas nos fatores, 1 e 4 respectivamente, que possuíam certas características em comum.

Finalmente, foi feita a validação da análise fatorial. Para tal mensuração, foi utilizado o Alfa de *Cronbach*, que é uma medida de confiabilidade que varia de 0 a 1, sendo os valores de 0,60 a 0,70 considerados o limite inferior de aceitabilidade Hair Jr *et al.* (2005). Os quatro fatores criados foram rotulados de acordo com as características em comum das variáveis que os compõem. A TABELA 13 apresenta o Fator 1 – Práticas não Recomendáveis.

TABELA 13 – FATOR 1 – PRÁTICAS NÃO RECOMENDÁVEIS

Questão	Média escalar se o item é retirado	Variância se o item é retirado	Correlação total do item	Alfa de <i>Cronbach</i> se o Item é retirado	Alfa de <i>Cronbach</i> -
X	19,80	83,680	,565	,840	<b>.852</b>
O	19,46	79,856	,523	,841	
Q	19,59	80,720	,587	,837	
B	19,62	82,388	,534	,841	
L	19,54	82,103	,548	,840	
C	19,37	81,872	,507	,842	
U	19,05	76,004	,589	,836	
S	19,09	78,398	,535	,840	
Y	19,07	78,866	,529	,841	
N	18,52	75,364	,539	,842	
V	18,93	77,503	,552	,839	

FONTE: A autora (2010).

O fator 1 - composto por questões que envolvem situações que não são geralmente aceitas no mundo corporativo como, por exemplo, voltar odômetros ou, ainda, a oferta de presentes para gerentes na busca de compras e contratos, é composto por onze questões que possuem um Alfa de *Cronbach* de 0,852, o que é considerado como aceitável (HAIR JR *et al.*, 2005).

Já o Fator 2, composto por cinco variáveis e designado como Práticas Ilícitas, pode ser delineado de acordo com a TABELA 14 por apresentar atividades como pagamento para oficiais estrangeiros e fechamento de contratos sem licitação, teve sua validade interna confirmada pelo Alfa de *Cronbach* de 0,731, limite esse superior àquele conceituado por Hair Jr *et al.* (2005).

TABELA 14 – FATOR 2 – PRÁTICAS ILÍCITAS

Questão	Média escalar se o item é retirado	Variância se o item é retirado	Correlação	Alfa de <i>Cronbach</i>	Alfa de <i>Cronbach</i>
			total do item	se o Item é retirado	
E	14,16	35,183	,463	,224	<b>.731</b>
I	14,12	35,123	,442	,205	
G	114,54	36,029	,507	,303	
F	13,81	34,943	,465	,224	
H	14,49	37,272	,506	,286	

FONTE: A autora (2010).

O Fator 3, por sua vez, delineado conforme a TABELA 15, é composto por cinco variáveis, designado de Práticas Corporativas que, entre outras, englobam a discriminação de funcionários por seu gênero, a promoção de um amigo, relatórios financeiros mascarados, entre outros. Esse fator teve sua validade confirmada por um Alfa de *Cronbach* de 0,692.

TABELA 15 – FATOR 3 – PRÁTICAS CORPORATIVAS

Questão	Média escalar se o item é retirado	Variância se o item é retirado	Correlação total do item	Alfa de <i>Cronbach</i> se o Item é retirado	Alfa de <i>Cronbach</i>
K	10,10	22,476	,459	,242	.692
R	10,33	23,840	,439	,199	
J	10,39	23,130	,524	,280	
W	10,17	24,146	,441	,198	
M	10,83	25,469	,378	,174	

FONTE: A autora (2010).

E, por fim, o Fator 4, apresentado conforme a TABELA 16, que foi rotulado como Práticas de Sonegação e Pirataria, composto por três variáveis relativas ao pagamento de tributos e violação de *software*, obteve um Alfa de *Cronbach* de 0,659, que confirmou também, conforme os preceitos de Hair Jr *et al.* (2005) a validade interna do constructo.

TABELA 16 – FATOR 4 – PRÁTICAS DE SONEGAÇÃO E PIRATARIA

Questão	Média escalar se o item é retirado	Variância se o item é retirado	Correlação total do item	Alfa de <i>Cronbach</i> se o Item é retirado	Alfa de <i>Cronbach</i>
A	5,34	7,804	,525	,500	<b>,659</b>
D	5,29	7,419	,572	,438	
P	4,37	7,262	,351	,127	

FONTE: A autora (2010).

Desta forma, a partir da redução das 24 variáveis (a variável T já se encontra excluída das análises, devido ao motivos já explicitados no item 4.2), os 4 fatores encontrados mediante a Análise Fatorial Exploratória serão analisados nos itens a seguir em conjunto e comparando tanto profissionais *versus* alunos quanto os indivíduos do gênero masculino com os do feminino.

#### 4.4 COMPARAÇÃO ENTRE OS GRUPOS

Para a comparação, em primeiro plano, tanto dos gêneros masculino e feminino quanto do grupo dos estudantes comparado ao dos profissionais foi utilizada a técnica do Teste *t-Student*. Na presente pesquisa, foi utilizado o tipo específico para amostras independentes, que é aquele empregado para comparar as médias de dois grupos diferentes (MAROCO, 2007). Observa-se, inicialmente, mediante a análise das médias estratificadas por gênero (TABELA 17), que tanto homens quanto mulheres mostraram menor aceitabilidade ao Fator 1 – Práticas não Recomendáveis – composto de fatores que envolvem danos à saúde e ao meio ambiente, omissão de informação e propaganda enganosa, entre outros.

TABELA 17 – COMPARAÇÃO DAS MÉDIAS – GÊNERO

Fator	Gênero	N	Média	Desvio Padrão
Fator_1	Masculino	340	1,9997	,99867
	Feminino	297	1,8229	,72708
Fator_2	Masculino	340	2,8099	1,21757
	Feminino	297	2,8585	1,15467
Fator_3	Masculino	340	2,8731	1,24220
	Feminino	297	2,2609	,96125
Fator_4	Masculino	340	2,0926	1,33075
	Feminino	297	2,2475	1,33440

FONTE: A autora (2010).

Já o Fator 2 – Práticas Ilícitas – representado por variáveis como suborno, compra de ações privilegiadamente, fechamento de contrato sem licitação e a contratação de funcionário para obter um segredo industrial teve uma maior média, 2,8585, na percepção ética das mulheres.

Por sua vez o Fator 3 – Práticas Corporativas – possui a maior média de aceitabilidade entre todos os fatores, 2,8731, e esta é representado pelos indivíduos do sexo masculino. Tal fator apresenta situações que ocorreram e podem ocorrer em corporações, como por exemplo, relatórios financeiros mascarados, discriminação de mulheres para determinados cargos, causar danos à natureza.

Em todos os fatores observam-se diferenças entre a percepção de homens e mulheres, porém é necessário que seja verificado se estas são estatisticamente significantes. Desta forma, para tal verificação, foi utilizado o Teste T para Amostras Independentes, que mediante o teste de Levene verifica, segundo Maroco (2007) a homogeneidade das variâncias de todas variáveis envolvidas no processo.

Na leitura da TABELA 18, o primeiro valor a ser observado deverá ser o valor  $p$  (*sig*) do Teste de Levene. Isto irá determinar a leitura da linha superior ou inferior do teste. Desta forma, o Teste de Levene para os fatores 1 e 3, que possui o valor *sig* menor do que o nível de significância (0,05) indica que deverá ser feita a leitura da linha de baixo do referido teste.

Depois de definidas as linhas para leitura, observa-se que o valor  $p$  destes dois fatores é 0,010 (Fator 1) e 0,000 (Fator 3), o que demonstra que existe diferença estatisticamente significativa na percepção ética de homens e mulheres. Já o Teste de Levene para os fatores 2 e 4 possui um *sig* maior do que o nível de significância, 0,191 e 0,204, respectivamente, o que indica a leitura da linha de cima. Para estes dois fatores, o valor  $p$  indicado é de 0,607 para o Fator 2 e 0,144 para o Fator 4, o que demonstra, nesses dois casos que não existe diferença entre a percepção ética de homens e mulheres.

TABELA 18 – TESTE T PARA AMOSTRAS INDEPENDENTES – GÊNERO

Fator	Teste de Levene para igualdade das variâncias		Teste T para igualdade das medias						
	F	Sig	T	Df	Sig, 2 tailed	Diferença Média	Diferença do Erro padrão	95% Intervalo de Confiança	
								Menor	Maior
<b>Fator_1</b>	<b>9,154</b>	<b>,003</b>	2,522	635	,012	,17680	,07009	,03915	,31444
			<b>2,575</b>	<b>615,626</b>	<b>,010</b>	<b>,17680</b>	<b>,06865</b>	<b>,04197</b>	<b>,31162</b>
Fator_2	1,716	,191	-,515	635	,607	-,04862	,09441	-,23401	,13677
			-,517	630,710	,605	-,04862	,09407	-,23335	,13611
<b>Fator_3</b>	<b>17,481</b>	<b>,000</b>	6,881	635	,000	,6125	,8896	,43746	,78683
			<b>6,999</b>	<b>626,112</b>	<b>,000</b>	<b>,6125</b>	<b>,8746</b>	<b>,44039</b>	<b>,78390</b>
Fator_4	1,610	,204	-1,463	635	,144	-,15483	-,10583	-,36264	,05299
				623,089	,144	-,15483	-,10583	-,36269	,05303

FONTE: A autora (2010).



Com este resultado, é possível afirmar que, na opinião dos dois gêneros, os fatores 1 e 3 possuem diferenças estatisticamente significantes entre si, sendo que nos dois casos, as mulheres respondentes tiveram uma menor aceitabilidade para tais práticas do que os homens. Já no caso dos alunos de graduação e dos profissionais de contabilidade, os dados estão dispostos conforme a TABELA 19.

TABELA 19 – COMPARAÇÃO DAS MÉDIAS – CATEGORIAS

<b>Fator</b>	<b>Grupo</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
Fator_1	Alunos de graduação	478	1,9750	,79711
	Profissionais de Contabilidade	234	1,8383	,106708
Fator_2	Alunos de graduação	478	2,9719	1,15276
	Profissionais de Contabilidade	234	2,5672	1,20040
Fator_3	Alunos de graduação	478	2,5763	1,12268
	Profissionais de Contabilidade	234	2,6826	1,27190
Fator_4	Alunos de graduação	478	2,2061	1,27872
	Profissionais de Contabilidade	234	2,1346	1,50323

FONTE: A autora (2010).

A análise da TABELA 19, dispõe as médias das duas categorias investigadas e demonstra que o Fator 1 – Práticas não Recomendáveis, assim como na comparação por gênero, foi o que apresentou as menores médias, ou seja, são menos aceitos por alunos e profissionais. Já o Fator 2 – Práticas Ilícitas obteve, a maior média de aceitabilidade entre todos os fatores, 2,9719; tal índice é representado pela média dos alunos da graduação.

Entre os profissionais de contabilidade, o Fator 3 – Práticas Corporativas – possui a maior média de aceitabilidade em relação à percepção ética, obtendo uma média de 2,6826 entre estes indivíduos. Foram analisadas também possíveis diferenças estatisticamente significantes entre as médias segmentadas por categoria, conforme a TABELA 20, que apresenta mediante a leitura das linhas de cima, dos fatores, 1, 3 e 4, que nenhum destes possui diferença estatisticamente significativa na percepção de alunos e profissionais de contabilidade.

TABELA 20 – TESTE T PARA AMOSTRAS INDEPENDENTES – CATEGORIAS

Fator	Teste de Levene para igualdade das variâncias		Teste T para igualdade das médias						
	F	Sig	T	Df	Sig. 2 tailed	Diferença Média	Diferença do Erro padrão	95% Intervalo de Confiança	
								Menor	Maior
Fator_1	,734	,392	<b>1,914</b> 1,737	<b>710</b> 364,597	<b>,056</b> ,083	<b>,13671</b> ,13671	<b>,07141</b> ,07872	<b>-,00350</b> -,01810	<b>,27691</b> ,29151
Fator_2	,000	,996	4,341 <b>4,281</b>	710 <b>446,422</b>	,000 <b>,000</b>	,40473 <b>,40473</b>	,09324 <b>,0,9454</b>	,22168 <b>,21983</b>	,58778 <b>,59053</b>
Fator_3	1,432	,232	<b>1,134</b> 1,087	<b>709</b> 412,729	<b>,257</b> ,278	<b>-,10636</b> -,10636	<b>,09377</b> ,09788	<b>-,29046</b> -,29876	<b>,07774</b> ,08604
Fator_4	2,703	,101	,660 ,625	<b>710</b> 402,630	<b>,509</b> ,532	<b>,07145</b> ,07145	<b>,10823</b> ,11436	<b>-,14103</b> -,15336	<b>,28394</b> ,29626

FONTE: A autora (2010).

Já o Fator 2 – Práticas Ilícitas – representado por práticas de suborno, contrato sem licitação, entre outros, mediante a leitura do Teste de Levene, apresenta na linha de baixo do referido teste, o valor de 0,000 o que indica que, na percepção dos dois grupos, existem diferenças estatisticamente significantes em relação à sua percepção ética. Essa diferença na percepção entre os dois grupos, pode ser explicada pelo fato dos alunos ainda não saberem realmente as implicações legais que existem para coibir tais ações.

#### 4.5 ANÁLISE DE CLUSTERS

Para verificar as diferenças entre a opinião dos indivíduos em grupos, ou seja, os estudantes e os profissionais de contabilidade, inicialmente, foi utilizada a

técnica de agrupamento ou *Cluster*, que classificou os indivíduos segundo suas similaridades. Tal técnica é uma das que permitem agrupar elementos ou variáveis em grupos que possuem certas características em comum (COOPER; SCHINDLER, 2003).

Na execução do *cluster* foi usado o método de *Ward* para o agrupamento e a distância Euclidiana ao quadrado na determinação do espaço entre os casos. Na técnica de *cluster*, se cada elemento pertence a um determinado agrupamento, ele será alocado juntamente com outros elementos que possuam características em comum (MAROCO, 2007). Baseando-se nas similaridades apresentadas por cada indivíduo, foram encontrados os *clusters* a seguir, delineados conforme a TABELA 21.

TABELA 21 – CLUSTERS IDENTIFICADOS

<i>Clusters</i> Válidos	Rótulo	Frequência	Percentuais
1	Extremamente Conservador	176	24,7%
2	Conservador	169	23,7%
3	Menos Conservador	137	19,2%
4	Ligeiramente Liberal	118	16,6%
5	Liberal	12	1,7%
<b>Total válido</b>		612	86,0%
<b>Dados faltantes</b>		100	14,0%
<b>Total</b>		712	100%

FONTE: A autora (2010).

Dos 712 questionários válidos para a pesquisa, na análise de *cluster*, 100 deles foram considerados como excluídos por possuir algum dado faltante. Por decisão da pesquisadora, após análise das diversas alternativas, foi feita a opção do agrupamento em 5 *clusters*, conforme a TABELA 21. O primeiro grupo corresponde a 24,7% do total e foi denominado “Extremamente Conservador” pela sua menor aceitabilidade com relação a qualquer das práticas apresentadas. Já o segundo grupo, denominado de “Conservador”, equivale a 23,7%; ou seja, aproximadamente 50% da amostra pode ser considerada como Conservadora.

O terceiro grupo, por sua vez, foi rotulado como “Menos Conservador” e representa 19,2% do total identificado. O quarto *cluster* identificado equivale a 16,6% e ficou conhecido como “Ligeiramente liberal” e, por fim, o quinto grupo, formado por 1,7% da amostra total, por possuir as maiores médias com relação à aceitabilidade das questões apresentadas, foi rotulado como “Liberal”. Como pode ser visto pelos

nomes adotados, os grupos apresentam uma ordem crescente de aceitação nas práticas avaliadas.

Em seguida foi delineada a distribuição individualizada por grupo (alunos e profissionais) utilizando-se para verificação da distribuição o teste Qui-quadrado ( $\chi^2$ ), dentro de cada *cluster*, apresentada conforme a TABELA 22, que evidencia tal distribuição. O valor obtido para  $p$  foi de 0,000, o que indica que há diferenças significativas entre alunos e profissionais, integrantes de cada grupo.

TABELA 22 – TESTE QUI-QUADRADO – GRUPOS QUE COMPÕEM OS *CLUSTERS* IDENTIFICADOS – DISTRIBUIÇÃO POR GRUPO

Rótulo	Grupos	
	Aluno de graduação	Profissionais de contabilidade
Extremamente conservador	96	80
	23%	40%
Conservador	109	60
	26%	30%
Menos conservador	104	33
	25%	17%
Ligeiramente liberal	98	20
	24%	10%
Liberal	5	7
	1%	4%

FONTE: A autora (2010).  
Diferença entre os grupos \* $p < 0,05$

Denota-se que 23% dos alunos encontram-se no *cluster* dos Extremamente conservadores; já 26% foram considerados como Conservadores; 25%, por sua vez, como Menos conservadores; 24% fazem parte do grupo dos Ligeiramente liberais e, por fim, 1% foi considerado como liberal. Assim sendo, nota-se certa homogeneidade na distribuição dos alunos em relação aos *clusters* observados.

O grupo dos profissionais, por sua vez, possui uma maior concentração destes no *cluster* dos Extremamente conservadores, 40% do total válido; 30% foram considerados Conservadores; 17% como Menos conservadores; 10% como Ligeiramente liberais e 4% como Liberais. Dessa forma, observa-se uma maior heterogeneidade do que na amostra dos alunos, na distribuição dos profissionais de

acordo com os *clusters* da pesquisa, ou seja, observou-se que 87% da amostra pode ser considerada como Conservadores.

#### 4.6 ANÁLISE DA VARIÂNCIA – ONE WAY ANOVA

Para verificar possíveis diferenças entre os *clusters* encontrados, foi utilizada a chamada Análise da Variância, ou *One-Way ANOVA*, que é caracterizada, conforme Malhotra (2001) e Hair Jr. *et al.* (2005), como uma técnica para se verificar diferenças significativas entre dois ou mais grupos. “O teste estatístico *One-Way ANOVA* é o índice *F*” (COOPER; SCHINDLER, 2003, p.407). A TABELA 23 apresenta os dados obtidos mediante a utilização da técnica *One Way Anova*.

TABELA 23 – ONE-WAY ANOVA

Fatores	Rótulo	N	Média	Desvio padrão	Erro padrão		
						F	Sig (p)
Fator_1	Extremamente conservador	176	1,3022	,31824	,02399	352,199	,000
	Conservador	169	1,5966	,40154	,03089		
	Menos conservador	137	2,1042	,50322	,04299		
	Ligeiramente liberal	118	2,7149	,67602	,06223		
	Liberal	12	5,6439	,93794	,027076		
Fator_2	Extremamente conservador	176	1,7131	,52059	,03924	270,961	,000
	Conservador	169	2,5276	,68397	,05261		
	Menos conservador	137	3,3017	,71330	,06094		
	Ligeiramente liberal	118	4,0989	,85046	,07829		
	Liberal	12	5,1250	,98249	,28362		
Fator_3	Extremamente conservador	176	2,0205	,92559	,06977	108,932	,000
	Conservador	169	1,9834	,62960	,04843		
	Menos conservador	137	2,9752	,93634	,08000		
	Ligeiramente liberal	118	3,5034	1,03865	,09562		
	Liberal	12	5,5333	1,14203	,32968		
Fator_4	Extremamente conservador	176	1,3438	,56797	,04281	46,297	,000
	Conservador	169	2,4527	1,35317	,10409		
	Menos conservador	137	2,0366	1,12726	,09631		
	Ligeiramente liberal	118	2,9280	1,38255	,12727		
	Liberal	12	4,1250	2,29748	,66323		

FONTE: A autora (2010).

Para Cooper e Schindler (2003), para que o valor *F* seja calculado, a soma dos desvios quadráticos para o numerador e para o denominador deverá ser dividida

pelos seus respectivos graus de liberdade. Valores  $f$  elevados indicam que a variabilidade entre os grupos é maior que a variância dentro dos grupos, indicando que há possíveis diferenças entre estes.

Observando-se a TABELA 23, é possível verificar que as médias entre os *clusters* são diferentes, pois os valores  $p$  são menores do que 0,05 (nível de significância). Porém, a análise dos valores de  $F$  só é conclusiva para apontar se essas diferenças são estatisticamente significantes ou não, mas não indica quais são os grupos diferentes entre si.

Assim, torna-se necessário a execução do teste *post-hoc* (APÊNDICE 3). Na presente pesquisa foi utilizado o teste de *Tukey* para possibilitar tal análise, que possui um relatório adicional conhecido como *homogeneous subsets* que facilita a visualização das diferenças encontradas. Tais diferenças são identificadas por um asterisco (\*) na coluna Diferença Média (I-J) ou pelo valor  $p$  menor que o nível de significância e que, na presente pesquisa, foi de 0,00 para todos os fatores analisados, ou seja, inferiores a 0,05 (nível de significância).

As diferenças entre os grupos podem ser identificadas, no caso do relatório *homogeneous subsets*, mediante a visualização das médias dos grupos. Um grupo será diferente do outro que não tenha médias nos *subsets* onde apareça a sua média. Desta forma, mediante a análise da TABELA 24 – foi possível verificar que nos fatores 1 e 2 existem diferenças nas percepções de todos os *clusters*.

TABELA 24 – HOMOGENEOUS SUBSETS – FATORES 1 E 2

Fator	Método de Ward	N	1	2	3	4	5
Fator_1	Extremamente Conservador	176	1,3022				
	Conservador	169		1,5966			
	Menos Conservador	137			2,1042		
	Ligeiramente Liberal	118				2,7149	
	Liberal	12					5,6439
Fator_2	Extremamente Conservador	176	1,7131				
	Conservador	169		2,5276			
	Menos Conservador	137			3,3017		
	Ligeiramente Liberal	118				4,0989	
	Liberal	12					5,1250

FONTE: A autora (2010).

Por sua vez, os fatores 3 e 4, que apresentaram valores nos *subsets* de suas médias, não apresentando, assim, diferenças significativas no caso do Fator 3, na opinião de Extremamente Conservadores e Conservadores. No Fator 4 não

existe diferença para os Conservadores e Menos Conservadores e para Conservadores e Ligeiramente Liberais.

TABELA 25 – *HOMOGENEOUS SUBSETS* – FATORES 3 E 4

Fator	Método de Ward	N	1	2	3	4
Fator_3	Extremamente Conservador	176	2,0205			
	Conservador	169	1,9834			
	Menos Conservador	137		2,9752		
	Ligeiramente Liberal	118			3,5034	
	Liberal	12				5,533
Fator_4	Extremamente Conservador	176	1,3438			
	Conservador	169		2,4527	2,4527	
	Menos Conservador	137		2,03657		
	Ligeiramente Liberal	118			2,9280	
	Liberal	12				4,1250

FONTE: A autora (2010).

Em adição ao Teste *da* One Way Anova, foi utilizada a análise do gráfico das médias entre os agrupamentos e os fatores. A FIGURA 7 mostra a relação entre os cinco *clusters* e as médias destes com relação aos fatores obtidos na Análise Fatorial Exploratória. Para tal procedimento, foi utilizado um intervalo de confiança de 95% - o mais comum em Ciências Sociais Aplicadas (COOPER; SCHINDLER, 2003).

A análise da FIGURA 7 permite confirmação visual das diferenças entre os grupos. Foi possível, inicialmente, verificar e confirmar que o grupo denominado Extremamente conservador é aquele que possui as médias mais próximas dos valores 1 e 2 (nunca aceitável), evidenciando o fato de que este é o grupo que tem a menor aceitabilidade aos fatos apresentados. Tal grupo é representado, em sua maioria (54,5%), por alunos de graduação.

Já o segundo grupo, denominado como Conservador, composto também, em sua maioria, por alunos (64,5%), possui baixa aceitabilidade às questões expostas. Os grupos Menos conservador e Ligeiramente liberal ficaram próximos ao centro da figura, obtendo médias próximas a 3 e 5, o que representa um perfil de certa aceitabilidade para os fatos apresentados.

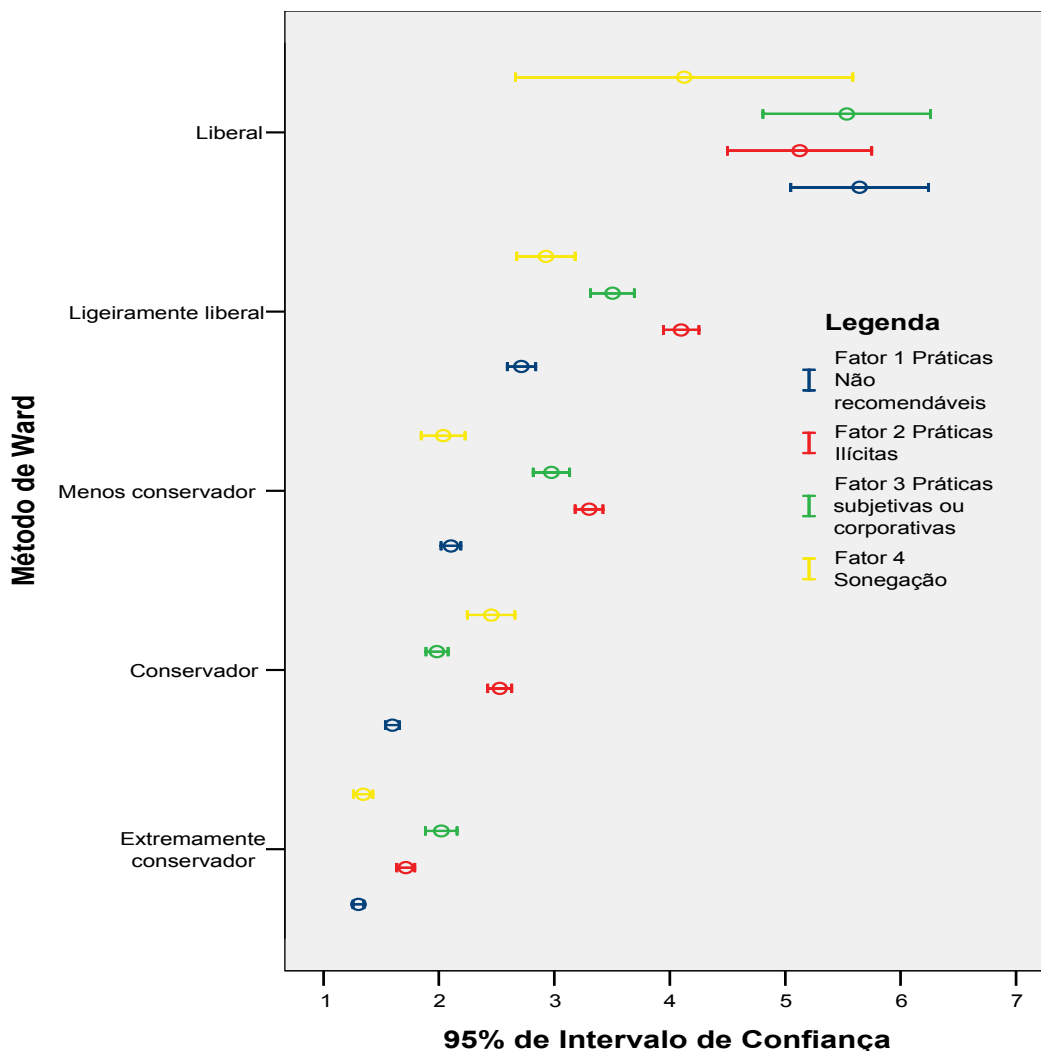


FIGURA 7 – AVALIAÇÃO DAS DIFERENÇAS ENTRE OS CLUSTERS – MÉTODO DE WARD  
 FONTE: A autora (2010).

Por fim, o grupo considerado como Liberal e que, na sua maioria, é formado por profissionais de contabilidade, foi o que teve as maiores médias, ficando posicionado no gráfico no extremo oposto àquele grupo dos Extremamente conservadores, que possuía as menores médias entre todos os grupos apresentados.

Dessa forma, confirma-se, mediante estas alternativas, a negação da hipótese nula de pesquisa ( $H_0$ ), pois com a aplicação da Análise de Variância, foi possível verificar que os grupos diferem de opinião entre si. Ainda utilizando as médias obtidas a partir da técnica estatística denominada *One-Way ANOVA*, foi elaborada a TABELA 26. Porém, foi destacada a comparação das médias em



relação a cada *cluster*, ou seja, quais são os fatores que são mais e menos aceitáveis para os grupos de indivíduos identificados.

TABELA 26 – APRESENTAÇÃO DAS MÉDIAS EM RELAÇÃO A CADA *CLUSTER* – MENOR ACEITABILIDADE

<i>Clusters</i>	Fator 1 Práticas não Recomendáveis	Fator 2 Práticas Ilícitas	Fator 3 Práticas Corporativas	Fator 4 Práticas de Sonegação e Pirataria
Extremamente conservador	1,3022	1,7131	2,0205	1,3438
Conservador	1,5966	2,5276	1,9834	2,4527
Menos conservador	2,1042	3,3017	2,9752	2,0366
Ligeiramente liberal	2,7149	4,0989	3,5034	2,9280
Liberal	5,6439	5,1250	5,5333	4,1250

FONTE: A autora (2010).

Mediante a análise da TABELA 26, evidencia-se que tanto aqueles indivíduos considerados Extremamente conservadores quanto os Conservadores e os Ligeiramente Liberais demonstraram uma menor aceitabilidade em relação ao Fator 1 – Práticas não Recomendáveis – que envolviam atitudes como suborno, detalhes obsoletos em produtos que podem causar risco à saúde, entre outros.

Por sua vez, os *clusters* dos Menos conservadores e dos Liberais tiveram uma menor aceitabilidade em relação ao fator 4 – Práticas de Sonegação e Pirataria - que envolviam o não pagamento de impostos e pirataria de software. Já os fatores que obtiveram mais aceitabilidade pelos entrevistados estão elencados conforme a TABELA 27. A análise de tal tabela evidencia que os indivíduos considerados Extremamente conservadores tiveram uma maior aceitabilidade em relação ao Fator 3 – Práticas Corporativas – que apresentava situações geralmente praticadas em corporações como relatórios financeiros mascarados, discriminação de mulheres para determinados cargos, causar danos à natureza, entre outros.

TABELA 27 – APRESENTAÇÃO DAS MÉDIAS EM RELAÇÃO A CADA *CLUSTER* – MAIOR ACEITABILIDADE

<i>Clusters</i>	Fator 1 Práticas não Recomendáveis	Fator 2 Práticas Ilícitas	Fator 3 Práticas Corporativas	Fator 4 Práticas de Sonegação e Pirataria
Extremamente conservador	1,3022	1,7131	2,0205	1,3438
Conservador	1,5966	2,5276	1,9834	2,4527
Menos conservador	2,1042	3,3017	2,9752	2,0366
Ligeiramente liberal	2,7149	4,0989	3,5034	2,9280
Liberal	5,6439	5,1250	5,5333	4,1250

FONTE: A autora (2010).

Já os *clusters* dos Conservadores, Menos conservadores e Ligeiramente liberais demonstraram maior aceitabilidade para o Fator 2 – Práticas Ilícitas – representadas por variáveis como suborno, compra de ações privilegiadamente, fechamento de contrato sem licitação e a contratação de funcionário para obter um segredo industrial. Por fim, o *cluster* dos Liberais demonstrou maior aceitabilidade (entre todos os grupos e fatores) em relação ao Fator 1 – Práticas não Recomendáveis – ilustrado por fatos que podem causar dano à saúde e ao meio ambiente, além de ludibriar clientes e omitir fatos.

## 5 CONCLUSÕES

Neste capítulo serão apresentadas as considerações finais obtidas tanto pelo desenvolvimento do referencial teórico quanto pelas conclusões obtidas mediante a análise empírica do estudo, também serão apresentadas certas limitações encontradas e, por fim, as recomendações para próximas pesquisas acadêmicas.

A presente pesquisa buscou levantar considerações sobre as percepções de alunos e profissionais de contabilidade. Os inúmeros escândalos envolvendo contadores e profissionais da área ocorridos, em sua maioria em 2002, e que culminaram com a criação da SOX (2002) originaram diversos estudos. Entre eles, em especial, o trabalho de Emerson, Stanley e Conroy (2007) que motivou a presente pesquisa.

Tal motivação culminou no levantamento do referencial teórico que abordou a Ética e suas nuances, passando pelas dimensões históricas, filosóficas, sociológicas, culturais e psicológicas. Além disso, foram verificados os conceitos de Ética corporativa e profissional, abordando os Códigos de Ética Empresariais e relativos à própria profissão contábil. Também foram elencados e referenciados constructos-chave utilizados na pesquisa na descrição de atributos que permeiam as variáveis em questão.

Inicialmente, o objetivo geral desta pesquisa era o de investigar, por intermédio de um estudo empírico realizado mediante uma *survey* com 712 indivíduos, como seria a percepção de alunos de Ciências Contábeis e profissionais da área contábil, quando confrontados com situações que envolviam atitudes legais e ilegais.

Remetendo-se ao objetivo geral e aos objetivos específicos desta pesquisa observou-se que situações que geralmente não são aceitas no mundo corporativo, a oferta de presente, a pressão em funcionários entre outros, possui a menor aceitabilidade tanto percepção de homens e mulheres, quanto na de alunos e profissionais.

Observou-se também que apesar de haver um certo equilíbrio entre o número de homens e mulheres no que diz respeito aos alunos, porém observou-se que na distribuição dos profissionais a maioria destes foi identificado como sendo do sexo masculino (62,57%) e 37,43% como do sexo feminino.

As conclusões da presente pesquisa revelam que, a hipótese nula ( $H_0$ ), que afirmava que não existiam diferenças significativas entre os dois grupos pode ser rejeitada, pois aparentemente, os resultados sugerem que os alunos tendem a ter uma menor aceitabilidade com relação a certos fatores do que os profissionais.

Além disso, é possível afirmar que foram detectadas diferenças significativas parciais na análise de todos os fatores e dos dois grupos de indivíduos envolvidos, mesmo não havendo diferença entre todos os aspectos medidos. Porém, é possível identificar com clareza, que o Fator 2 – Práticas Ilícitas – possui diferenças estatisticamente significativas na opinião de alunos e profissionais de contabilidade.

Mediante a análise de *clusters*, foi aparentemente possível identificar certos perfis entre os grupos, porém em relação aos alunos existe certa homogeneidade na distribuição destes em relação à percepção ética que apresentaram. Este fato é comprovado pelo equilíbrio entre as proporções de alunos nos cinco *clusters* identificados. Já os profissionais demonstraram uma maior concentração de indivíduos conservadores e uma heterogeneidade da dispersão da amostra.

Já objetivo proposto na atual pesquisa e que foi referenciado nos trabalhos de Gilligan (1982), Biaggio (1999) e Emerson, Stanley e Conroy (2007), de que as mulheres teriam uma menor aceitabilidade com relação às questões que envolvessem dilemas éticos do que os homens foi confirmado na presente pesquisa, pois demonstraram menor aceitabilidade para certas questões do que os indivíduos do gênero masculino.

Assim, com a construção do referencial teórico, levantamento e evidenciação dos constructos-chave e mediante a utilização de técnicas estatísticas, buscou-se evidenciar o perfil de alunos e profissionais de contabilidade, contribuindo, dessa forma, com a evolução do raciocínio contábil no que diz respeito à questão ética, seja ela filosófica, sociológica e principalmente aquela apresentada nos dilemas diários enfrentados nas entidades e no desempenho da função contábil.

É importante destacar que, apesar do rigor científico, a atual pesquisa contou com certas limitações que não são passíveis do gerenciamento do pesquisador. Assim, a amostra dos alunos, que foi de 478 respondentes, não estava em equilíbrio com a dos profissionais, que totalizaram 234 questionários obtidos mediante a tentativa de censo, porém configurado como adesão, não permitiu generalizações ou comparações em números absolutos de indivíduos. Este fato não inviabiliza tal estudo, mas sim levanta futuras possibilidades de pesquisa.

É preciso também destacar que no Brasil, o curso de Ciências Contábeis tem uma característica predominante, que é o fato de muitos de seus alunos exercerem uma jornada dupla, ou seja, além das atividades acadêmicas de um curso de graduação, também desempenham funções profissionais como estagiários ou funcionários efetivos. Assim, a percepção ética destes indivíduos pode ser influenciada por esta atuação no mercado de trabalho.

A presente pesquisa possui algumas limitações. Inicialmente, devem ser consideradas aquelas relativas a possíveis generalizações com relação à amostra, pois esta representa uma população restrita, representada pela categoria dos Técnicos em Contabilidade e dos Contadores do Paraná, e por duas universidades de Curitiba.

Assim, como no estudo original, recomenda-se que o estudo seja expandido a outras regiões ou a mais universidades ao mesmo tempo, bem como tente inserir na amostra profissionais de diferentes Estados e Cidades ou até diferentes países. Além disso, como recomendações finais, outros aspectos devem ser ressaltados e aprofundados como, por exemplo, a idade e o gênero dos respondentes. Além disso, até as próprias questões abordadas podem ser analisadas mais profundamente e, mediante outros testes estatísticos, enfocarem diferentes aspectos do referencial teórico já proposto.

## REFERÊNCIAS

ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J.; READ, William J.; SCARBROUGH, D. Paul. Does selection-socialization help to explain accountants 'weak ethical reasoning? **Journal of Business Ethics**, v 42, p. 71 - 81, 2003.

ADKINS, Nell; RADTKE, Robin R. Students' and faculty members' perceptions of the importance of business ethics and accounting ethics education: is there an expectations gap? **Journal of Business Ethics**, v 51, p. 279 - 300, 2004.

ALVES, Francisco José dos Santos. **Adesão do Contabilista ao código de ética da sua profissão**: um estudo empírico sobre suas percepções. 273 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005.

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 de Contabilidade e Finanças**, FEA/USP, v.18 n. spe, 2007.

ARANHA, Maria Lúcia de Arruda; MARTINS, Maria Helena Pires. **Filosofando, Introdução á Filosofia**. 2 ed. São Paulo: Moderna, 2003.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Coleção os pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1973.

ARRUDA, Maria Cecília C. de; WHITAKER, Maria do Carmo; RAMOS, José Maria Rodriguez. **Fundamentos de ética empresarial e econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

ARRUDA, Maria Cecília C. de. **Código de Ética**: um instrumento que adiciona valor. São Paulo: Negócio Editora, 2002.

BERNARDI, Richard A.; WITEK, Michael B.; MELTON, Michael R. A four-country study of the associations between bribery and unethical actions. **Journal of Business Ethics**, v. 84, p. 389 - 403, 2009.

BIAGGIO, Ângela Maria Brasil. Kohlberg e a "Comunidade Justa": promovendo o senso ético e a cidadania na escola. **Psicologia, Reflexão e Crítica**. v.10, n.1, Porto Alegre, 1997.

\_\_\_\_\_. Universalismo Versus Relativismo no Julgamento Moral. **Psicologia, Reflexão e Crítica**. v.12, n.1, Porto Alegre, 1999.

BORGES, Erivan; MEDEIROS, Carlos. Comprometimento e Ética Profissional: Um Estudo De Suas Relações Juntos Aos Contabilistas. **Revista de. Contabilidade e Finanças**, FEA/USP, n. 44, p. 60 – 71, Mai./Ago., 2007.

BORKOWSKI, S. UGRAS. Y. The Ethical Attitudes of Students as a Function of Age, Sex and Experience. **Journal of Business Ethics** v. 11, p. 961 – 979, 1992.

BROWN, Marvin T. **Ética nos Negócios**: como criar e desenvolver uma consciência ética dentro das empresas, visando tomadas de decisões morais e socialmente responsáveis. São Paulo: Makron Book, 1993.

CHAUÍ, Marilena. **Convite a Filosofia**. São Paulo: Ática, 2000.

CHERMAN, Andréa; TOMEI, Patrícia Amélia. Códigos de ética corporativa e a tomada de decisão ética: instrumentos de gestão e orientação de valores organizacionais? **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, n. 3, Jul./Set., 2005.

COLLINS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para os alunos de graduação e pós-graduação**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONROY, Stephen; EMERSON, Tisha, L. N. Business Ethics and Religion: Religiosity as a Predictor of Ethical Awareness among Students. **Journal of Business Ethics**, v. 50, p.383 - 396, 2004.

COOPER, Donald R & SCHINDLER, Pamela. S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC - **Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)**. Brasília, 2003.

\_\_\_\_\_. **Legislação da Profissão contábil**. Brasília, 2009.

D'AQUILA, Jill M. Financial Accountants Perceptions Of Management's Ethical Standards. **Journal of Business Ethics**, v 31, p. 233 – 244, 2001.

DELLAPORTAS, Steven. **Measuring moral judgement using accounting and social dilemmas**. In Fourth Asia-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Singapore, 2004.

DUIZEND, Johnny; McCANN, Greg K. Do collegiate business students show a propensity to engage an illegal business practices? **Journal of Business Ethics**, v. 17, p. 229 - 238, 1998.

EMERSON, Tisha, STANLEY, Charles W.; L. N.; CONROY , Stephen J. Ethical attitudes of accountants: recent evidence from a practitioners' survey. **Journal of Business Ethics**, v. 71, p.73 - 87, 2007.

FREZZATI, Fábio; MARTINS, Gilberto de Andrade; LEITE FILHO, Geraldo Alemandro. Os perfis das atitudes e aspirações dos estudantes de contabilidade e seu desempenho em uma matéria: um estudo de investigação. **Brazilian Business Review**, v. 3, n 1, pp. 46-57, jan./jun. 2006.

FERRELL. O. C., FRAEDRICH, John, FERRELL, Linda. **Ética Empresarial: dilemas, tomadas de decisões e casos.** 4 ed. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

\_\_\_\_\_. Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GILLES, Pierre Weil. **A nova Ética.** 2 ed. Rio de Janeiro: Rosa dos Tempos, 1994.

HAIR JR., J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; BLACK, W. B. **Análise Multivariada de Dados.** 5ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HEEMANN. Ademar. **Natureza e Ética.** 2 ed. Curitiba: Ed UFPR, 1998.

HESS, David. A Business Ethics Perspective on Sarbanes Oxley and the Organizational Sentencing Guidelines. Ross School of Business Working Paper Series, working paper No. 1053. **Michigan Law Review**, v. 105, n. 8, October 2006.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA - INEP. **Censo Educação Superior.** Disponível em <http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/evolucao/evolucao.htm> (acessado em 03/09/2009).

INTERNACIONAL FEDERATION OS ACCOUNTANTS – IFAC . Code of **ethics for professional accountants.** Disponível em <http://www.ifac.org/ethics/Pronouncements.php>. Acesso em 13/09/09.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnica de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LAN, George; MA, Zhenzhong; CAO, JianAn; ZHANG, He. A comparison of personal values of Chinese accounting practitioners and students. **Journal of Business Ethics**, v. 88, p.59 - 76, Spring, 2009.

LEAL, Ricardo Pereira Camara; FERREIRA, Vicente Antônio de Castro, DA SILVA, André Luiz Carvalhal. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo –** Rio de Janeiro : E-Papers Serviços Editoriais Ltda., 2002.

LEISINGER, Klaus M., SCHMITT, Karin. **Ética empresarial. Responsabilidade global e gerenciamento moderno.** Petrópolis: Vozes, 2001.

LIMA; Vanessa Aparecida Alves de. Piaget a Gilligan: retrospectiva do desenvolvimento moral em psicologia um caminho para o estudo das virtudes **Psicologia, Ciência.e Profissão**, v. 24, 3 ed, p.12 - 23, Setembro de 2004.



LISBOA, Plácido Lázaro. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 1996.

LOE, Terry W.; FERRELL, Linda; MANSFIELD, Phylis. A Review of Empirical Studies Assessing Ethical Decision Making in Business. **Journal of Business Ethics**, v 25, p. 185 - 204 2000.

MACHADO, Hilka Vier. Identidade organizacional: um estudo de caso no contexto da cultura brasileira. **Revista de Administração Eletrônica**, v. 4, n. 1, art. 12, jan./jul. 2005.

MARION, José C. O Contabilista, a Ética Profissional e a Bíblia. **Revista Brasileira de Contabilidade**. nº 58, 1986.

MAROCO, J. **Análise estatística com a utilização do SPSS**. Lisboa: Sílabo, 2007.

LUNA, Sérgio Vasconcelos de. **Planejamento de pesquisa: uma introdução**. São Paulo: EDUC, 1996.

MALHOTRA, N. K. **Marketing research: an applied orientation**. Upper Saddle River:Prentice-Hall, 2001.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva. Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

MARQUES, Pedro Augusto; AZEVEDO-PEREIRA José. Ethical ideology and ethical judgments in the portuguese accounting profession. **Journal of Business Ethics**, v. 86, p. 227 - 242, 2009.

MARCONDES, Danilo. **Iniciação à história da filosofia: dos pré-socráticos a Wittgenstein**. 8 ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.

MATOS, Francisco Gomes de. **Ética na gestão empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2008.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CONSELHO NACIONAL DA EDUCAÇÃO (MEC-CNE). **Cadastro das Instituições de Ensino Superior**. Disponível em: [http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/funcional/busca\\_curso.stm](http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/funcional/busca_curso.stm). Consultado em: 03/09/2009.

MOREIRA, Joaquim Manhães. **A ética Empresarial no Brasil**. São Paulo: Pioneira, 1999.

MOREIRA, Luís Fernando. A respeito de ética e finanças. **Revista de Administração Eletrônica**, v. 1, n. 2, jul.-dez./2002.

NIYAMA, Jorge Katsumi, BOTELHO, Ducinéli Regis, CORRÊA, Bruna Marra, SANTANA, Claudio Moreiro. Conhecimento da Contabilidade Gerencial nos cursos de graduação em ciências contábeis: Estudo da oferta nas instituições de ensino

superior das capitais brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v.2, n.2, pp.101 – 116, jan./abr. 2008.

NGUYEN, Nhung T.; BIDERMAN Michael D. Studying Ethical Judgments and Behavioral Intentions Using Structural Equations: Evidence from the Multidimensional Ethics Scale. **Journal of Business Ethics**, v. 83, p. 627 - 640, 2008.

O'FALLON Michael J.; BUTTERFIELD, Kenneth D.; A Review of The Empirical Ethical Decision-Making Literature: 1996–2003. **Journal of Business Ethics**, v. 59, p. 375 - 413, 2005.

PELEIAS, Ivam Ricardo; SILVA, Glauco Peres da; SEGRETI, João Bosco; CHIROTTO, Amanda Russo. **Evolução do Ensino da Contabilidade no Brasil: Uma análise História**. Revista de Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo, Edição 30 Anos de Doutorado, p. 19 – 32, Junho 2007.

PLATÃO. **Diálogos**. 5 ed. Coleção os Pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

POWPAKA, Samart. Factors Affecting Managers' Decision to Bribe: An Empirical Investigation. **Journal of Business Ethics**, v. 40, p. 227 - 246, 2002.

RADTKE, Robin, R. The effects of Gender and Setting on Accountants Ethically Sensitive Decisions. **Journal of Business Ethics**, v 24, p. 299 - 312, 2000.

RAWWAS, Mohammed Y. A.; SWAIDAN, Ziad; AL-KHATIB, Jamal. Does Religion Matter? A Comparison Study of the Ethical Beliefs of Marketing Students of Religious and Secular Universities in Japan. **Journal of Business Ethics**, v 65, p. 69 - 86, 2006.

SÁ, Antonio Lopes de. **Ética Profissional**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Mário Ferreira dos. **Sociologia Fundamental e Ética Fundamental**. 2 ed. São Paulo: Logos, 1959.

SARBANES-OXLEY Act of. Senate and House of Representatives of the United States of America. Sarbanes-Oxley, Washington, Act of 2002.

SAYEG, Robert N. Sonegação Tributária e Complexidade. **RAE-Eletrônica**, v 2, n.1, p. 1 – 16, 2003.

SHAFER, William E. Ethical climate in Chinese CPA firms. **Organizations and Society**, doi:10.1016/j.aos, 2007.

SINDICATO DOS CONTABILISTAS DE CURITIBA – SICONTIBA. Planilha orientativa para cobrança de honorários sobre serviços de contabilidade, 2009. Disponível em: <http://www.sicontiba.com.br/honorarios/index.htm>. Acesso em 13/09/09.

SÓCRATES. **Vida e Obra**. Coleção os Pensadores. Nova Cultural, 1987.

SOUZA, Maria Tereza Saraiva de; PEREIRA, Raquel da Silva; MAFFEI Paulo Antonio de Jesus. Ética e liderança: sua influência na cultura organizacional da empresa. **RAI - Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 89 - 100, 2004.

SROUR, Robert Henry. Ética empresarial sem moralismo. **Revista de Administração**, São Paulo, v.29, n.3, p. 3 - 22, Jul./Set., 1994.

\_\_\_\_\_. **Poder, Cultura e Ética nas Organizações**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

\_\_\_\_\_. **Ética Empresarial**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

SROUR, Gabriel. **Práticas diferenciadas de governança corporativa: um estudo sobre a conduta e a performance das firmas brasileiras**. *Revista Brasileira de Economia*, v. 59 n. 4, Rio de Janeiro Oct./Dec.2005

STREET, Marc, D.;GEIGER, Scott W.; MARTINKO, Mark J.; The Impact of Cognitive Expenditure on the Ethical Decision-Making Process: The Cognitive Elaboration Model. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 86, n. 2, p. 256 – 277, November 2001.

TREVINO, Linda Klebe. Moral Reasoning and Business Ethics:Implications for Research, Education, and Management. **Journal of Business Ethics**, v 11, p. 445 - 459, 1992.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Normas para apresentação de documentos científicos**. v. 2. 2 ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2007a.

\_\_\_\_\_. Sistema de Bibliotecas. Normas para apresentação de documentos científicos. v. 3. 2 ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2007b.

\_\_\_\_\_. Sistema de Bibliotecas. **Normas para apresentação de documentos científicos**. v. 4. 2 ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2007c.

\_\_\_\_\_. Sistema de Bibliotecas. **Normas para apresentação de documentos científicos**. v. 9. 2 ed. Curitiba: Ed. UFPR, 2007d.

VALLS, Alm. **O Que é a Ética**. São Paulo: Brasiliense. 1998.

VÁSQUEZ, Adolfo Sanchez. **Ética**. 18 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1998.

## APÊNDICES

APÊNDICE 1 – INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	117
APÊNDICE 2 – CORRESPONDÊNCIA ELETRÔNICA TROCADA COM O AUTOR DA PESQUISA ORIGINAL.....	119
APÊNDICE 3 – TESTE <i>POST HOC</i> – <i>TUKEY</i> .....	120

## APÊNDICE 1 – INSTRUMENTO DE PESQUISA

Prezado respondente,

Estamos realizando uma pesquisa em conjunto com o Professor Charles Stanley, da Universidade de Baylor, Texas, sobre a percepção ética dos contadores. Sendo assim, pedimos sua colaboração no sentido de responder as questões a seguir segundo sua visão pessoal.

Tal pesquisa será divulgada por meio de artigo científico, e seus resultados auxiliarão a compreender como a ética é abordada pelos profissionais contábeis.

Agradecemos desde já pela colaboração e colocamo-nos à disposição para eventuais esclarecimentos.

Tatiane Antonovz

Dra. Márcia Bortolocci Espejo

Dr. Lauro Brito de Almeida

Mestranda em Contabilidade

Prof. Orientadora – UFPR

Coord. do PPG Mestrado em

Contabilidade UFPR

**Escala de intensidade de aceitabilidade – 1 a 7 (assinale o número que melhor expresse seu nível de aceitabilidade com relação à situação exposta)**

	Nunca aceitável		Às vezes aceitável			Sempre aceitável	
	1	2	3	4	5	6	7
A - Um executivo ganha \$100 mil por ano e paga seus impostos como se ganhasse \$80 mil por ano.	1	2	3	4	5	6	7
B - Em razão de aumentar os lucros, um gerente geral de produção instala um processo que excede os limites de poluição ambiental.	1	2	3	4	5	6	7
C - Por causa da pressão da empresa que em que trabalha, um corretor de ações recomenda um tipo de ações que não são consideradas um bom tipo de investimento.	1	2	3	4	5	6	7
D - Um pequeno negócio tem \$140 de distribuição de receita bruta. O dono reporta somente a metade deste dinheiro para o pagamento de impostos.	1	2	3	4	5	6	7
E - Uma companhia paga 350 mil de comissão a um oficial de país estrangeiro. Em retorno a isso, o oficial prometeu ajuda para obtenção de um contrato que irá produzir 10 milhões em retorno para essa empresa.	1	2	3	4	5	6	7
F - O presidente de uma campanha descobriu que um competidor fez uma importante descoberta científica que certamente reduziria os lucros de sua companhia. Ele então, contrata um empregado chave do competidor com a atenção de descobrir os detalhes da descoberta.	1	2	3	4	5	6	7
G - Um contratante da indústria de construção de estradas utilizou a situação caótica no processo de licitação e deixou de fora vários competidores da indústria. Por outro lado, fechou um contrato com a maior das empresas o que permitia a ambos um ganho razoável.	1	2	3	4	5	6	7
H - O presidente de uma companhia reconheceu que enviar caros presentes de Natal para “comprar” gerentes de compras pode comprometer a situação dos mesmos. Mas, mesmo assim ele continua com a prática, uma vez que isso é comum e mudar isso pode acarretar em perdas para a empresa.	1	2	3	4	5	6	7
I - Um diretor corporativo sabe que sua companhia intenciona anunciar uma abertura de capital e, assim, aumentar os seus dividendos. Sabendo disso, ele compra ações um dia antes disso acontecer e as vende depois do anúncio para obter ganhos.	1	2	3	4	5	6	7
J - Um executivo promove seu melhor amigo e competente gerente para uma posição de vice-presidente ao invés de um gerente melhor qualificado, mas que não tinha uma relação tão próxima com ele.	1	2	3	4	5	6	7
K - Um <i>controller</i> seleciona um método, amparado por Lei, de relatórios financeiros que “mascara” alguns fatos que não devem chegar ao conhecimento do público.	1	2	3	4	5	6	7
L - Um engenheiro descobre o que ele percebe ser um detalhe obsoleto de um produto, mas que constitui uma chance de perigo com relação à segurança. A companhia se nega a corrigir o detalhe. O engenheiro omite o fato, ao invés de reclamar fora da	1	2	3	4	5	6	7

companhia (controle de qualidade, assistência ao consumidor).							
M - Um empregador recebe dois currículos para uma vaga de gerência, mas apesar dos dois serem igualmente qualificados ele contrata o homem, isso porque alguns funcionários podem ficar ressentidos de serem comandados por uma mulher.	1	2	3	4	5	6	7
N - Como parte da estratégia de <i>marketing</i> para um novo produto, o fabricante muda à cor e anuncia isso como “novo e melhorado” mesmo que as características permaneçam sem mudanças.	1	2	3	4	5	6	7
O – Enfrentando uma redução de custos, uma companhia que produz arsênio, contrata um pesquisador para afirmar que o nível máximo desse produto (em água potável) pode ser maior do que o já divulgado e que não oferece risco à saúde.	1	2	3	4	5	6	7
P - O dono de um pequeno negócio obteve uma cópia de um sistema de computador gratuitamente de um parceiro de negócios ao invés de comprar o seu próprio pelo por \$500,00.	1	2	3	4	5	6	7
Q - Paulo é um vendedor de carros usados que está sobre pressão de seu chefe para aumentar as vendas para que a empresa continue operando. Para isso, ele começa a voltar os odômetros (diminuindo os km rodados) e utiliza técnicas agressivas de venda	1	2	3	4	5	6	7
R - Uma companhia de eletricidade decide não fazer uma atualização num equipamento de emissão de fumaça uma vez que suas emissões ainda estão abaixo do permitido por lei e isso ainda acarretaria numa redução dos lucros em, aproximadamente 10%.	1	2	3	4	5	6	7
S – João é editor do Jornal Bom Dia, que está fazendo um artigo sobre produtos defeituosos que estão sendo vendidos localmente. Um dos donos desses locais, Calçados Ltda., chama João e ameaça que retiraria seu anúncio do Jornal Bom dia se ele expusesse o nome da sua empresa. João concorda em tirar o nome da empresa.	1	2	3	4	5	6	7
T – Computadores Ltda., uma grande companhia de computadores remanufaturados, introduz uma nova linha de produtos que faz a sua linha já existente obsoleta. Então, a companhia decide doar os computadores obsoletos para uma escola local e, isto feito, à companhia receberá um incentivo fiscal e melhorará sua imagem em relação à responsabilidade social.	1	2	3	4	5	6	7
U - Mário é um agente de compras que tem a palavra final dos produtos que sua empresa irá comprar. Mário deixa bem claro que quando preços e condições são os mesmos, a sua decisão de compra pode ser mudada por um “pequeno” presente.	1	2	3	4	5	6	7
V - Marta é a nova representante de vendas que gerencia um território de vendas em que sua empresa não está tendo muito sucesso em conseguir um grande cliente, a Gigante Ltda. Determinada a fazer a venda, Marta decide violar a política da companhia e compra um presente para o gerente da Gigante Ltda.	1	2	3	4	5	6	7
W - A comissão dos diretores da Empresa Ltda. aprovou uma política de destinação de fundos sendo que 7.5% desses lucros iriam para a própria corporação. Esse fundo passará direto pelos ganhos e irá reduzir o pagamento de dividendos da empresa.	1	2	3	4	5	6	7
X - O departamento de design da Bebê Corporação recentemente desenvolveu um novo e mais leve carregador de bebês. O novo design é mais barato para ser fabricado, mas possui risco de quebrar e causar perigo aos bebês. Bebê Corporação decide produzir e vender o carregador assim mesmo.	1	2	3	4	5	6	7
Y - Uma fábrica que produz um barulho muito alto durante a sua produção fica perto de uma área residencial, porque ali os custos para instalação são mais baratos.	1	2	3	4	5	6	7

**Perfil:**

A1 Sexo – Feminino ( ) / Masculino ( ) A2 Idade \_\_\_\_\_ Muito obrigada !

## APÊNDICE 2 – CORRESPONDÊNCIA ELETRÔNICA TROCADA COM O AUTOR DA PESQUISA ORIGINAL

> Subject: RE: Article - Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey  
> Date: Wed, 7 May 2008 20:41:40 -0500  
> From: Charles\_Stanley@baylor.edu  
> To: tatiane152@hotmail.com  
>  
> I have been trying to replicate the study with a professor at Monterrey Tech in Mexico dealing with Mexican accountants. However, I would be happy to do a study with Brazilian accountants if a good sample could be worked. Let me know. Dr. Stanley  
>  
> \_\_\_\_\_  
>  
> From: TAtiane Antonovz [mailto:tatiane152@hotmail.com]  
> Sent: Wed 5/7/2008 7:10 PM  
> To: Emerson, Tisha L.; sconroy@sandiego.edu; Stanley, Charles W.  
> Subject: Article - Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey  
>  
>  
> Hi, Tisha, Stephen an Charles:  
> My name is Tatiane Antonovz and I am an account master's student in the Federal University of Parana, a public University in the South of Brazil. I have read your article Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey, and it is really interesting and I am really interested in reproduce the same article here, with the Brazilian reality. First I would like to ask your permission, and second I would like to have the questionnaires that you have sent to the practitioner's and students, to try to send here to our students and workers. Also I would like to ask you about your student sample, how do you have choosen the sample? The two Southern United States universities are important in this place or they were choosen for any other reason?  
> I reaaly appreciate your help!!  
> Looking forward your comments  
> Tatiane Antonovz

APÊNDICE 3 – TESTE *POST HOC* – *TUKEY*

Fator	Grupo Comparado (I)	Grupo Comparado (J)	Diferença Média (I-J)	Erro padrão	Sig (f)
Fator_1	Extremamente conservador	Conservador	-,29439*	,05216	,000
		Menos conservador	-,80201*	,05518	,000
		Ligeiramente liberal	-1,41278*	,05763	,000
		Liberal	<b>-4,34177</b>	,14451	,000
	Conservador	Extremamente conservador	,29439*	,05216	,000
		Menos conservador	-,50762*	,05568	,000
		Ligeiramente liberal	1,11839*	,05810	,000
		Liberal	-4,04738*	,14470	,000
	Menos conservador	Extremamente conservador	,80201*	,05518	,000
		Conservador	,50762*	,05568	,000
		Ligeiramente liberal	-,61077*	,06083	,000
		Liberal	-3,53976*	,14581	,000
	Ligeiramente liberal	Extremamente conservador	1,41278*	,05763	,000
		Conservador	1,11839*	,05810	,000
		Menos conservador	,61077*	,06083	,000
		Liberal	-2,92899*	,14676	,000
	Liberal	Extremamente conservador	4,34177*	,14451	,000
		Conservador	4,04738*	,14470	,000
		Menos conservador	3,53976*	,14581	,000
		Ligeiramente liberal	2,92899*	,14767	,000
Fator_2_	Extremamente conservador	Conservador	-,81455*	,07450	,000
		Menos conservador	-1,58863*	,07881	,000
		Ligeiramente liberal	-2,38580*	,08230	,000
		Liberal	-3,41193*	,20639	,000
	Conservador	Extremamente conservador	,81455*	,07450	,000
		Conservador	-,77409*	,07953	,000
		Ligeiramente liberal	-1,57126*	,08299	,000
		Liberal	-2,59739*	,20666	,000
	Menos conservador	Extremamente conservador	1,58863*	,07781	,000
		Conservador	,77409*	,07953	,000
		Menos conservador	-,79717*	,08688	,000
		Liberal	-1,82330*	,20960	,000
	Ligeiramente liberal	Extremamente conservador	2,38580*	,08230	,000
		Conservador	1,57126*	,08299	,000
		Menos conservador	,79717*	,08688	,000
		Liberal	-1,02613*	,20960	,000
	Liberal	Extremamente conservador	3,41193*	,20639	,000
		Conservador	2,59739*	,20666	,000
		Menos conservador	1,82330*	,20825	,000



		Ligeiramente liberal	1,02613*	,20960	,000
Fator_3	Extremamente conservador	Conservador	<b>,03702</b>	,09540	,000
		Menos conservador	-,95473*	,10184	,000
		Ligeiramente liberal	-1,48294*	,10627	,000
		Liberal	-3,54990*	,26464	,000
	Conservador	Extremamente conservador	<b>-,3702</b>	,09540	,000
		Menos conservador	-,99175*	,10184	,000
		Ligeiramente liberal	-,52821*	,11126	,000
		Liberal	-2,55815*	,26464	,000
	Menos conservador	Extremamente conservador	,95473*	,10540	,000
		Conservador	,99175*	,10627	,000
		Ligeiramente liberal	-,52821*	,11126	,000
		Liberal	-2,02994*	,26841	,000
	Ligeiramente liberal	Extremamente conservador	1,48294*	,10540	,000
		Conservador	1,51996*	,10627	,000
		Menos conservador	,52821*	,11126	,000
		Liberal	-2,02994*	,26841	,000
	Liberal	Extremamente conservador	3,51288*	,26429	,000
		Conservador	3,54990*	,26464	,000
		Menos conservador	2,55815*	,26668	,000
		Ligeiramente liberal	-2,02994*	,26841	,000
Fator_4	Extremamente conservador	Conservador	-1,10891*	,12507	,000
		Menos conservador	,41617*	,13350	,000
		Ligeiramente liberal	-,47530*	,13931	,000
		Liberal	-1,67234*	,34693	,000
	Conservador	Extremamente conservador	,69275*	,13231	,000
		Menos conservador	-,41617*	,13350	,000
		Ligeiramente liberal	<b>-,89147</b>	,14585	,000
		Liberal	<b>-2,08850</b>	,34961	,000
	Menos conservador	Extremamente conservador	,69275*	,13231	,000
		Conservador	-,41617*	,13350	,000
		Ligeiramente liberal	-,89147*	,14585	,000
		Liberal	<b>-2,08850</b>	,34961	,000
	Ligeiramente liberal	Extremamente conservador	1,58422*	,13817	,000
		Conservador	,47530*	,13931	,000
		Menos conservador	,89147*	,14585	,000
		Liberal	-1,19703*	,35187	,000
	Liberal	Extremamente conservador	2,78125*	,34647	,000
		Conservador	1,67234*	,34693	,000
		Menos conservador	2,08850*	,34961	,000
		Ligeiramente liberal	1,19703*	,35187	,000

FONTE: A autora (2010).

## **ANEXOS**

ANEXO 1 - CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA – CEPC.... 123

## ANEXO 1 - CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA – CEPC

### RESOLUÇÃO CFC Nº 803/1996

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.

José Maria Martins Mendes – Presidente

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

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 desse, 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 a 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:

- 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.

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 conivência 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, 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.

§ 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.

§ 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 censura pública).

§ 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.

Art. 14. O Contabilista poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.