UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ADESÃO DO CONTABILISTA AO CÓDIGO DE ÉTICA DA SUA PROFISSÃO:
UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE PERCEPÇÕES

Francisco José dos Santos Alves

Orientador: Prof. Dr. Lázaro Plácido Lisboa

SÃO PAULO

2005

Prof. Dr. Adolpho José Melfi
Reitor da Universidade de São Paulo

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

FRANCISCO JOSÉ DOS SANTOS ALVES

**A ADESÃO DO CONTABILISTA AO CÓDIGO DE ÉTICA DA SUA PROFISSÃO:
UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE PERCEPÇÕES**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Lázaro Plácido Lisboa

SÃO PAULO

2005

Alves, Francisco José dos Santos

Adesão do contabilista ao Código de ética da sua profissão :
um estudo empírico sobre percepções / Francisco José dos
Santos Alves. - São Paulo, 2005.

265 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2005

Bibliografia

1. Contabilidade 2. Ética profissional 3. Tomada de decisão 4.
Código de ética I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Eco-
nomia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657

**Dedico esta tese aos meus pais,
Anísia e Américo (in memoriam).**

**E à minha esposa, Patrícia,
pela compreensão e dedicação.**

AGRADECIMENTOS

Aos professores da FEA/USP e, em especial, ao Professor Dr. Lázaro Plácido Lisboa, pela atenção e pelo apoio sempre prestados.

Ao Controlador Geral do Município do Rio de Janeiro, Prof. LD Lino Martins da Silva, e ao Prefeito da Cidade do Rio de Janeiro, César Eptácio Maia, por autorizarem a minha participação neste Programa de Doutorado.

Ao Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, pelo apoio imediato a esta pesquisa.

Aos Conselhos Regionais de Contabilidade dos Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul, pela presteza com que disponibilizaram o acesso aos profissionais à esta pesquisa.

Ao Conselho Federal de Contabilidade, pela presteza com que atendeu às minhas solicitações.

**“Só uma moral que reconhece normas
válidas sempre e para todos, sem qualquer
exceção, pode garantir o fundamento ético da
convivência social tanto nacional como
internacional.”**

Encíclica Veritatis Splendor

João Paulo II

RESUMO

A classe contábil necessita manter elevados padrões éticos junto à sociedade, como pré-requisito essencial para a sua própria sobrevivência. Nesse contexto, este estudo teve como objetivo conhecer as percepções do contabilista a respeito do seu Código de Ética Profissional (CEPC), por meio de uma pesquisa de natureza descritiva e com a adoção do método quantitativo no tratamento dos dados. A amostra foi constituída por 2262 contadores e técnicos em contabilidade com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade, nos Estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul. Os resultados obtidos evidenciaram que, embora cerca de 73% dos profissionais concordem totalmente com a afirmação de que esse Código é importante como guia de conduta profissional, apenas 44% se dispõem a cumprir totalmente as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. A partir da regressão logística multivariada, constata-se que aqueles profissionais que concordaram totalmente que já leram o Código apresentaram 2,82 mais chances de cumprirem as determinações do Código do que os que discordaram totalmente dessa afirmação. Os profissionais que concordaram totalmente com a afirmação de que o CEPC ajuda-os a reduzir suas dúvidas apresentam 3,65 mais chances de cumprir o referido Código do que os que discordaram totalmente dessa afirmação. Em decorrência, a percepção do contabilista a respeito da importância dada ao CEPC como guia de conduta influencia a sua predisposição de cumprir o Código. Os resultados também sugerem que: a) a gravidade da infração ética é positivamente associada à percepção que o profissional tem sobre a sanção a ser aplicada ao infrator desse Código, embora exista um baixo coeficiente de correlação entre ambas; b) a avaliação teleológica, que contém situações atenuantes e agravantes não contidas no Código de Ética, pode influenciar o profissional em seu processo de tomada de decisão ética.

ABSTRACT

Brazilian accountants need to uphold high ethical standards in their service to society as this counts as an essential prerequisite for their survival. In this context, the objective of this study is to learn what perceptions of the Code of Ethics (CEPC) are held by these professionals. This is done by conducting descriptive research and adopting a quantitative method for analysis of data. The sample considered consists of 2,262 accountants and accountant technicians certified and chartered by the Regional Council of Accounting in the states of Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais and Rio Grande do Sul. The results obtained show that approximately 73% of professionals polled totally agree with the statement claiming that the Code is important as a guide of conduct; however, only 44% are willing to comply with the guidelines established by the Federal Council of Accounting. Multivariate logistic regression analysis shows that professionals who totally agreed to having read the Code are 2,82 times more likely to abide by its norms than those who totally disagreed with said statement. Professionals who totally agreed with the statement claiming that the CEPC helps them reduce their doubts are 3,65 times more likely to abide by the Code than those who totally disagreed with said statement. Consequently, an accountant's perception of the importance of CEPC as a guide of conduct influences his/her predisposition to abide by it. The results suggest that: a) the gravity of an ethical infraction is positively associated with a professional's perception of the Code sanction to be inflicted upon him/her, although there exists a small correlation coefficient between both; b) teleological evaluation, which contains mitigating or aggravating situations not included in the Code of Ethics, may influence a professional in his/her ethical decision-making process. The results do not provide enough evidence of the influence of individual factors on an accountant's ethical decision-making process.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	4
LISTA DE QUADROS	5
LISTA DE TABELAS	6
LISTA DE GRÁFICOS.....	9
LISTA DE FIGURAS	10
1 INTRODUÇÃO	11
1.1 A situação-problema.....	13
1.2 Objetivos	13
1.3 Justificativa.....	14
1.4 Delimitação da Pesquisa.....	15
1.5 Organização do Estudo.....	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 A ética e a atividade empresarial.....	17
2.1.1 Os conceitos de Ética e Moral	17
2.1.2 As condutas empresariais e a sociedade	21
2.2 O Processo de tomada de decisão ética	29
2.2.1 Fatores moderadores do processo de tomada de decisão	31
2.2.2 Fatores individuais.....	32
2.2.3 Fatores situacionais.....	39
2.2.4 Modelos teóricos	40
2.2.4.1 O modelo de Rest	42
2.2.4.2 O modelo de Ferrell e Gresham.....	46
2.2.4.3 O modelo de Hunt-Vitell	51
2.2.4.4 O modelo de Trevino.....	56
2.2.4.5 O modelo de Ferrell, Gresham e Fraedrich	59
2.2.4.6 O modelo de Ferrell, Fraedrich e Ferrell	61
2.2.4.7 O modelo de Thomas M. Jones	64
2.3 O Código de ética e a profissão contábil.....	78
2.3.1 A regulamentação do Estado sobre a atividade contábil	78
2.3.2 O Código de Ética Profissional do Contabilista	81
2.3.3 Os princípios que regem a conduta profissional.....	83
2.3.4 Dos deveres e das proibições.....	88
2.3.5 Do valor dos serviços profissionais	93
2.3.6 Dos deveres em relação aos colegas e à classe.....	93
2.3.7 Das penalidades	94
2.3.8 O processo ético	105
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	109
3.1 O modelo proposto – uma síntese da literatura	109
3.2 Hipóteses de pesquisa.....	116
3.2.1 Objetivo 1	116
3.2.2 Objetivo 2	117
3.2.3 Objetivo 3	118
3.2.4 Objetivo 4	119
3.3 Tipo e método de pesquisa	120
3.4 População e Amostra.....	122
3.5 Definições Operacionais.....	123
3.5.1 Fatores individuais.....	125

3.5.2	CEPC – guia de conduta.....	126
3.5.3	Cumprimento das normas de conduta	127
3.5.4	Oportunidade	128
3.5.5	Fator teleológico.....	129
3.5.5.1	Influência da corrente teleológica - fase de Intenção de Agir	129
3.5.5.2	Influência da corrente teleológica - Intensidade moral sobre a Gravidade	129
3.5.6	Gravidade	131
3.5.8	Reconhecimento	131
3.5.9	Julgamento.....	132
3.5.10	Intenção Moral.....	132
3.6	Instrumento de coleta de dados	133
3.6.1	As escalas de medida.....	134
3.6.2	Os casos	136
3.7	Procedimentos de coleta de dados.....	138
3.8	Compromisso ético com os respondentes	139
3.9	Tratamento dos dados.....	140
4	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	149
4.1	Caracterização da amostra.....	149
4.2	Apresentação e análise dos resultados.....	151
4.2.1	Análise exploratória dos Fatores individuais	151
4.2.2	Do Objetivo 1	155
4.2.3	Do Objetivo 2	174
4.2.4	Do Objetivo 3	183
4.2.4.1	A Sub-hipótese 3.1	183
4.2.4.2	Sub-hipótese 3.2	192
4.2.5	Do Objetivo 4	196
4.3	Validação dos resultados da pesquisa	204
4.3.1	Validação da previsão dos modelos	204
4.3.2	Os testes de resíduos.....	207
4.3.3	A colinearidade e a normalidade entre as variáveis	214
4.4	Comparação desta pesquisa com a literatura internacional.....	217
5	CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	223
5.1	Conclusões do Estudo	223
5.2	Limitações do Estudo	228
5.3	Contribuições e Recomendações do Estudo.....	229
5.4	Considerações Finais.....	230
	REFERÊNCIAS	233
	APÊNDICE 1 – QUESTIONÁRIO DE PESQUISA FINAL	243
	ANEXO A – RECUSA EM PRESTAR CONTAS.....	249
	ANEXO B – APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE NUMERÁRIO.....	251
	ANEXO C – APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE NUMERÁRIO.....	252
	ANEXO D – RECUSA EM PRESTAR CONTAS.....	253
	ANEXO E – APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE LIVROS E VALORES.....	254
	ANEXO F – RELATÓRIO DO CFC A RESPEITO DO ANEXO F	255
	ANEXO G – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DIVERGENTES DO DIÁRIO	256
	ANEXO H – DIFERENÇAS ENTRE OS REGISTROS CONTÁBEIS E O DIÁRIO	257
	ANEXO I – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DIVERGENTES DO DIÁRIO.....	258
	ANEXO J – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DIVERGENTES DO DIÁRIO.....	259
	ANEXO K – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DIVERGENTES DO DIÁRIO	260
	ANEXO L – DECORE SEM BASE EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E LEGAL	261

ANEXO M – DECORE SEM BASE EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E LEGAL	262
ANEXO N – DECORE SEM BASE EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E LEGAL	263
ANEXO O – RESPOSTA DO CRCSP NÃO AUTORIZANDO A PESQUISA	264

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEPC: Código de Ética Profissional do Contabilista

CFA: Conselho Federal de Administração

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CMD: Desenvolvimento Cognitivo Moral

COREN-RJ: Conselho Regional de Enfermagem do Rio de Janeiro

CRA: Conselho Regional de Administração

CRC: Conselho Regional de Contabilidade

CRCMG: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais

CRCRG: Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul

CRCRJ: Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro

CRCSP: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo

DECORE: Declaração de Rendimentos

DIT: *Defining Issues Test*

IFAC: Federação Internacional de Contadores

PROER: Programa de Estímulo à Reestruturação do Sistema Financeiro Nacional

SEC: *Securities and Exchange Commission*

TRT/SP: Tribunal Regional Eleitoral – São Paulo

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Variáveis que compõem os Fatores individuais.....	126
Quadro 2- Variáveis que compõem o CEPC como guia de conduta.....	127
Quadro 3- Variáveis que compõem o Cumprimento de normas de conduta.....	127
Quadro 4- Variável Oportunidade	129
Quadro 5- Variáveis que compõem a influência teleológica.....	129
Quadro 6- Variáveis relacionadas à Intensidade moral	130
Quadro 7- Variáveis que compõem a Gravidade.....	131
Quadro 8- A variável Reconhecimento	131
Quadro 9- Variáveis que compõem a fase do Julgamento Ético	132
Quadro 10- Variáveis que compõem a fase da Intenção Moral	132
Quadro 11- Classificação das variáveis dependentes por Hipótese de pesquisa.....	133

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Sanções por apropriação indébita impostas pelo CFC no período de 2001 a 2003	100
Tabela 2- Sanções por retenção abusiva, danificação ou extravio de livros e documentos contábeis no CFC no período de 2001 a 2003	101
Tabela 3 - Sanções por adulteração ou manipulação da escrita ou documentos impostas pelo CFC no período de 2001 a 2003	102
Tabela 4 - Sanções por firmação DECORE sem base em documentação legal e hábil impostas pelo CFC no período de 2001 a 2003	103
Tabela 5 - Sanções por incapacidade técnica impostas pelo CFC no período de 2001 a 2003	104
Tabela 6 – Número de e-mails enviados	139
Tabela 7 – Perfil socioeconômico dos respondentes da pesquisa	152
Tabela 8 - Distribuição por faixa etária.....	153
Tabela 9 - Número de profissionais em contabilidade com registro ativo no Brasil.....	153
Tabela 10 – A posição no mercado trabalho de acordo com esta pesquisa e a pesquisa do Perfil do Contabilista.....	154
Tabela 11 - Participação de homens e mulheres na composição da classe contábil (%) - 1996	154
Tabela 12 – Frequências das questões vinculadas ao CEPC	157
Tabela 13 - Conhecimento do Código de ética profissional (%).....	158
Tabela 14 - Nota sobre o grau de importância do Código de ética nas atividades do contabilista	159
Tabela 15 - CEPC como guia de conduta (Q10) versus Grau de importância do Código de ética (Q40) versus leitura do CEPC (Q14)	159
Tabela 16 – CEPC - guia de conduta versus Cumprimento de norma versus Leitura do CEPC.....	162
Tabela 17 – Aplicação do teste qui-quadrado entre a Q17 binomial e as variáveis relacionadas ao CEPC – guia de conduta.....	164
Tabela 18 - Resumo dos casos processados	165
Tabela 19 – Classificação inicial das respostas do cumprimento de normas	166
Tabela 20 - Teste do R^2	166
Tabela 21 - Teste de Hosmer and Lemeshow	167
Tabela 22 - Classificação das respostas ao cumprimento do CEPC - final.....	167

Tabela 23- Estatística Wald das diferentes percepções sobre o CEPC	169
Tabela 24- Frequências da gravidade da infração e punições aplicadas	176
Tabela 25 - Caso 1 - Punição opcional versus Punição obrigatória versus Gravidade	177
Tabela 26 - Consolidação das punições aplicadas por apropriação indébita CFC (2001 a 2003) versus Pesquisa conduta ética CFC	178
Tabela 27 - Caso 2 - Punição opcional versus Punição obrigatória versus Gravidade	178
Tabela 28 - Consolidação das punições por fraude aplicadas pelo CFC (2001 a 2003) versus Pesquisa conduta ética.....	179
Tabela 29 - Caso 1 - Gravidade da infração versus punições aplicadas.....	180
Tabela 30 – Caso 2 - Gravidade da infração versus Punições aplicadas.....	180
Tabela 31 - Frequências das variáveis que compõem a Parte III do questionário.....	185
Tabela 32 – Caso 1 – Testes de associação entre as variáveis independentes e a variável Gravidade (binomial)	186
Tabela 33 – Coeficientes de correlação de Spearman entre as variáveis que compõem o modelo de Jones - caso 1	187
Tabela 34 – Caso 2 – Testes de associação entre as variáveis independentes (Intensidade moral) e Gravidade da infração (binomial).....	188
Tabela 35 – Coeficientes de correlação de Spearman entre as variáveis que compõem.....	189
Tabela 36 - Tabela cruzada entre Fator teleológico e Punição obrigatória – caso 1	193
Tabela 37 - Tabela cruzada entre Fator teleológico e Punição obrigatória – caso 2	193
Tabela 38 – Testes de associação, direção e correlação dos Fatores Individuais versus Cumprimento do CEPC (binomial)	198
Tabela 39- Análise da adequação do modelo.....	199
Tabela 40- Classificação final dos modelos de cumprimento do CEPC	199
Tabela 41 - Estatística Wald para as diferentes percepções sobre o CEPC – Fatores Individuais.....	200
Tabela 42 - Estatística Wald para as diferentes percepções sobre o CEPC – guia de conduta	201
Tabela 43 - Estatística Wald para as diferentes percepções sobre o CEPC – Demais resultados	202
Tabela 44 - Análise geral dos modelos Objetivo 1	205
Tabela 45- Análise dos parâmetros dos modelos de regressão logística – Objetivo 1	205

Tabela 46- Análise geral dos modelos do Objetivo 4	206
Tabela 47- Análise dos parâmetros dos modelos de regressão logística - Objetivo 4.....	206
Tabela 48 - Resumo do modelo de regressão linear múltipla – casos 1 e 2.....	219
Tabela 49 – Coeficientes da regressão linear múltipla – punição obrigatória casos 1 e 2	220
Tabela 50 - Sumário do modelo	220
Tabela 51 - Regressão linear múltipla – variável dependente Gravidade nos casos 1 e 2	221

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Teste de Leverage versus probabilidade dos logits - Objetivo 1	207
Gráfico 2- Teste de Leverage versus probabilidade dos logits - Objetivo 4	208
Gráfico 3- Teste dos resíduos Studentizados versus número de casos – Objetivo 1	209
Gráfico 4- Teste dos resíduos Studentizados versus número de casos – Objetivo 4.....	209
Gráfico 5- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q10(1) a Q10 (4) – Objetivo 1	210
Gráfico 6- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q11(1) a Q11 (4) – Objetivo 1	211
Gráfico 7- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q12(1) a Q12 (4) – Objetivo 1	211
Gráfico 8- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q13(1) a Q13 (4) – Objetivo 1	212
Gráfico 9- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q14(1) a Q14 (4) – Objetivo 1	212
Gráfico 10- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q15(1) a Q15 (4) – Objetivo 1	213
Gráfico 11- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q16(1) a Q16 (4) – Objetivo 1	213
Gráfico 12- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q40(1) a Q40 (9) – Objetivo 1	214
Gráfico 13- Análise da distribuição dos resíduos Studentizados Objetivo 1	215
Gráfico 14- Análise da distribuição dos resíduos Studentizados Objetivo 4	216

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Um modelo eventual de tomada de decisão em marketing Organizacional.....	50
Figura 2 - Teoria geral de ética em marketing.....	51
Figura 3 - Modelo interativo de tomada de decisão em marketing organizacional.....	56
Figura 4 - Uma estrutura eventual para o entendimento do processo de tomada de decisão ética em Marketing	60
Figura 5 - Modelo estrutural para se compreender a tomada de decisões na empresa.....	62
Figura 6 - Síntese dos modelos de tomada de decisão ética.....	65
Figura 7 - Modelo eventual de tomada de decisões éticas nas organizações	72
Figura 8 - Procedimentos para avaliação de ameaças à independência profissional.....	90
Figura 9 - Modelo de tomada de decisões ticas em Contabilidade	110
Figura 10 – As hipóteses e as variáveis de pesquisa	125
Figura 11 - Plano de análise do Objetivo 1 de pesquisa.....	156
Figura 12 - Síntese dos resultados estatísticos relacionados ao Objetivo 1 de pesquisa.....	173
Figura 13 - Plano de pesquisa do Objetivo 2.....	175
Figura 14- Síntese dos resultados dos testes estatísticos relacionados ao Objetivo 2 de pesquisa	181
Figura 15 - Plano de pesquisa do Objetivo 3.1.....	184
Figura 16 - Síntese dos resultados dos testes estatísticos relacionados ao Objetivo 3.1 de pesquisa	190
Figura 17 - Plano de pesquisa do Objetivo 3.2.....	192
Figura 18 – Síntese dos resultados estatísticos relacionados ao Objetivo 3.2 de pesquisa ...	195
Figura 19 – Plano de Pesquisa do Objetivo 4.....	197
Figura 20 - Síntese dos resultados dos testes estatísticos relacionados ao Objetivo 4 de pesquisa	203

1 INTRODUÇÃO

A sociedade brasileira, no início do século XXI, convive com uma realidade econômico-social na qual se agravam as diferenças entre as classes sociais. Mesmo um direito garantido a todos pela Constituição Federal, o direito à saúde, à educação e à segurança – enfim, o direito à vida, torna-se cada vez mais inacessível para grande parte da população.

Essa situação ocorre porque, se de um lado consta, entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, de outro lado, segundo Almeida e Christmann (2002, p. 22),

[...] esse não é o quadro que observamos na porta de nossas faculdades. Desse modo, podemos dizer:

- 1) Que o Brasil não é uma sociedade livre, nem justa, nem solidária;
- 2) Que nosso desenvolvimento social não está garantido;
- 3) Que a pobreza e a marginalização contribuem para o agravamento das desigualdades sociais e regionais.

Apesar desse quadro muitas vezes desalentador, afloram no país discussões éticas de expressivo conteúdo social, tais como a premência do combate à corrupção e a necessidade de se resgatar a dignidade das camadas mais pobres da população, capacitando-as para exercer os seus direitos.

Essas discussões, em geral de conteúdo abstrato no campo das idéias e intenções, aos poucos assumem contornos práticos, através de ações de movimentos sociais em defesa do direito à terra, ao ensino básico de qualidade, à inserção das camadas menos favorecidas da população no ensino superior público, entre outras.

Nesse contexto, a sociedade vem buscando instrumentos para monitorar e exercer controle social sobre as ações das organizações públicas e privadas, estimulando-as a buscar o bem-estar de todos. São exemplos o surgimento de órgãos de defesa do consumidor; a maior exposição, na mídia, da má conduta no meio empresarial e as mudanças na legislação que ampliam as possibilidades de sanções para práticas comerciais ilícitas.

Qualquer esforço de manutenção ou melhora da credibilidade de uma organização deve levar em conta o fator humano. É o indivíduo o responsável pela prática de ações capazes de lesar os direitos de terceiros. Para reduzir os riscos oriundos de atos antiéticos e, ao mesmo tempo, divulgar os valores das empresas, as organizações vêm implementando políticas e regras de conduta – os códigos de ética, como meio de minimizar a possibilidade de uma ação individual acarretar sérios prejuízos à organização.

Assim como ocorre no meio empresarial, no campo das profissões regulamentadas existe uma preocupação análoga. A classe contábil necessita manter elevados padrões éticos junto à sociedade, como pré-requisito essencial para a sua própria sobrevivência. A relevância da ética para a sobrevivência das profissões é bem explicitada pela FIPECAFI (1997, p.11):

Não há sociedade que progrida com firmeza por muito tempo, que se mantenha politicamente consistente, que ofereça bem-estar social a seus membros, nem profissão que se imponha pelo produto de seu trabalho, que angarie respeito de todos, que se faça reconhecer por seus próprios méritos, sem que esteja a Ética a servir de cimento a fortalecer sua estrutura, de amarras a suportar as tempestades, de alicerce a suportar o crescimento e de raízes e seiva para garantir a sobrevivência dessa sociedade ou dessa profissão. Sem Ética, a sociedade não se estrutura de forma permanente; e uma profissão também não.

Com o objetivo de construir e manter a credibilidade da profissão contábil, os contadores e técnicos em contabilidade constituíram, por meio da Resolução CFC nº. 803/96, o Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC). Esse Código deve conter os padrões éticos considerados importantes nas relações entre a sociedade e a classe contábil, em termos de direitos, deveres e sanções passíveis de serem aplicadas aos que o infringirem.

Essas sanções são aplicadas pelo sistema composto pelo Conselho Federal e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade, ao qual cabe a responsabilidade legal de fiscalizar o exercício profissional, de acordo com o preceituado no artigo 2º. do Decreto-Lei 9.295/46.

O impacto desse Código na classe contábil pode ser percebido no relato verbal proferido por Vitória M. da Silva, conselheira há 12 anos do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro (CRCRJ). Segundo ela, muitos profissionais não se defendem das acusações que lhes são feitas quando são notificados, só se preocupando em se defender após a Câmara de Fiscalização, Ética e Disciplina tê-los autuado. Essa situação é preocupante, pois demonstra, segundo a Conselheira, que o Código de Ética Profissional de Contabilidade pouca influência tem na prática desses profissionais.

Além disso, durante o julgamento dos infratores surgem vários questionamentos, entre os quais: por que determinada infração merece advertência e não censura reservada? O que leva um membro da plenária do Conselho a considerar uma infração mais branda do que outra? A aplicação de sanções brandas ao infrator pode não ser suficiente para dissuadi-lo de continuar a agir de maneira antiética, acarretando a redução da credibilidade da profissão junto à sociedade. É diante desse quadro que se define a situação-problema desta pesquisa

1.1 A situação-problema

Os profissionais de contabilidade devem, no exercício profissional, constituir e observar determinadas regras de conduta, no intuito de manter o respeito da sociedade para com a sua profissão. A classe profissional, de maneira majoritária, deve concordar em seguir tais regras, para que todos se sintam obrigados a cumprir o Código.

Essa visão é compartilhada pela FIPECAFI (1997, p. 59), quando trata da ética profissional em contabilidade: “[...] deve haver consenso no grupo sobre o conteúdo do Código de Ética Profissional do Contabilista. Seus preceitos devem atingir todos os membros do grupo organizado.”

Em decorrência da premissa de que o Código de Ética deva ser aceito de modo consensual pela categoria, cabe questionar: qual a percepção da classe contábil quanto aos princípios, os deveres, as obrigações e as sanções contidas no CEPC?

1.2 Objetivos

Esta pesquisa contempla o seguinte objetivo geral: conhecer as percepções do contabilista a respeito do CEPC. Para alcançar esse objetivo geral, é necessário detalhar e investigar quais as percepções a que se faz referência no objetivo geral. Esse detalhamento ocorre por meio dos objetivos específicos enumerados a seguir.

- 1) Verificar se a percepção do profissional a respeito da importância do CEPC como guia de conduta influencia-o a cumprir as normas contidas nesse Código.
- 2) Verificar se a percepção do contabilista a respeito da gravidade da infração ética é associada à sua percepção a respeito da sanção a ser aplicada ao infrator do CEPC.
- 3) Constatar se a avaliação teleológica, a qual contém situações atenuantes e agravantes não contidas no CEPC, é capaz de influenciar o julgamento ético do contabilista em relação a infrações cometidas por um colega de profissão.
- 4) Examinar se fatores individuais (o sexo, a idade, o tempo de registro no CRC, entre outros) afetam a percepção do indivíduo quanto ao cumprimento das normas contidas no CEPC.

Espera-se que as contribuições, apresentadas ao final desta pesquisa, auxiliem na melhora do Código de Ética da profissão, mas, sobretudo, forneçam subsídios para o entendimento da conduta do contabilista quando se depara com dilemas morais em suas atividades profissionais.

1.3 Justificativa

No Brasil, são frequentes as discussões a respeito da conduta antiética dos políticos, dos empresários e dos profissionais vinculados às profissões regulamentadas, neles incluídos os contabilistas. Na área empresarial, em especial, os escândalos recentes mostram que práticas antiéticas ocorridas nesse ambiente, em muitos casos com a conivência dos profissionais de contabilidade, podem causar expressivo impacto social, acarretando perdas para a sociedade como um todo.

Nesse contexto, torna-se adequado discutir o papel dos Códigos de ética para as organizações. De acordo com Coimbra (2002, p. 118):

[...] não significa que, nas empresas, organismos, associações profissionais ou entidades que os exibem, seja respeitada a ética. Significa apenas uma demonstração de boa vontade, junto com o reconhecimento teórico da necessidade da ética. [...] os códigos públicos simplesmente não são obedecidos, ao passo que nas instâncias públicas grassam a corrupção e o desvio de recursos, em benefício de grupos ou do próprio agente. Os códigos profissionais [...] são instrumentos de defesa ou acobertamento dos erros, imperícias ou abusos profissionais.

Definitivamente, o sistema ético que vigora não funciona. Faz-se mister revigorá-lo, mediante especialistas preparados para lidar com a matéria – ética. As sanções – advertências, suspensões temporárias e exclusão definitiva do ofício, trabalho ou função – são imprescindíveis. No setor administrativo, tanto público quanto privado, a punição é garantia de seriedade.

Será que, efetivamente, os sistemas éticos que vigoram nas corporações não são obedecidos? As sanções são imprescindíveis a um Código de Ética? Apesar do respeito que os defensores dessa visão merecem, são poucas as pesquisas empíricas no Brasil, na área de negócios, que dão sustentação a questões como essas. É necessário, portanto, ampliar o conhecimento a respeito desse tema.

O pequeno número de 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, também justifica discussões sobre esse tema.

Desse modo, as implicações sociais e econômicas da atividade contábil, a reduzida quantidade de estudos empíricos voltados à ética em contabilidade, bem como a necessidade desse tema na formação de todo estudante, justificam a realização desta pesquisa.

Em decorrência dos resultados alcançados, pretende-se contribuir para a discussão do tema da ética em negócios, em especial na área contábil. Foram propostos temas para novas pesquisas e apresentadas questões que devem ser objeto de maior ênfase nas disciplinas de Ética, ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e nos cursos técnicos em contabilidade. Além disso, pretende-se que este estudo forneça subsídios para o aprimoramento do Código de Ética, incentivando o profissional a agir em consonância com as expectativas da sociedade.

1.4 Delimitação da Pesquisa

Este estudo foi delimitado pelos seguintes aspectos:

- a) O objeto da pesquisa vinculou-se a um segmento específico no campo profissional existente no Brasil: contadores e técnicos em contabilidade com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade;
- b) O campo de estudo está restrito à avaliação das relações entre os profissionais que constituem essa categoria profissional e entre essa categoria e a sociedade brasileira,

tendo como cenário as relações e os princípios preceituados no Código de Ética Profissional do Contabilista;

- c) Enfoca-se a Ética como Ciência, evitando-se restringir a análise das questões à perspectiva da ética especulativa;
- d) Esta pesquisa não avalia a ação direta do ambiente organizacional sobre o comportamento desse profissional.

1.5 Organização do Estudo

Para alcançar os objetivos propostos nesta pesquisa, inicialmente procedeu-se a uma revisão de literatura compreendida no Capítulo 2, que foi subdividido em três seções, conforme é exposto a seguir.

A primeira seção apresentou os conceitos que envolvem Ética e Moral e procurou contextualizar a relevância da ética para a sociedade. Na segunda seção, foram abordados os fatores individuais e situacionais ponderados pelos pesquisadores como capazes de influenciar o comportamento moral dos indivíduos. São fatores amplamente considerados na elaboração de diferentes modelos de tomada de decisão no campo da ética em negócios.

A segunda seção também foi reservada à exposição dos modelos de tomada de decisão construídos a partir dos fatores citados anteriormente. A construção desses modelos decorre da necessidade de se compreender como os diversos fatores individuais e situacionais se inter-relacionam no processo de construção do julgamento ético do indivíduo. A análise desses modelos foi imprescindível para se contextualizar essa pesquisa, pois representaram a evolução ocorrida nos últimos vinte anos a respeito desse tema.

Na terceira seção dessa revisão de literatura, é contemplado o Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) com o objetivo de caracterizar quais são os valores universais, os deveres e as obrigações a serem observados, quando do processo de tomada de decisões de natureza ética por parte dos contabilistas.

No Capítulo 3, consta a descrição da metodologia aplicada para desenvolvimento deste estudo empírico, enquanto o Capítulo 4 é reservado à análise dos dados coletados na pesquisa de campo. O Capítulo 5 apresenta as conclusões finais e as sugestões de pesquisa para trabalhos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Inicialmente, nesse referencial teórico, são expostos os principais conceitos envolvendo a Ética e a Moral; algumas das principais teorias que envolvem a conduta ética do indivíduo no ambiente de negócios e o Código de Ética do IFAC, do CFC e de algumas outras entidades de profissão regulamentada.

2.1 A ética e a atividade empresarial

Esta seção apresenta os conceitos de Ética e Moral e procura contextualizar a relevância da ética para a sociedade, destacando-se as consequências de atitudes antiéticas observadas no âmbito empresarial e, em especial, as suas repercussões sobre a credibilidade da profissão contábil.

2.1.1 Os conceitos de Ética e Moral

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. Ambos os conceitos são amplamente empregados em estudos científicos da área e são utilizados para fundamentar esta pesquisa.

Para Aranha e Martins (1998, p. 117), Ética e Moral têm significados diferenciados. A Ética pode ser considerada “[...] parte da filosofia que se ocupa com a reflexão sobre as noções e princípios que fundamentam a vida moral [...]”, enquanto a Moral corresponde a “[...] um conjunto de regras de conduta assumidas pelos indivíduos de um grupo social com a finalidade de organizar as relações interpessoais segundo os valores do bem e do mal.”

Assim, enquanto a Ética se dedica ao estudo dos princípios morais que orientam os grupos humanos em diferentes contextos, a Moral corresponde a um conjunto de regras assumidas pelos membros de um determinado grupo social.

Ghiraldelli (2003, p. 74) conceitua, etimologicamente, os termos Ética e Moral como:

Moral vem de mores, que é uma palavra latina, enquanto ética vem de ethos, que é uma palavra grega. Ambos os termos remetem aos costumes, mas no caso grego há uma curiosidade: a palavra ethos pode ser escrita, em grego, com a letra ‘e’ sendo substituída pela letra grega Ē (eta) ou pela letra grega Ê (épsilon). De modo que, quando grafada com épsilon, a palavra ethos, em grego, tem a ver não só com costumes, mas com temperamento ou caráter individual. Assim, dependendo da grafia, os gregos usam ethos para designar algo coletivo dos costumes ou algo mais individual, mais ligado às disposições físicas e psicológicas de alguém.

Dessa maneira, a Ética e a Moral serão tratadas como sinônimos quando se referirem a costumes. Além de se referir ao costume, o termo Ética corresponde, também, ao temperamento e ao caráter do indivíduo, se observado no sentido em que é utilizado em grego.

Chauí (1994, p. 340) considera Ética e Moral sinônimos, por se referirem a um “conjunto de costumes tradicionais de uma sociedade e que, como tais, são considerados valores e obrigações para a conduta de seus membros.” É nesse sentido que o tema ética será utilizado de maneira indistinta nos próximos Capítulos: como sinônimo de moral.

Enquanto Chauí tem como enfoque a conduta ética do indivíduo, Leisinger e Schmit (2001, p. 22) tratam a conduta ética empresarial como “[...] normas e valores efetivamente dominantes em uma empresa.” Entretanto, quais seriam esses valores dominantes? A honestidade? O respeito à concorrência? O estabelecimento do preço justo para os clientes?

A resposta a esses questionamentos deve levar em conta se, na cultura organizacional, há o predomínio da lógica econômica. Se, por exemplo, predominar o sistema de produção capitalista clássico, então a empresa tem o seu processo produtivo baseado no emprego de máquinas e na operação destas por trabalhadores que não são seus proprietários. Os lucros auferidos são distribuídos aos detentores de capital e reaplicados, em parte, no processo fabril, visando ao permanente aumento da produtividade e, em consequência, à ampliação da rentabilidade dos negócios. Portanto, o foco do negócio reduz-se ao retorno do capital investido pelos detentores de capital.

Esse modelo de capitalismo vem sofrendo modificações ao longo dos anos, de acordo com Vázquez (2002, p. 49):

Nos países mais desenvolvidos, a imagem do capitalismo não corresponde mais, em muitos aspectos, à do capitalismo clássico [...]. Graças, sobretudo, ao arrebatador progresso científico e tecnológico das últimas décadas, aumentou consideravelmente a produtividade do trabalho. Contudo, apesar das mudanças verificadas, o cerne do sistema se conserva: a exploração do homem pelo homem e a sua lei fundamental, a obtenção da mais-valia.

A prevalecer essa visão na organização, o lucro, o aumento da rentabilidade dos investimentos e o domínio dos mercados podem ser os seus valores dominantes em um cenário de produção capitalista. Domínio de mercado implica, necessariamente, exclusão da concorrência. O lucro só pode ser concebido na expropriação, pelo capitalista, de uma parte do valor produzido pelo trabalhador. Assim, cabe questionar: quais são os motivos que levam as organizações, em que predomina esse tipo de visão proposta por Vázquez, a exigirem uma conduta ética de seus funcionários?

Preliminarmente, é importante ressaltar que os indivíduos são motivados a serem éticos em função da sua busca pelo bem e pela felicidade (CHAUI, 1994, p. 342). Assim, a discussão ética só é cabível para os indivíduos. Aranha e Martins (1998, p. 122) afirmam que as organizações, assim como todos os objetos produzidos pelo Homem, “[...] não encarnam valores morais, embora possam encontrar-se numa relação instrumental com esses valores.”

Quando as empresas não são motivadas a agir pelos anseios humanos de felicidade e bem-estar, mas pela lógica da acumulação de capital do sistema capitalista, extraem desse modelo os seus valores e objetivos. Vázquez (2002, p. 50) considera que nessas empresas existe:

[...] agora uma aparente solicitude para com o homem, inculcando no operário a idéia de que, como ser humano, faz parte da empresa e deve integrar-se nela. Impinge-se-lhe assim, como virtudes, o esquecimento da solidariedade com os seus companheiros de classe, o acoplamento de seus interesses pessoais com os interesses da empresa, a laboriosidade e a escrupulosidade a favor do interesse comum da mesma [...] a moral que lhe é inculcada como uma moral comum, livre de qualquer conteúdo particular, ajuda a justificar e a reforçar os interesses do sistema regido pela lei da produção da mais-valia e é, por isso, uma moral alheia a seus verdadeiros interesses humanos e de classe.

A importância da moral para as empresas, de acordo com essa visão, seria reforçar os interesses do sistema econômico dominante na empresa. Homann (1997, p. 281) apresenta um entendimento diferente:

[...] a moral aparece não como motivação, mas como restrição. Ela deve se tornar válida mediante regras que de modo neutro obriguem a todos no que tange à concorrência, porque ela pune severamente as realizações moralmente motivadas, sejam pagamentos para obtenção de futuras vantagens, ou realizações que vão além do esperado por parte de empresas individualmente consideradas.

A ética surge para as empresas, então, como um instrumento imposto pela sociedade para restringir as ações dos agentes econômicos a fim de que façam exatamente aquilo que eleve o

bem-estar de todos os indivíduos, mesmo que em detrimento dos interesses da corporação. É interessante destacar que tanto Vázquez como Homann não são indiferentes à importância da ética para as organizações. Para ambos ela é um instrumento de controle.

A idéia de que a economia (aqui compreendida como os sistemas econômicos) é que deve estar subordinada à ética, e não o contrário, para que a sociedade alcance o bem-estar necessário para todos os seus membros, é defendida por Arruda *et al.* (2003, p. 150):

Resumindo, a economia e a ética são ciências autônomas, porém, não independentes. A economia está subordinada à ética, embora elabore suas teorias e propostas com liberdade. Como o fim ético é mais importante que o fim econômico, pois este último diz respeito só a um aspecto da vida humana, enquanto o primeiro refere-se ao fim último e mais importante do homem, as políticas e o comportamento econômico dos agentes não devem ir contra a ética, porque nesse momento iriam contra o próprio homem e contra a sociedade.

A economia e os economistas, se verdadeiramente desejarem contribuir para o desenvolvimento das pessoas e para o bem comum da sociedade, não poderão ignorar a ética, mas deverão servir-se das normas morais e éticas como norte e guia. A ética não é uma limitação para a economia, do mesmo modo que uma estrada não é uma imposição para os carros. Antes, pelo contrário, sua função é facilitar que as pessoas cheguem a seu destino, mesmo que aparentemente seja uma limitação trafegar dentro da estrada e obedecer às leis do trânsito.

Assim, enquanto Arruda destaca a relevância da ética como norte e guia da atividade econômica, Homann enfatiza mais a sanção social (controle social) que o seu descumprimento pode causar, enquanto Vázquez acredita que a ética pode ser empregada como um instrumento de apoio à continuidade do sistema de produção capitalista. Todos, entretanto, ressaltam a importância da ética para as organizações.

O relacionamento entre essas duas visões (guia de conduta e controle) pode ser compreendido alterando-se um exemplo dado por Arruda. Enquanto o veículo trafegar no sentido indicado pelas placas de sinalização (instrumento de controle de trânsito), elas guiam o motorista até o seu destino. Entretanto, se o motorista se propuser a seguir em sentido contrário, essas mesmas setas (neste exemplo, a ética) passam a indicar que o bem-estar de terceiros pode ser afetado, devendo, portanto, ser evitada sob o risco de o motorista sofrer alguma sanção. Assim, o motorista tem a liberdade de continuar na contramão da estrada; contudo, poderá haver restrição à sua liberdade caso alguém seja ferido gravemente, ou ele pode sofrer pesada multa.

Nesta pesquisa, reconhece-se o papel da ética como norteadora da conduta humana, bem como a necessidade, para muitas situações, de serem estabelecidas sanções capazes de

restringir a vontade do indivíduo quando ele descumpre os padrões éticos estabelecidos na sociedade. É nesse contexto que se insere o CEPC, um instrumento útil para guiar o indivíduo quando se depara com dilemas éticos em seu ambiente profissional, ao mesmo tempo em que respeita a autonomia do profissional (o direito do profissional de pôr-se na mão ou na contramão da estrada). Entretanto, o mesmo Código sinaliza que agir em desacordo com o que nele é estabelecido implica em sanções ao indivíduo.

2.1.2 As condutas empresariais e a sociedade

No âmbito internacional, posturas antiéticas geraram práticas contábeis inadequadas. Entre as empresas que trafegaram na contramão da ética citam-se a Enron, a WorldCom, a Xerox e a Adelphia, que sofreram fraudes estimadas em bilhões de dólares.

A ausência de regras que inibissem essas ações, bem como a ausência de punições severas, acarretou sérias consequências para a sociedade norte-americana, que assistiu à falência ou concordata de várias dessas organizações. Ocorreram expressivas perdas financeiras e perda de credibilidade para o mercado de capitais e, em especial, para vários fundos de previdência privada constituídos, em grande parte, por economias destinadas pelos cidadãos à aposentadoria.

Além disso, várias autoridades norte-americanas temeram as repercussões dessa crise sobre a economia do país. A empresa Enron, por exemplo, possuía investimentos expressivos no setor energético.

Essas fraudes mostram que países em que é alto o índice de desenvolvimento humano e que têm instituições democráticas já consolidadas podem ser desestabilizados quando as normas legais e o sistema de punição e fiscalização se tornam insuficientes para coagir as empresas a agir de acordo com os padrões morais esperados pela sociedade.

O Brasil, também, é afetado por questões éticas que envolvem empresas estrangeiras, tal como se viu no caso da Parmalat. Essa empresa foi acusada de fraudes contábeis que somavam US\$ 18 bilhões (FACCIOLI, 13/02/2004, p. 16), perpetradas com a conivência de executivos da filial italiana da empresa de auditoria Grant Thornton (REILLY e WEIL, 2004, p. 85). A crise levou a Justiça brasileira a impedir a Parmalat do Brasil de se desfazer de

quaisquer de seus bens no País, uma vez que também foram apuradas dívidas com credores nacionais que somam 1,8 bilhão de dólares (D'ERCOLE, 29/01/2004, p. 23).

A crise na Parmalat gerou desemprego e motivou a liberação pelo governo brasileiro de duzentos milhões de reais em empréstimos para se reduzir a possibilidade de desabastecimento de leite no Sudeste do País. Ao mesmo tempo, o governo apoiou os produtores de leite endividados por não poderem escoar sua produção nem receber o que lhes devia a Parmalat.

Vários escândalos ocorreram, também, no setor financeiro brasileiro, como o do Banco Marka, o do Banco FonteCindam e o do Banco Nacional. Fez-se necessária a criação do Programa de Estímulo à Reestruturação do Sistema Financeiro Nacional (PROER), cujo objetivo era ordenar a fusão e a incorporação de bancos em estado falimentar e impedir que a inadimplência de outros bancos gerasse uma crise sistêmica no setor financeiro.

No final da década de 1990, uma Comissão Parlamentar de Inquérito sobre o Judiciário constatou que foram desviados 169 milhões de reais do TRT/SP, Tribunal Regional Eleitoral de São Paulo. As investigações mostraram que uma contadora havia cooperado para fraudar o livro diário de seu empregador, a fim de evitar qualquer vinculação com a empresa responsável pela construção do fórum trabalhista do Estado.

Devido à repercussão dos escândalos financeiros, já mencionada, torna-se relevante expor a visão da imprensa brasileira, as conseqüências dos escândalos para a credibilidade do profissional de contabilidade e as normas que foram estabelecidas para se prevenirem situações semelhantes no futuro.

Esses escândalos afetaram não apenas a população dos locais em que as empresas fraudadoras atuam, mas também atingiram a credibilidade dos profissionais de contabilidade. Portanto, é importante que se compreenda o impacto que essas fraudes, em especial a da Enron, causaram, para posteriormente discutir a relevância da ética para inibir tais práticas.

Com o objetivo de demonstrar essa repercussão, a exposição a seguir se pautará pela visão da mídia, que vem assumindo o papel de controle social quando expressa a vigilância da sociedade civil (SROUR, 2000, p. 19).

Para expor a visão da mídia, foram analisados artigos publicados na imprensa nacional que abordaram as fraudes ocorridas nos Estados Unidos. Vários desses artigos são republicações de jornais americanos ou exposições da visão de analistas, professores e outros profissionais atentos ao mercado de capitais no Brasil.

Segundo Eichenwald e Elliot, o escândalo envolvendo a Enron e a empresa de auditoria Arthur Andersen

[...] envolveu executivos e contadores de Wall Street, levantou questões sobre políticos e reguladores em Washington, e custou aos empregados e acionistas bilhões de dólares quando a empresa pediu proteção na lei de falência. (EICHENWALD; ELLIOT apud JORNAL DO BRASIL, 20/01/2002, p. 21).

A inclusão da classe contábil, nesse escândalo, foi tratada com destaque, pois envolveu um assunto alheio ao cotidiano da sociedade.

Há poucos anos, o quadro parecia irreal: a atenção do país, desde os corredores do Congresso até as ruas, capturada por um escândalo envolvendo procedimentos de auditoria, assunto tão hermético que raramente chega às primeiras páginas dos jornais. (BYRNES *et al.*, apud VALOR ECONÔMICO, 23/01/2002, p. 3).

A atividade de auditoria resulta na emissão de um parecer sobre a qualidade das demonstrações contábeis elaboradas pelas empresas. Embora seja de caráter público, o parecer é analisado, basicamente, por um pequeno grupo de profissionais vinculados principalmente ao mercado financeiro (Bancos, Fundos de Investimento, Bolsas de Valores, Fundos de Aposentadoria, entre outros).

Essas entidades investem nas organizações auditadas os recursos captados da sociedade, pautando-se pela veracidade dos pareceres e, conseqüentemente, das demonstrações contábeis. A sociedade, por seu turno, cede recursos porque julga confiável a instituição que está captando recursos. Sendo assim, a sociedade não lida diretamente com esse documento, considerando-o “hermético”, exceto para um pequeno número de profissionais acostumados a lidar com o Parecer de Auditoria.

A sociedade só se deu conta da relevância das atividades de auditoria e da qualidade dos seus serviços quando se sentiu lesada. Nesse momento, a mídia passou a divulgar:

Lyn E. Turner, ex-contadora-chefe da SEC, *Securities and Exchange Commission*, calcula que [...] nos últimos seis anos, investidores perderam perto de US\$ 200 bilhões em razão de falhas em procedimentos de auditoria que resultaram em reclassificação de lucros e perda de valor de mercado. E o ritmo parece estar acelerado. Entre 1997 e 2000, o número de reclassificações dobrou de 115 para 223. (BYRNES *et al.*, apud VALOR ECONÔMICO, 23/01/2002, p. 3).

A mídia não só relatou as perdas históricas dos investidores decorrentes dos erros de auditoria ou a maneira como foi operacionalizado o conluio, como também apontou qual é a conduta que se espera da empresa e de seus empregados.

A Arthur Andersen, uma das cinco maiores companhias de auditoria do mundo, encarregada de aferir a idoneidade do balanço da Enron, em nenhum momento cumpriu seu dever de apontar para a sociedade não apenas essa fraude, mas também a verdadeira situação patrimonial da empresa. [...] a questão é grave. Atinge o coração de uma empresa de auditoria, que é feito de credibilidade. Os auditores existem para atestar a qualidade dos lançamentos feitos ou omitidos nos livros de uma empresa. É uma função necessária, porque credores, acionistas minoritários e analistas não estão em condições de examinar lançamento por lançamento, nem seria permitido que fizessem isso, pois uma empresa tem de preservar seus sigilos comerciais. (MING, 18/01/2002, p. B2).

Após citar que a credibilidade é um valor essencial para o exercício da atividade de auditoria, a mídia conclui que

[...] para que um auditor possa desempenhar adequadamente sua missão, exige-se dele independência. O que aconteceu na Arthur Andersen não tem conserto: foi a quebra de um vaso de cristal. (MING, 18/01/2002, p. B2).

Fica claro, portanto, que se espera como dever do contabilista, ainda de acordo com Ming (18 jan. 2002, p. B2), “[...] apontar para a sociedade não apenas essa fraude, mas também a verdadeira situação patrimonial da empresa [...]”. Além disso, colocaram-se a credibilidade e a independência como valores necessários para o exercício da atividade profissional do contabilista.

O rompimento desse compromisso implica sérios danos para a coletividade, como já foi apontado anteriormente. Cabe reiterar, portanto, que “o negócio da contabilidade se resume em uma palavra: confiança, disse Eric Dezenhall, da Nichols-Dezenhall Comunicações.” (EICHENWALD; ELLIOT apud JORNAL DO BRASIL, 20/01/2002, p. 21).

Aos poucos, o foco foi sendo ampliado. As falhas de conduta de alguns profissionais de contabilidade da Arthur Andersen foram consideradas falhas sistêmicas de toda a categoria dos contadores, afetando a credibilidade da classe.

Empresas quebram e bancos viram pó em todo o mundo por incompetência, irresponsabilidade ou gestão fraudulenta dos seus administradores. Mas o desastre Enron, a gigante da energia dos Estados Unidos, fez uma categoria de profissionais vestir a carapuça, ainda que eles não sejam os responsáveis pelas fraudes nos balanços: os contadores. O problema não é novo, mas a frequência maior de números que não batem nas demonstrações contábeis incomodou, principalmente a quem vende esses serviços e tem uma reputação a zelar. (JORNAL DO BRASIL, 04/02/2002, p. 10).

Chama a atenção, nesse texto, o fato de o jornal reconhecer que os profissionais não foram os responsáveis pela fraude, mas que, todavia, a ocorrência desses atos ilícitos levou a categoria a “vestir a carapuça.” É uma falha que atingiu a todos os profissionais de contabilidade, sem distinções.

Assim, “o auditor se transformou no maior vilão no imbróglio que vitimou a Enron. A reputação da categoria foi arranhada e alvejada na alma do negócio: a credibilidade” (CARDOZO, 15/03/2003, p. 7). Não foi somente o auditor da Arthur Andersen, mas sim todos os que exercem a profissão que ficaram com suas reputações arranhadas, na visão de um contador. Os contabilistas tornaram-se “vilões” nesse escândalo corporativo.

Essa perda de credibilidade dos profissionais de contabilidade não causa danos somente aos contadores. A perda de credibilidade afeta o funcionamento do próprio sistema capitalista, pois

[...]. o capitalismo, tal como o conhecemos depende, portanto, de uma série de instituições – muitas delas fornecidas pelo governo – que limitam o potencial dos abusos internos. Tais instituições incluem modernas regras de contabilidade, auditorias independentes, a regulamentação dos mercados acionário e financeiro e vetos ao fluxo de informações privilegiadas. (KRUGMAN, apud O Estado de São Paulo, 15/01/2002, p. B2).

A Contabilidade é publicamente reconhecida como um importante instrumento do sistema capitalista para “limitar o potencial de abusos internos” em sua prática, apontando condutas corporativas que contrariem as regras estabelecidas para a continuidade do próprio sistema.

[...] o caso Enron mostra que tais instituições foram corrompidas. Nenhum dos sistemas de alarme que teoricamente deveriam impedir esses abusos funcionou. As partes supostamente independentes estavam comprometidas. [...] agora tivemos uma demonstração prática de que o sistema teoricamente destinado a fornecer tais garantias não funciona. E ninguém que eu conheça na comunidade financeira acha que a Enron foi um caso isolado.[...] a verdade é que as instituições-chave que sustentam nosso sistema econômico foram corrompidas. A única dúvida que resta é saber a que ponto e a que altura essa corrupção se estende. (KRUGMAN, apud O Estado de São Paulo, 15/01/2002, p. B2).

Por conseguinte, destaca-se que a Contabilidade é tida como uma das instituições-chave que sustentam nosso sistema econômico. Entre os motivos que levaram às falhas anteriormente comentadas, citam-se os conflitos de interesses que envolvem a atividade de auditoria.

A quebra da Enron e a subsequente pressão de investidores, reguladores e clientes dessas firmas foram, na verdade, a gota d' água no debate que se arrasta há anos em torno dos conflitos de interesses que se estabelecem com a prestação simultânea de serviços de consultoria e de auditoria – preocupação que, em menor intensidade, também se verifica no Brasil. (VALOR ECONÔMICO, 07/02/2002, p. A10).

Esses conflitos ocorrem porque as empresas de auditoria

[...] são contratadas para checar e comprovar, para o público, que o balanço divulgado pela empresa cujas ações são negociadas em bolsa está acima de quaisquer suspeitas. Mas a consultoria traça estratégias e busca valorizar ao máximo o negócio do cliente. A pergunta que fica é se a firma denunciaria seu cliente. (JORNAL DO BRASIL, 04/02/2002, p.10).

O conflito de interesses existente nas atividades de auditoria e consultoria gera sérias dúvidas quanto à independência dos auditores. A atividade de consultoria visa a maximizar os lucros do cliente, enquanto na função de auditoria o enfoque é fiscalizar o cumprimento de todas as normas legais e a correta evidenciação das informações contábeis.

Outra situação que levou ao descrédito as empresas de auditoria relaciona-se com a auto-regulamentação da profissão.

A auto-regulamentação, conhecida nos EUA como “revisão pelos pares”, mostra-se insuficiente para dar a garantia exigida pela sociedade. Vê-se que a Arthur Andersen se submeteu, em dezembro, à avaliação feita por uma concorrente – a Deloitte & Touche LLP – e dela recebeu aprovação, porque “seus sistemas de contabilidade e de controle de qualidade de auditoria davam ‘garantia razoável de submissão a padrões profissionais’”. Não é de estranhar, pois o interesse é comum: todas agem de igual modo. Não há razão para criticar o trabalho do concorrente. [...] tenho externado opinião sobre a necessidade de serem estabelecidas regras claras e precisas de auditoria, de modo que o auditor se sinta seguro no exercício de sua missão e os dirigentes das empresas auditadas, desestimulados da prática de retaliação. [...] é preciso estabelecer não só as regras, mas também as penalidades pelo seu não-cumprimento, com a responsabilização quanto aos efeitos desastrosos suportados pelos investidores e pela sociedade. Aguardemos. (O ESTADO DE SÃO PAULO, 15/01/2002, p. B2).

Assim, a mídia começou a expressar a impossibilidade de a categoria dos contabilistas de auto-regulamentar-se.

Com a profissão enfrentando uma crise de credibilidade, um vasto número de críticos – de parlamentares a pequenos investidores, passando pelos próprios executivos das grandes firmas de contabilidade – começou a defender uma reforma fundamental do sistema americano de contabilidade. (LIESMAN, et. al., 07/02/2002).

Debaixo de pressões para alterar o sistema de auto-regulamentação, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, em inglês), ainda tentando exercer um papel expressivo nas mudanças que se aproximavam, emitiu uma nota na qual o seu Presidente, Castellano (AICPA, 25/08/2004, p. 1), afirmava:

Como todos têm ciência, a falência da Enron tem posto um foco sem precedentes na profissão contábil e seu sistema de auto-regulamentação. O AICPA, reconhecendo suas responsabilidades para com o interesse público, e devido à insistência da SEC, está desenvolvendo um novo modelo regulatório que representa uma mudança substantiva e significativa a partir do processo de auto-regulamentação.¹.

Por conseguinte, dada a ausência de respaldo social para que a própria classe contábil procedesse às mudanças consideradas essenciais para inibir futuros eventos como os ocorridos com a Enron, passou-se a discutir de que maneira seria exercido um controle de qualidade dos serviços do contador.

Legisladores americanos estão propondo uma supervisão independente dos auditores para substituir o sistema de revisão pelos pares. Hoje, as funções de criar regras e fiscalização nos EUA são administradas por um emaranhado de comitês que em sua maioria são patrocinados pelo setor de contabilidade e têm pouco poder de fogo. (LIESMAN, et. al., 07/02/2002, p. B12).

Essa supervisão independente ocorreria por meio de um comitê que

[...] seria controlado por membros não-contadores – teria poderes para investigar atos ilícitos de contadores e regulamentar auditores. [...] o ex-presidente da SEC Arthur Levitt, que fez uma campanha para endurecer as regras de auditoria independente, diz que é importante que a administração e a receita de um novo organismo fiscalizador sejam totalmente independentes das empresas de contabilidade. (LIESMAN, et. al., 07/02/2002, p. B12).

As discussões culminaram na promulgação da Lei Sarbanes-Oxley, a ser detalhada posteriormente, consolidando a redução do poder de auto-regulamentação da classe contábil nos Estados Unidos.

No Brasil, a imprensa valeu-se desse episódio para relembrar os escândalos em que estiveram envolvidos o Banco Econômico e o Bamerindus, os quais tinham como auditores a empresa

¹ “As you are aware, the bankruptcy of Enron has put unprecedented focus on the accounting profession and its self-regulatory system. The AICPA, in recognition of its public interest responsibilities, and at the insistence of the SEC, is developing a new regulatory model that represents a significant and substantive change from current self-regulatory processes.”

Ernst & Young. Também foi amplamente divulgado o escândalo em que se envolveram o Banco Nacional, auditado pela KPMG, inclusive a punição aplicada a um de seus sócios.

Um dos sócios da empresa no Brasil (KPMG) foi condenado pela Justiça Federal, em primeira instância, a 10 anos e oito meses de reclusão por co-autoria nas fraudes que maquiaram, por quase uma década, os balanços do Banco Nacional. Extinto em 1995, o Nacional sofreu intervenção do Banco Central. Mais de 650 contas pouco ativas foram usadas, segundo o Ministério Público, para forjar uma aparência saudável para a instituição, que deixou um rombo de US\$ 9,2 bilhões.

As ações, promovidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, também foram objeto de discussão na mídia.

O Conselho Federal de Contabilidade também resolveu fiscalizar as auditorias independentes. O trabalho começou [...] já sob o fantasma da suposta conivência de funcionários da Arthur Andersen com as fraudes no balanço da Enron. Segundo o vice-presidente-técnico do Conselho, Irineu de Mula, o objetivo é verificar se as normas técnicas da contabilidade estão sendo seguidas. Se constatadas falhas graves, os contadores estarão sujeitos a punições como advertências, multas ou suspensões temporárias. (JORNAL DO BRASIL, 04/02/2002, p. 10).

O alerta quanto à necessidade de se aprender com os fatos ocorridos com a Enron foi objeto de comentários.

No Brasil, onde a falta de transparência e as lacunas técnicas permeiam uma infinidade de balanços, isso é prioritário. Além disso, a revisão pelos pares já deixou à mostra suas feridas na rumorosa falência da Enron, a maior da história americana, protagonizada pela sétima maior companhia nos EUA com subsidiárias espalhadas pelo mundo, inclusive no Brasil [...] (VALOR ECONÔMICO, 07/02/2002, p. A10).

Diante do que foi exposto nesta subseção, pode-se afirmar que a imprensa explicitou a relevância social da atividade profissional dos contadores e sua importância para o funcionamento do sistema econômico vigente. Além disso, mostrou como a conduta de uns poucos profissionais pode abalar a reputação de toda uma categoria profissional e levá-la, inclusive, à contestação do seu direito de se auto-regulamentar.

Nesse contexto, é imprescindível que a classe contábil brasileira busque, entre outras iniciativas, o aperfeiçoamento do seu Código de Ética, como forma de proteger a própria classe e a sociedade brasileira de situações como as que foram aqui apresentadas, bem como

fornecendo ao profissional um guia de conduta capaz de orientá-lo quando ele se deparar com dilemas de natureza ética.

2.2 O Processo de tomada de decisão ética

Como meio das empresas manterem os padrões de conduta julgados necessários à continuidade de sua boa reputação junto à sociedade, são estabelecidos padrões normativos, como os Códigos de ética, que possam ser levados em conta quando do processo de tomada de decisões éticas de seus funcionários, seja como guia de conduta, como de coerção .

A característica coercitiva do Código pode ser observada, por exemplo, no Código de ética da BCP Telecomunicações (ARRUDA, 2002, p. 44): “O desrespeito ao código – A Ética e Você – sujeitará o funcionário a sanções disciplinares, podendo resultar inclusive na sua demissão por justa causa e em processo penal.”

Como outro exemplo, Arruda (2002, p. 98) compilou o Código de ética da São Paulo Alpargatas S.A., o qual afirma que “O presente Código de ética, cuja cópia lhe é entregue neste ato, faz parte integrante do Contrato de Trabalho mantido por V.S.” .

Apesar dessas constatações, cabe ressaltar que o Código de ética não tem a sua função restrita somente ao estabelecimento de deveres, obrigações e sanções. Conforme afirma Arruda (2002, p. 26),

Ainda que o cumprimento da legislação apareça em primeiro plano, fica claro que o intuito é agir conforme as normas e requisitos governamentais com base no respeito, e não na punição [...] predomina assim o caráter construtivo dos códigos de ética das empresas.

O entendimento do processo de tomada de decisão ética adotado pelo profissional de contabilidade em seu dia-a-dia, bem como a função coercitiva e/ou orientadora do Código de ética, vem constituindo objeto de pesquisa na área contábil, ainda que pouco pesquisado no Brasil. Compreender as suas limitações auxilia no entendimento da relevância do estudo do processo de tomada de decisão ética em profissão regulamentada.

De acordo com Bateman e Snell (1998, p. 95), em condições ideais o processo de tomada de decisão administrativa deve seguir seis estágios:

- 1) Identificar e diagnosticar o problema;
- 2) Elaborar alternativas de soluções;
- 3) Avaliar as alternativas;
- 4) Fazer a escolha;
- 5) Implementar a decisão;
- 6) Avaliar a decisão.

O processo de tomada de decisão parte do pressuposto de que a pessoa que toma a decisão é racional, ou seja, faz escolhas consistentes, maximizando o valor dentro de limitações específicas. (ROBBINS, 2001, p. 57).

Na prática, entretanto, Robbins (2001, p. 66) reconhece que

[...] os tomadores de decisão geralmente fazem uso limitado de sua criatividade. As escolhas tendem a confinar-se às imediações do sintoma do problema e da alternativa corrente. Além disso, embora um número crescente de tomadores de decisão conheça e seja capaz de utilizar a análise quantitativa, eles raramente o fazem. E, quando o fazem, quase sempre é para apoiar objetivamente decisões que foram tomadas subjetivamente. Como recentemente concluiu um especialista em processos de decisão: a maioria das decisões importantes é tomada por meio de julgamento e não por um modelo prescritivo definido.

O autor destaca não ser a aplicação de técnicas de análise quantitativa o elemento que efetivamente norteará a escolha da melhor opção, mas dois outros critérios distintos desse: a subjetividade que a tomada de decisões implica e os padrões adotados no julgamento da melhor alternativa.

Desse modo, os julgamentos dos gestores podem estar baseados em valores e interesses pessoais que desrespeitem as regras de conduta moral propugnadas pela organização, gerando perdas financeiras e danos à imagem da empresa.

Como meio de reduzir as incertezas e os riscos implícitos a esses fatores, também tratados neste estudo como moderadores do processo de tomada de decisão, tornou-se comum o estabelecimento de regras de conduta e o Código de ética nas organizações, a fim de que sejam utilizados como padrões a serem seguidos por todos os membros da organização.

A constituição desses instrumentos normativos não garante, porém, que o corpo funcional da organização irá segui-los. A mesma situação ocorre em relação ao Código de ética dos Profissionais de Contabilidade. Sua existência, por si só, não é garantia de uma postura adequada do profissional em relação à sociedade e entre os seus pares. Os Códigos de ética evidenciam o que deve ser feito, mas não garantem a conduta efetiva nas organizações.

Em decorrência, no âmbito internacional, vêm sendo realizadas várias pesquisas acadêmicas para se compreender o processo de tomada de decisão ética dos indivíduos. Essas pesquisas abrangem duas linhas principais. A primeira busca identificar as variáveis que influenciam as ações éticas. A segunda linha visa a estabelecer modelos de tomada de decisão capazes de prever o comportamento esperado do indivíduo, do ponto de vista ético.

Para a presente pesquisa, é relevante discutir essas variáveis, a fim de identificar quais as que influenciam na aprovação ao Código de ética e nas demais hipóteses de pesquisa.

2.2.1 Fatores moderadores do processo de tomada de decisão

A influência dos valores pessoais como instrumentos que moderam o comportamento do indivíduo durante o processo de tomada de decisão tem sido há vários anos um tópico freqüente de pesquisa nas ciências sociais (SHAFER *et al.*, 2001, p. 255).

Vários pesquisadores na área de negócios, em especial Trevino, Hunt e Vitell, Jones e Rest dedicaram-se a esse tema. Eles construíram modelos de tomada de decisão ética, com o objetivo de melhorar o entendimento sobre a conduta humana e até mesmo prevêê-la.

Em geral, os pesquisadores dividem as influências sobre o comportamento do indivíduo em duas grandes categorias. Conforme Ford e Richardson (1994, p. 205), “[...] a primeira categoria inclui variáveis associadas ao tomador de decisões. A segunda categoria consiste em variáveis que definem as situações nas quais os indivíduos tomam decisões.”

Entre as variáveis associadas ao indivíduo, encontram-se a religião, a nacionalidade, o gênero, a idade, a educação e a experiência profissional, a personalidade, as crenças e os valores. Na segunda categoria, das variáveis situacionais, incluem-se: a influência do ambiente de trabalho (influência dos colegas e da alta administração), os fatores organizacionais

relacionados com as características das organizações, os prêmios, as sanções e o Código de ética.

Por ser essa subdivisão metodológica amplamente utilizada, conforme Ford e Richardson (1994, p. 221) e ratificada no estudo de Loe *et al.* (2000, p. 186), também se fará a mesma abordagem na presente pesquisa.

2.2.2 Fatores individuais

Os fatores individuais podem ser decorrentes do nascimento (sexo, idade, nacionalidade), assim como do desenvolvimento humano e do processo de socialização (personalidade, atitudes, valores, formação educacional e profissional, religião) que o indivíduo traz para o processo de tomada de decisão (FORD; RICHARDSON, 1994, p. 206). São exemplos:

- a) Consciência (reconhecimento da questão moral). O fator Consciência vincula-se à capacidade do indivíduo de reconhecer em um determinado fato o seu sentido ético. Por exemplo, deixar de pagar a anuidade exigida pelo Conselho Federal de Contabilidade constitui um dilema de natureza ética? Reter os documentos do cliente em decorrência do atraso no pagamento dos honorários do profissional de contabilidade por prazo superior a seis meses é antiético?

Destaca-se, contudo, que o fato de o indivíduo reconhecer que o não-pagamento da anuidade ao Conselho e a retenção de documentos são condutas antiéticas não garante, por si só, que o indivíduo vá agir de acordo com os seus padrões morais.

Como exemplo, a pesquisa de White e Dooley (1993, p. 643) investigou se o estudante de contabilidade optará por perpetrar uma ação imoral mesmo tendo consciência de qual é a conduta moralmente correta.

Os resultados dessa pesquisa sugerem que os estudantes preferem uma abordagem prática (que atenda às necessidades do negócio, mesmo que imoral) a uma conduta ética adequada, se forem forçados a optar entre as duas.

Dessa maneira, o contabilista, mesmo tendo consciência da correção de determinada conduta ética, pode não pôr em prática a conduta eticamente mais adequada. Esse aspecto é considerado neste trabalho.

- b) Desenvolvimento Moral Cognitivo. Essa variável está relacionada ao processo de desenvolvimento da consciência moral do indivíduo e é profundamente associada aos modelos de tomada de decisão de Rest, Jones, Trevino e Jones, os quais serão vistos mais a fundo em seções próprias, mais adiante. Por ser também um fator de natureza individual, cabe ao menos evidenciá-lo nessa condição.
- c) Gênero. A variável gênero, segundo Nyaw e Ng (1994, p. 544), é “[...] uma característica que tem recebido considerável atenção na literatura [...], e os resultados não são conclusivos.”

Na área de auditoria, por exemplo, o estudo de Owhoso solicitou a um grupo de auditores e auditoras, com e sem experiência e categorizados por sexo, que revisassem um conjunto de papéis de trabalho contendo informações de natureza ética.

Esperava-se que a sensibilidade das auditoras para com a gravidade dos aspectos éticos contidos nos papéis de trabalho permitiria a elas avaliar a probabilidade de risco de fraude no cliente. Porém, ao comparar os resultados dos dois grupos (homens e mulheres), o pesquisador concluiu que resultados sugerem que as mulheres não têm sensibilidade ética superior à dos homens quando ambos se deparam com situações que envolvam o exercício profissional. (OWHOSO, 2002, p. 371).

Em outra pesquisa, constatou-se que as profissionais da área de *marketing* evidenciam maior nível de julgamento ético do que seus colegas de profissão do sexo masculino (AKAAH, 1989, p. 375).

Loe *et al.* (2000, p. 187) consideram que “[...] o volume de estudos também não determinou diferenças significativas nem encontrou tendências de as mulheres serem eticamente mais sensíveis do que os homens [...]”² nos estudos sobre esse tema. Esse fator será avaliado na presente pesquisa para responder à Hipótese 4 desta pesquisa.

2 “[...] the bulk of studies either determined no significant gender differences or found females tend to be more ethically sensitive than males [...]”

d) Idade. Nyaw e Ng (1994, p. 544) afirmam que “estudos relacionando idade e crenças éticas têm [...] resultados mais consistentes e o consenso é que respondentes mais velhos demonstram menos tolerância para com comportamentos antiéticos do que respondentes mais jovens.”

No que diz respeito aos profissionais de contabilidade, os resultados da pesquisa realizada por Jones e Hildebeithel (1995, p. 417) também apontam que “[...] o processo decisório dos contadores é influenciado [...] pela idade, o sexo e a educação.” Por esse motivo, esses fatores são avaliados na presente pesquisa (hipótese 4).

e) Religião. De acordo com Conroy e Emerson (2004, p. 339), “o impacto da religiosidade sobre as atitudes éticas é bastante robusto na literatura.”³ Essa afirmação foi confirmada em seu estudo sobre a religiosidade, no qual os autores constataram que as atitudes éticas são afetadas pela opção religiosa do indivíduo.

Esse fator será avaliado na pesquisa, indagando-se dos pesquisados o seu nível de religiosidade e, em seguida, avaliando se há correlação com os demais itens da pesquisa, visando a responder à Hipótese 4.

f) Filosofia Moral. A importância do estudo da filosofia moral, no entendimento do processo de tomada de decisão ética na área de negócios, pode ser constatada na seguinte afirmação de Ferrell e Gresham (1985, p. 88): “é impossível desenvolver um modelo de processo decisório ético sem avaliar os padrões normativos derivados da filosofia moral.”⁴

Embora tenha sido expressa há quase duas décadas, essa visão permanece ainda válida, pois Loe *et al.* (2000, p. 187), também, relatam que “[...] a filosofia está relacionada com a tomada de decisão e [...] os indivíduos podem decidir sobre usar diferentes filosofias baseando-se na experiência (carreiras recentes versus antigas) e na sua aplicação [...].”⁵

3 “The impact of religiosity on ethical attitudes is fairly robust in the literature [...].”

4 “It is impossible to develop a framework of ethical decision making without evaluating normative ethical standards derived from moral philosophy.”

5 “[...] a philosophy is related to ethical decision making and individuals may decide upon using different philosophies based upon experience (early career versus later) or base upon industry [...].”

No âmbito da filosofia, há algumas teorias amplamente investigadas pelos pesquisadores na área de ética em negócios, destacando-se a Teoria Deontológica e a Teoria Utilitarista. Segundo Perlim e Cattel (1990, p. 2), esses “[...] dois tipos de sistemas éticos, em particular, têm dominado a forma como a humanidade pensa sobre ética [...].”

Malhotra e Miller (1998, p. 267), também, consideram serem essas “[...] as teorias que têm exercido maior influência sobre os modelos de tomada de decisões éticas [...].” A posição desses dois autores distingue-se da posição de Perlim e Cattel somente no que tange à inclusão de uma terceira teoria: um modelo híbrido constituído a partir dessas duas visões, entre os mais importantes sistemas éticos.

Para Akaah (1997, p. 71),

As pesquisas [feitas] com a classe dos profissionais de marketing sobre julgamentos éticos são baseadas primariamente em considerações deontológicas e apenas secundariamente em considerações teleológicas.⁶

Quanto à importância da filosofia moral para o comportamento ético dos profissionais de contabilidade, os resultados obtidos por Cohen *et al.* (1993, p. 13) sustentam que a filosofia moral

[...] suporta a importância do fator relativismo/justiça, mas também suporta o uso do fator utilitarismo no processo de tomada de decisão ética. Este resultado está mantido entre os casos de vendas e de contabilidade, sugerindo que esses fatos não são contextualmente específicos.⁷

Portanto, a adoção de critérios deontológicos e teleológicos, apontados na citação acima, não é válida somente para os profissionais da área de *marketing*, mas também pode ser aplicada à área de contabilidade.

Na visão da teoria deontológica, o foco encontra-se na intenção de cada ato em particular e não nas conseqüências que o ato poderá acarretar para o indivíduo. A corrente mais conhecida dessa teoria é a teoria da obrigatoriedade moral de Kant, exposta na obra ‘Crítica da Razão Prática’ (VÁZQUEZ, 2002, p. 193).

6 “[...] The results indicate that marketing professionals form research ethics judgments based primarily on deontological considerations and only secondarily on teleological considerations [...].”

7 “[...] The results support the importance of a relativist/justice factor, but also support the use of a utilitarian factor, in accountants ethical decision making. This finding holds across both retail and accounting scenarios, suggesting that these factors are not context-specific [...].”

A teoria da obrigatoriedade moral sustenta que cabe a cada um procurar a sua felicidade, não por inclinação, mas por dever – e é somente, então, que a conduta do indivíduo tem um verdadeiro valor moral (KANT, 2002, p. 27). Esse dever corresponde à necessidade de uma ação em respeito à lei moral.

Para Vázquez (2002, p. 19),

[...] agir por dever é operar puramente conforme a lei moral que se expressa nos imperativos universalizáveis [...]. O dever não é outra coisa senão exigência de cumprimento da lei moral, em face da qual as paixões, os apetites e as inclinações silenciam. O dever se cumpre pelo próprio dever, pelo sentimento do dever de obedecer aos imperativos universalizáveis.

O imperativo categórico⁸ é um princípio puramente formal, desprovido de conteúdo empírico (RUSSEL, 2002, p. 348). Corresponde a uma regra de ação, uma fórmula, que estabelece a moralidade de uma conduta se esta puder assumir o caráter universal.

Essa norma universal corresponde ao seguinte princípio: age como se a máxima da tua ação devesse se tornar, pela tua vontade, lei universal da natureza (KANT, 2002, p. 52). Assim, a conduta do indivíduo deve estar de acordo com a conduta esperada de todo ser humano racional. Essa regra, para Hunt e Vitell (1986, p. 6), corresponde a uma “regra de ouro – faz aos outros o que gostarias que fizessem a ti.”⁹

Russel (2002, p. 348) afirma que “este pronunciamento um tanto austero é, na realidade, um modo pomposo de dizer que devemos agir para com os outros da mesma maneira que queremos que os outros ajam para conosco.”

Kant, também, explica a maneira como todo indivíduo deve se questionar ao avaliar se a sua regra principal de conduta utilizada para tomar decisões de natureza ética (máxima) encontra-se de acordo com essa regra universal:

Podes querer que tua máxima se converta em lei universal? Se não podes, deves então rejeitá-la, e não por causa de qualquer prejuízo que dela pudesse resultar para ti ou para os outros, mas porque ela não pode caber como princípio em uma possível legislação universal. (KANT, 2002, p. 31).

8 As expressões imperativo categórico e imperativo universalizável são sinônimas.

9 “Golden rule of ‘doing unto others as you would have them do unto you.’”

Essa teoria tem várias objeções. A primeira é a impossibilidade de desenvolvimento de um sistema de regras que possa conter o número infinito de exceções. Por exemplo, embora se saiba que mentir é errado, é ético dizer uma mentira quando a verdade prejudicará seriamente a terceiros? Um segundo aspecto está na impossibilidade de se formular um conjunto de regras que não gerem entre si qualquer tipo de conflito (HUNT; VITELL, 1986, p. 7).

Para Malhotra e Miller (1998, p. 268), “[...] a maior limitação da teoria deontológica está em excluir a consideração sobre as conseqüências que podem ser, em muitos casos, graves e importantes.”

Na perspectiva da ética teleológica, é proposto que as correções, ou não, das decisões éticas dependem das suas conseqüências. Essa teoria procura selecionar os resultados que tragam maiores benefícios e pode ser subdividida em duas correntes: o Utilitarismo e o Egoísmo.

Na corrente do Egoísmo, as ações de todos devem atender aos interesses pessoais do indivíduo; portanto, a melhor decisão é aquela que maior benefício trouxer ao tomador de decisões, seja a curto ou a longo prazos.

Para Malhotra e Miller (1998, p. 267), uma das grandes fraquezas dessa corrente está na impossibilidade de propor alternativas quando existem “[...] conflitos de interesse entre dois indivíduos ou partes.”¹⁰

De acordo com a corrente Utilitarista, a ação a ser tomada deve ser aquela capaz de maximizar os benefícios para todos os indivíduos ou partes envolvidas, mesmo que os benefícios decorrentes dessa ação não possam ser igualmente distribuídos.

Segundo Bentham (1989, p. 4), autor do termo “utilitarista”,

[...] por princípio de utilidade entende-se aquele princípio que aprova ou desaprova qualquer ação, segundo a tendência que tem a aumentar ou a diminuir a felicidade da pessoa cujo interesse está em jogo [...]. Isto vale não somente para qualquer ação de um indivíduo particular, mas também para qualquer ato ou medida de governo.

Como fraquezas dessas correntes, Malhotra e Miller (1998, p. 267) citam:

¹⁰ “Egoism cannot resolve conflict of interests among two individuals or parties [...]”

- a) Ignoram as ações que são erradas em si mesmas com a proposição de que os fins justificam os meios;
- b) O princípio de utilidade pode trazer conflitos como o da justiça.”¹¹

Para Rohmann (2000, p. 147),

Os objetivos dos utilitaristas foram quase imediatamente atacados por serem impossíveis de quantificar. Como medir a felicidade ou a utilidade? Como se pode prever com segurança o resultado de um ato? O que é preferível: mais felicidade para muitos e mais agonia para alguns, ou um equilíbrio melhor de ambas para todos?

Poder-se-ia objetar: de quem é o bem a ser maximizado? Do indivíduo? Da sociedade ou de um de seus subgrupos? Se houver a busca pela maximização do maior bem para o maior número de indivíduos, como pode uma pessoa medir todo o bem realizado por meio de diferentes tipos de resultados e por diferentes tipos de pessoas? Mesmo que isso pudesse ser feito, restaria, ainda, a questão de que o bem poderia ser distribuído de uma maneira injusta (HUNT; VITELL, 1986, p. 7). Enquanto na corrente utilitarista a questão ética é abordada do ângulo de todos os envolvidos, a corrente do Egoísmo dá ênfase ao indivíduo tomador das decisões.

A relevância dessa discussão para esta pesquisa decorre da percepção de que o profissional de contabilidade toma decisões valendo-se de uma ou de ambas as correntes da filosofia moral, como será visto ao se tratar dos modelos de tomada de decisões éticas.

Além disso, se há a possibilidade de o profissional tomar suas decisões segundo a lógica da corrente teleológica, isso pode gerar uma clara oposição aos preceitos contidos no Código de ética da profissão, de origem deontológica. Trata-se, portanto, de uma questão que é considerada, inclusive, na pesquisa de campo.

g. Nível de Instrução e Experiência de Trabalho. Esses fatores incluem o tipo de educação, tempo de escolaridade, assim como o tipo e tempo de serviço. De acordo com Nyaw e Ng (1994, p. 544),¹²

11 “a) it seems to ignore actions that are wrong in themselves as the end justifies the means; and b) the principle of utility may come into conflict with that of justice.”

12 “Studies relating educational level to ethical beliefs have also yielded contradictory results. Kohlberg (1969), for example, found that educational level and moral development are positively related. On the other hand, the

Estudos relacionando o nível de educação com as crenças éticas também têm encontrado resultados contraditórios. Kohlberg (1969), por exemplo, observou que o nível de instrução e a educação moral estão positivamente correlacionados. Por outro lado, os resultados empíricos de Harris (1990) mostram que não há significativo relacionamento estatístico entre o nível de instrução dos respondentes e suas crenças éticas.

Também na visão de Loe *et al.* (2000, p. 187), “[...] ainda não se encontra claramente entendido o papel da experiência e da educação no processo de tomada de decisão ética nas organizações [...]”.¹³

Os modelos de Ferrell e Gresham, de Trevino e o modelo proposto por Hunt e Vitell incluem a experiência e a educação como fatores individuais que influem no processo de tomada de decisão ética, conforme se poderá observar nas seções 2.2.4.1 a 2.2.4.7. Além disso, os fatores individuais integram o modelo proposto de tomada de decisões éticas em contabilidade a ser detalhado em seção posterior.

Os seguintes fatores serão levados em consideração para responder à Hipótese 4, sobre a existência de diferenças significativas em termos de aceitação das normas do Código de ética entre os diversos subgrupos que compõem a classe contábil:

- a) A categoria profissional;
- b) A região em que o contabilista trabalha;
- c) A idade;
- d) O tempo de registro profissional;
- e) A posição no mercado de trabalho;
- f) A formação acadêmica;
- g) A religião;
- h) O sexo.

2.2.3 Fatores situacionais

Os fatores situacionais representam forças que geram pressões nos indivíduos e que são capazes de incentivá-los, de encorajá-los ou não, à prática moral. Estão incluídas nessa

empirical results in Harry (1990) show that there is no significant statistical relationship between the respondents' education level and their ethical beliefs.”

13 “[...] do not clearly understand the role of experience and education in ethical decision making in organizations.”

categoria, as culturas organizacionais, as influências do grupo de trabalho, os valores sociais. Esses fatores compreendem a influência da alta direção, recompensas e punições, e o Código de ética.

Assim, como nos fatores associados ao agente moral (fatores individuais), os fatores situacionais, também, interferem no julgamento ético dos contabilistas pelos seus pares, compondo, igualmente, parte do cenário em que o profissional de contabilidade decide o curso de decisões no campo moral.

No que diz respeito à cultura e ao clima organizacionais, por exemplo, segundo Loe *et al.* (2000, p. 187), “as descobertas nessas áreas sustentam a teoria e as crenças dos gestores de que o gerenciamento da cultura na organização contribui para gerenciar a ética organizacional.”¹⁴

Como interferem na conduta dos profissionais no ambiente das organizações, esses fatores também não podem ser desconsiderados quando se discute o Código de ética do contabilista. Sua influência na conduta do profissional, será abordada ao longo desta revisão de literatura. Entretanto, cabe destacar que ele não é aprofundado nesta pesquisa, a qual contém uma única variável para se avaliar o impacto desse fator.

2.2.4 Modelos teóricos

Em relação à ética em negócios, há diversos modelos de tomada de decisão construídos a partir da perspectiva de diferentes moderadores éticos (individuais e situacionais), apresentados anteriormente.

Esses modelos são voltados para a identificação de construtos que ajudam no entendimento dos fatores que causam os maiores efeitos sobre o processo de tomada de decisão dos indivíduos nas organizações (LOE *et al.*, 2000, p. 185). Com esse objetivo, foram incluídos, nesta pesquisa, os modelos de Rest, de Trevino, de Hunt e Vitell, de Ferrell e Gresham, de Ferrell, Gresham e Fraedrich e o modelo de Ferrell, Fraedrich e Ferrell.

¹⁴ “[...] Findings in this area strongly support the theoretical and managerial beliefs that managing the culture of the organization contributes to managing organizational ethics.”

O outro modelo a ser levado em conta é o modelo proposto por Jones. Ao contrário dos demais, que enfocam o ambiente organizacional ou os aspectos cognitivos, esse se destaca por dois aspectos principais:

- a) De acordo com Loe *et al.* (2000, p. 186), “[...] é a síntese mais compreensível do modelo de tomada de decisão ética”, pois possibilita uma abordagem mais precisa e resumida do assunto;
- b) Tem estreita relação com a Hipótese 3 de pesquisa, pois permite investigar se há fatores atenuantes e agravantes que não estão contidos no CEPC que influenciam o contabilista em seu julgamento a respeito da gravidade da infração cometida, levando os profissionais a julgarem de maneiras diferentes a mesma infração ética. Parte das diferenças, nesses julgamentos, pode ser explicada cientificamente, pois para Douglas *et al.* (2001, p. 101), “[...] diferenças no julgamento podem ser resultantes da intensidade moral da questão ética sob consideração [...]”.¹⁵

Ao apresentar o construto Intensidade moral, Jones expõe que as características do dilema moral em si podem mudar a percepção que o indivíduo venha a ter da gravidade de determinada conduta moral independentemente de quaisquer outras variáveis. Por isso, esse construto deve ser levado em conta nesta pesquisa, além dos fatores relacionados com o agente moral e com os fatores situacionais já identificados anteriormente.

Os modelos apresentados, a seguir, não esgotam o assunto. Segundo Malhotra e Miller (1998, p. 265), “[...] têm ocorrido avanços nos diversos modelos para decisões éticas e são recebidos entusiasticamente, embora nenhum modelo tenha sido considerado definitivo.”¹⁶

A próxima seção visa a revisar os principais modelos éticos voltados para a área de negócios, com o objetivo de identificar os principais aspectos contidos no processo de tomada de decisões éticas e que podem influenciar no julgamento do profissional de contabilidade em relação a seus pares e à sua própria conduta profissional.

15 “[...] differences in judgments may result from differences in the moral intensity of the ethical issues under consideration [...].”

16 “Several frameworks for ethical decisions have been advanced and received enthusiastically, although no one model has been pronounced as definitive.”

Esses modelos mostram a evolução ocorrida nos últimos vinte anos nos estudos voltados para o processo de tomada de decisão ética nas organizações. Conhecer esse processo é crucial para a elaboração de construtos que auxiliem na identificação dos fatores que influenciam o processo decisório ético do profissional de contabilidade.

2.2.4.1 O modelo de Rest

O desenvolvimento cognitivo moral (DCM) é um tema constante na literatura que trata do processo de tomada de decisão ética. Para Fraedrich *et al.* (1994, p. 831),

[...] alguns autores [...] têm proposto que o conceito de desenvolvimento cognitivo moral, a partir da disciplina psicologia, pode ser útil no entendimento do processo de comportamento ético nos negócios. Porque o desenvolvimento cognitivo moral (DCM) tem sido amplamente incluído em modelos positivos de tomada de decisão e isto tem sido usado em pesquisas empíricas.¹⁷

Esse assunto tornou-se um campo de pesquisa a partir dos estudos feitos por Jean Piaget na década de 1930 com crianças. Piaget percebeu que o conhecimento é um processo de crescimento no cérebro, construído por caminhos logicamente estruturados, que se iniciam com baixo nível de significados lógicos e se estabelecem no adulto com altos níveis de processo lógico (BONAWITZ, 2002, p. 7).

Lawrence Kohlberg, a partir da pesquisa de Piaget, enfatizou as bases cognitivas do julgamento moral e seus efeitos nas ações morais. Essa teoria sustenta que o desenvolvimento moral ocorre em um processo natural e individual por meio de três níveis: pré-convencional, convencional e pós-convencional, totalizando seis estágios. Conforme expõe Elm (1994, p. 341),

Suas observações levaram-no a desenvolver seis estágios de desenvolvimento. A perspectiva crítica subjacente ao modelo de Kohlberg é de identificar por que razão certas ações são percebidas como moralmente justas ou preferidas. Como os sujeitos expressam diferentes comportamentos morais, elas são capturadas em diferentes estágios de desenvolvimento moral.

17 “[...] many scholars [...] have proposed that the concept of cognitive moral development from the discipline of psychology may be useful in understanding the ethical reasoning process in business. Because CMD has been included in widely accepted positive models of ethical decision making and it has been used in empirical research [...]”

Assim, cada indivíduo move-se gradualmente, obrigatoriamente em ordem seqüencial, do estágio 1 para o estágio 2 e deste para o imediatamente superior. Os estágios podem ser resumidos em três níveis, conforme Ferrell *et al.* (2001, p. 97):

No primeiro nível o indivíduo preocupa-se com seus interesses imediatos e com recompensas e castigos externos. No segundo, define o certo como conformação às expectativas de bom comportamento de parte da sociedade mais ampla ou de algum grupo de referência importante. Finalmente, no terceiro nível, ele estende a vista para além de normas, leis e autoridade de grupos ou pessoas.

Rest expandiu o modelo proposto por Kohlberg desenvolvendo uma adaptação do processo de julgamento moral, principalmente no que diz respeito à criação de uma escala contínua, o Defining Issues Test (DIT), com base em casos que requerem do indivíduo uma decisão a respeito de um dilema moral em que ele venha a ser envolvido no seu dia-a-dia.

A partir de pesquisa feita por Rest, o DIT vem sendo aplicado em mais de 500 projetos de pesquisa que envolvem desenvolvimento moral, porém no Brasil são escassos os testes nas áreas de Contabilidade e Administração.

Warming-Rasmussen e Carloyn (2003, p.77), por exemplo, examinaram a predisposição de 174 auditores de levar em conta um julgamento justo e imparcial aplicando a teoria de Kohlberg de desenvolvimento do comportamento moral. Os respondentes vieram das cinco maiores empresas de auditoria de Copenhague.

Os resultados indicaram que 64 auditores se encontravam no estágio pré-convencional (estágio 1), correspondendo ao maior grupo. Esse nível sugere que as pessoas atuarão em seu próprio interesse e só agirão corretamente para escaparem de punições. Quando diante de crises éticas, os auditores que se encontram nesse nível tendem a privilegiar as suas próprias necessidades a expensas das necessidades dos outros.

O nível pós-convencional (estágio 3), com 59 auditores, corresponde ao segundo maior grupo da amostra. De acordo com esse nível, os auditores têm predisposição a agir com considerável equidade, enquanto os respondentes situados no nível convencional, 51 auditores no estágio 2,

tendem a não ser críticos em relação às leis, ao *status quo* nem à autoridade, mesmo que as leis ou as autoridades sejam injustas ou más.

Em suas conclusões, os autores destacam que esse estudo mostrou ser crítica a questão da educação ética. Essa deveria constituir um aprendizado de longo prazo na vida profissional do auditor, dando-lhe condições para um apropriado julgamento moral e incentivando-o a exercer a sua responsabilidade social.

Os pesquisadores sugerem que, para cumprir as suas obrigações profissionais, o auditor deve estar predisposto a ter o mais elevado nível de comportamento moral ou o pós-convencional (WARMING – RASMUSSEN; CARLOYN, 2003, p. 77).

Em outro estudo, Bernardi (1997, p. 653) analisou o comportamento de contadores públicos em cinco grandes empresas de auditoria, levando em consideração três níveis hierárquicos. Os resultados de sua pesquisa indicam que há diferenças nos níveis de desenvolvimento moral entre os funcionários dessas firmas e que as mulheres que ocupam cargos de gerência têm, significativamente, maior média no nível de desenvolvimento moral do que os homens que ocupam iguais cargos.

Segundo Jones, Rest defende que cada componente do processo é conceitualmente distinto dos demais, e que o sucesso em um estágio não implica sucesso em nenhum outro. Jones dá como exemplo o fato de que uma pessoa que tenha um senso de julgamento moral bem desenvolvido não irá, necessariamente, tomar uma grande decisão para agir moralmente (JONES, 1991, p. 368).

Wimalasiri *et al.* (1996, p. 133) desenvolveram um estudo para examinar a orientação ética dos gerentes e dos estudantes da área de negócios em Cingapura. Utilizando o DIT, os pesquisadores observaram que a idade, o nível de instrução e a religião influenciam os estágios de desenvolvimento moral cognitivo dos respondentes. Também observaram que o sexo e a etnia aparentemente não afetam o julgamento moral dos sujeitos.

De acordo com o modelo de Rest, pode-se concluir que a aceitação do Código de ética da profissão contábil pode variar em função do estágio de desenvolvimento moral em que se encontra o contabilista.

Se o contabilista estiver no estágio 1 (pré-convencional), há uma tendência a colocar os próprios interesses acima dos interesses da classe. É, portanto, um profissional que possui, segundo Biaggio (2002, p. 24), uma orientação “para punição e obediência.” Para os que se encontram nesse grupo, a adesão ao Código de ética da profissão (Hipótese 1 desta pesquisa) será mantida por meio da ameaça de sanções que esse Código impõe. Se as sanções forem brandas, o transgressor pode preferir continuar agindo de modo contrário ao Código e aos interesses da sociedade.

No estágio 2 (convencional) há, de acordo com Biaggio (2002, p. 26), “grande respeito pela autoridade, por regras fixas [...]. Deve-se cumprir o dever.” A tendência é de adesão ao Código (Hipótese 1 desta pesquisa), por ser um indivíduo que, além do respeito às normas, propõe-se a agir de modo a ter a aprovação do meio social em que se encontra inserido.

Para quem se encontra nesse estágio, o Código de ética deve ser, sobretudo, um código de deveres, com regras claras e detalhadas de como deve proceder o profissional em suas atividades de contabilidade.

Por fim, no estágio 3 (pós-convencional), ainda de acordo com Biaggio (2002, p. 26), observa-se que

[...] as leis não são mais consideradas válidas pelo mero fato de serem leis. O indivíduo admite que as leis ou os costumes morais podem ser injustos e devem ser mudados [...] por meio de canais legais e contratos democráticos.

Nesse estágio, o indivíduo está propenso a agir com equidade e de modo imparcial. Para esses, imbuídos de um elevado senso de justiça, o Código de ética profissional deve conter os princípios de conduta a serem observados por todos, não necessitando ser tão detalhados em sua constituição. A tendência é de aderir ao código, por conter os princípios universais de conduta que devem ser seguidos por todos.

Pelo exposto, percebe-se que, independentemente do estágio de desenvolvimento moral em que se encontra o profissional de contabilidade, continuará sendo necessária a existência do Código de ética, para orientar a sua conduta, bem como de sanções adequadas para se obter a adesão daqueles que agem de maneira contrária aos preceitos desse Código.

O modelo de Rest, apesar de amplamente utilizado, sofre severas críticas por parte de pesquisadores que discordam, por exemplo, de que o desenvolvimento moral do indivíduo passa de forma gradual pelos estágios comentados anteriormente. Entretanto, a relevância desse modelo para esta pesquisa advém de sua contribuição ao estudo da ética em negócios, em especial devido à idéia de que o processo de tomada de decisões éticas ocorre em quatro etapas:

- a) Reconhecimento da questão ética: corresponde à primeira fase. Se o indivíduo não consegue compreender que determinado fato representa uma questão de natureza ética, ele não inicia o processo de tomada de decisão ética.
- b) Julgamento: etapa em que o indivíduo faz uma avaliação sobre qual é a conduta correta em relação a determinado dilema ético.
- c) Intenção: o fato de o indivíduo julgar qual é a melhor decisão a tomar do ponto de vista ético não significa que ele realmente terá a intenção de seguir o julgamento feito. Pressupõe-se, nessa fase, que o indivíduo pode ou não agir de acordo com o julgamento estabelecido.
- d) Comportamento: corresponde à última fase do processo, e representa a ação efetiva que o indivíduo toma em relação ao dilema ético.

A subdivisão do processo de tomada de decisão ética, que consta no modelo de Rest, em quatro etapas, também foi adotada para a realização desta pesquisa.

2.2.4.2 O modelo de Ferrell e Gresham

A proposta do modelo contingente¹⁸ foi elaborada a partir da constatação dos pesquisadores Ferrell e Gresham (1985, p. 87) de que “[...] a ausência de um claro consenso sobre conduta

¹⁸ “contingency framework.”

ética entre os profissionais de Marketing tem resultado em muita confusão entre os acadêmicos que estudam a ética em Marketing.”¹⁹

Entre os principais motivos dessa situação, citam-se as constantes mudanças dos padrões éticos e o fato de estes variarem em função de cada situação ocorrida. Além disso, os indivíduos têm diferentes percepções das situações éticas e adotam modelos distintos para tomar decisões.

Em decorrência, a principal preocupação não está no julgamento do que é ético ou antiético, já que a conduta ética decorre das diferentes percepções individuais. A atenção dos pesquisadores, de acordo com Ferrell e Gresham (1985, p. 87), deve ser voltada para o estabelecimento “[...] dos determinantes do comportamento no processo decisório, os quais são definidos, em última instância, como ético ou antiético pelos participantes e observadores.”²⁰ Esses determinantes são variáveis tais como experiência profissional, idade, gênero, que moldam a conduta do indivíduo e constituem, em última instância, o verdadeiro objeto de investigação.

Após ressaltar que esse modelo, também, se aplica em outras áreas da organização, inclusive em contabilidade, os autores apresentam as variáveis que o constituem.

As variáveis neste modelo podem ser categorizadas em eventos individuais e organizacionais. As variáveis individuais consistem em experiências pessoais e nos negócios. As características organizacionais consistem no efeito das organizações externas sobre os empregados da organização (compradores, outras firmas) e influências internas na organização (isto é, os colegas e os supervisores). Estas variáveis são interdependentes e também afetam ao final, direta ou indiretamente, a variável dependente – comportamento ético ou antiético.²¹(FERRELL; GRESHAM, 1985, p. 88)

19 “Absence of clear consensus about ethical conduct among marketers has resulted in much confusion among academicians who study marketing ethics.”

20 “[...] our concern is with the determinants of decision-making behavior which is ultimately defined as ethical/unethical by participants and observers.”

21 “[...] The variables in the model can be categorized into individual and organizational contingencies. The individual variables consist of personal background and socializations characteristics, such as educational and business experiences. The organizations characteristics consist of the effects of organizations external to the employing organization (customers, other firms) and intraorganizational influences (e.g, peers and supervisors). These variables are interdependent as well as ultimately affecting, either directly or indirectly, the dependent variable – ethical/unethical making behavior.”

Essas variáveis pessoais já foram expostas na seção 2.2.2 (fatores individuais) e 2.2.3 (fatores situacionais). Quanto às características organizacionais, subdividem-se, segundo os autores, nos construtos Terceiros Significativos e Oportunidade.

O construto Terceiros Significativos ressalta a influência do grupo sobre os indivíduos. Segundo os autores, os indivíduos não aprendem valores, atitudes e normas a partir da sociedade ou das organizações, mas a partir de outras pessoas que fazem parte do círculo íntimo de amizade do indivíduo (FERRELL; GRESHAM, 1985, p. 90).

Se, por exemplo, no círculo interno de relacionamento do tomador de decisões no ambiente de trabalho houver pessoas cujo comportamento é antiético, a tendência é de que o tomador de decisões será influenciado pelas condutas incorretas dessas pessoas.

O construto Oportunidade, para Ferrell *et al.* (2001, p. 101), é um termo “[...] que descreve as condições que limitam ou permitem um comportamento ético ou antiético [...]” do indivíduo. Essas condições podem ser subdivididas em recompensas externas ou internas, e em obstáculos que influenciam o comportamento do indivíduo.

As recompensas externas ocorrem quando o indivíduo espera receber de terceiros aprovação social, *status* ou estima. As recompensas internas relacionam-se com o sentimento de bondade e valor percebidos pelo indivíduo ao executar atividades altruístas. Enquanto a visão deontológica enfoca mais as recompensas internas, a visão teleológica dá maior ênfase às recompensas externas (FERRELL; GRESHAM, 1985, p. 92).

Como já se viu, a teoria deontológica baseia-se na intenção do indivíduo ao empreender determinada ação. Sua recompensa interior será a felicidade que ele alcançará ao agir de acordo com os preceitos do imperativo categórico. As teorias teleológicas, por outro lado, enfatizam as conseqüências que os atos do tomador de decisões trazem para a sociedade ou para ele próprio. A recompensa externa advém dos benefícios decorrentes de sua ação.

Como exemplo, pode-se citar uma firma de auditoria e consultoria que, em certo momento, não ressalva em seu parecer de auditoria práticas contábeis que prejudicam os acionistas minoritários de determinado cliente. Entretanto, logo após a sua emissão, a área de consultoria passou a prestar serviços ao mesmo cliente, premiando o sócio responsável pelo acordo por

meio de elogios e aumento da participação nos lucros, por se tratar de um excelente contrato para a empresa.

Essa atitude da firma tende a estimular o comportamento antiético na organização, pois os funcionários buscarão a mesma aprovação social (recompensa externa) do sócio responsável pela assinatura do contrato com o cliente.

Nesse contexto, os autores afirmam que o Código de ética reduz a oportunidade de atos antiéticos porque contém regras formais que devem ser respeitadas em toda a organização. Os autores consideram que a ausência de punições cria a oportunidade para o comportamento antiético e gera despreocupação com qualquer tipo de sanção. O Código serviria como um obstáculo à prática de tais condutas.

Quanto à recompensa interna, pode ocorrer quando um contabilista decide, sem ônus, se responsabilizar pela contabilidade de uma associação que lida com doentes diabéticos. Além de representar um ato de bondade universalmente aceita, esse gesto altruísta enaltece o papel social do contador perante a sociedade e cria uma oportunidade favorável a atos éticos.

Por fim, a ação conjunta dos fatores individuais e as características organizacionais sobre o tomador de decisões irão influenciá-lo a adotar um comportamento ético ou antiético. Posteriormente, o indivíduo avaliará a correção da decisão tomada, adquirindo experiência com a execução de todo esse processo.

Todas as etapas do modelo desenvolvido por Ferrell e Gresham estão representadas na Figura 1:

Figura 1- Um modelo eventual de tomada de decisão em marketing Organizacional

FONTE: Adaptado de Ferrell e Gresham (1985, p. 89).

A possibilidade de expandir a discussão do modelo de Ferrell e Gresham, restrita pelos autores ao ambiente organizacional, para o âmbito da classe contábil justifica a sua inserção na presente pesquisa.

Os autores destacam que o processo de aprendizagem sobre atitudes, valores e normas ocorre a partir dos relacionamentos existentes entre o indivíduo e outras pessoas que fazem parte de diferentes grupos sociais, cada qual com seus valores, suas atitudes e suas normas.

O Código de Ética Profissional do Contabilista, por seu turno, pode ser considerado um instrumento de padronização dos deveres e obrigações a serem seguidos por todos os seus afiliados, independentemente de o processo de aprendizagem ter gerado no indivíduo a consciência desses valores.

Surge, assim, a possibilidade de ocorrerem conflitos quando os valores morais do indivíduo, socialmente aprendidos, se opuserem aos padrões normativos estabelecidos no Código de ética da profissão.

Para conter tais práticas e, ao mesmo tempo, incentivar atitudes altruístas (recompensas internas), é indispensável que o Código de Ética Profissional do Contabilista puna os atos antiéticos, ocorridos na relação entre a empresa e seu funcionário (o contabilista) que venham a afetar a credibilidade da profissão. Desse modo, o código irá inibir os aspectos negativos contidos em Terceiros Significativos e no fator Oportunidade.

Além disso, a classe deve buscar meios de obter aprovação social às práticas de natureza altruísta que em muito valorizam a credibilidade da profissão junto à sociedade. Portanto, é importante avaliar o impacto de Terceiros Significativos e Oportunidade na adesão do profissional de contabilidade ao seu Código de ética.

2.2.4.3 O modelo de Hunt-Vitell

Em 1986, Hunt e Vitell desenvolveram a “Teoria Geral de Ética em Marketing”, destacando a influência da filosofia moral (visões deontológica e teleológica) sobre o processo de tomada de decisão na área de Marketing, como mostra a Figura 2.

Figura 2 - Teoria geral de ética em marketing.
FONTE: Adaptado de Hunt e Vitell (1986, p. 8).

Para os autores, os ambientes do trabalho, da organização e o ambiente cultural, acrescidos das experiências pessoais, influenciam na identificação de um problema ético, na percepção das alternativas e nas possíveis consequências.

Segundo essa teoria, o indivíduo, após perceber que está diante de um dilema ético, procede a duas avaliações com base na filosofia moral: a teoria deontológica e a teoria teleológica (HUNT; VITELL, 1986, p. 9).

Na avaliação deontológica, o indivíduo analisa a correção, ou não, dos comportamentos que cada alternativa implica. O processo envolve a comparação entre um conjunto de normas deontológicas predeterminadas, princípios universais de comportamento correto e incorreto, representando os valores pessoais ou regras de comportamento. Essas normas variam desde questões que envolvem honestidade, furto e trapaça, até questões mais específicas como o sigilo dos dados, a segurança dos produtos, e assim por diante (HUNT; VITELL, 1986, p. 9).

A avaliação teleológica leva o indivíduo a adotar a alternativa que, em sua opinião, trará as melhores consequências para ele próprio ou para as partes envolvidas na questão moral, conforme já se viu na seção 2.1.1, que trata dos fatores individuais que influenciam o processo de tomada de decisão ética.

Essa avaliação contém quatro dimensões:

- 1) Percepção das consequências de cada alternativa para os vários grupos que têm interesse na organização (os *stakeholders*);
- 2) Probabilidade de que ocorra cada uma dessas consequências para cada grupo;
- 3) O desejo pela ocorrência, ou não, de cada uma das possíveis consequências;
- 4) A importância de cada um dos grupos de interesse da empresa, os quais irão variar em termos de indivíduos e de situações. O resultado geral da avaliação teleológica será a convicção quanto aos possíveis benefícios ou malefícios para cada alternativa percebida pelo indivíduo.

Após essa exposição, Hunt e Vitell (1986, p. 9) destacam o aspecto que julgam o mais relevante da sua proposta:

O modelo postula que o julgamento ético do indivíduo (por exemplo, a convicção de que uma alternativa particular é a mais ética) é função da avaliação deontológica do indivíduo (isto é, aplicando normas de conduta para cada alternativa) e da avaliação teleológica (a soma do total de benefícios versus malefícios prováveis a serem produzidos em cada alternativa). É possível que alguns indivíduos, em algumas situações, sigam estritamente a visão deontológica e ignorem totalmente as consequências de ações alternativas. [...] Similarmente, também é possível que alguns indivíduos, em algumas situações, sigam estritamente a visão teleológica (ignorando completamente as regras deontológicas).²²

O fato de ter ocorrido o julgamento ético (a escolha da alternativa mais ética) não significa que o indivíduo seguirá aquela que ele considerou ser a melhor opção. É necessário analisar a variável Intenção, que foi conceituada por Hunt e Vitell (1986, p. 9) como “[...] a probabilidade de que uma alternativa particular será escolhida.”²³

O julgamento ético poderá ser diferente da intenção de agir porque a avaliação teleológica, além de influir no julgamento, também afeta a intenção de seguir uma alternativa de modo independente. Os autores exemplificam essa possibilidade afirmando que um indivíduo pode perceber uma determinada alternativa como a mais ética e, apesar disso, ter a intenção de optar por outra, por acreditar que essa lhe trará mais benefícios.

O sentimento de culpa, na visão dos autores, ocorre quando o comportamento e a intenção são inconsistentes com o julgamento ético. Porém, dois indivíduos podem engajar-se em um mesmo comportamento e somente um pode se sentir culpado, desde que o comportamento do outro seja consistente com a sua crença ética.

Na última etapa do modelo, os autores expõem que o comportamento (ação adotada pelo tomador de decisões) é também influenciado por restrições situacionais, entre as quais a oportunidade²⁴ de se adotar uma determinada alternativa. Após a implementação de uma decisão, ocorre a avaliação, pelo indivíduo, de suas consequências. Isso resultará em um processo de aprendizagem, com o crescimento da experiência pessoal do indivíduo (HUNT; VITELL, 1986, p. 10).

22 “The model postulates that an individual’s ethical judgments (for example, the belief that a particular alternative is the most ethical alternative) is a function of the individual’s deontological evaluation (i.e., applying norms of behavior to each of the alternatives) and the individual’s teleological evaluation (i.e., evaluating the sum total of goodness versus badness, likely to be produced by each alternative). It is possible that some individuals in some situations will be strict deontologists and, therefore, will completely ignore the consequences of alternative actions. [...] Similarly, although it is possible that some individuals in some situations might be strict teleologists (completely ignoring deontological rules)”

23 “[...] intentions construct be conceptualized as the likelihood that any particular alternative will be chosen.”

24 O conceito de Oportunidade é idêntico ao que consta no modelo de Ferrell e Gresham.

A contribuição do modelo proposto por Hunt e Vitell a esta pesquisa está em seu apoio ao entendimento de que a filosofia moral (aspectos deontológicos e teleológicos) influencia o julgamento moral, tornando-se um fator relevante a ser levado em conta na elaboração do Código de ética e na aplicação de sanções aos que o descumprem.

A possibilidade de aplicação da ética teleológica no processo de tomada e decisão, de maneira parcial ou integral, implica que o tomador de decisões considere a alternativa que traga mais benefícios para si (ética egoísta) ou adote aquela que trará o maior benefício para todas as partes envolvidas (ética utilitarista), conforme já foi comentado na seção 2.1.1.

Porém, se assim for, como se pode prever com segurança se determinada opção trará os melhores resultados? No momento da tomada de decisão, foram levados em conta apenas os grupos de interesse diretamente envolvidos na questão ética, ou também se pensou na sociedade? Se o tomador de decisão desconsiderou a sociedade como um dos grupos de interesse, há o risco da perda de confiança e credibilidade para com todos os contabilistas, conforme exposto na seção 2.1.2, que trata de conflitos em que o contabilista se viu envolvido.

Por outro lado, sabe-se que muitas vezes inexitem normas capazes de elucidar qual deve ser a conduta adequada do profissional em relação a uma questão ética. A criação de mais normas, para orientar e elucidar o dilema ético, não irá eliminar o dilema quando este não foi previsto no Código. Portanto, uma das alternativas do profissional será fazer uma analogia entre as normas existentes e o dilema moral, para que possa chegar a uma conclusão. Em ambas as situações, portanto, há o risco de perda do referencial ético proposto pela classe, quando seus membros não utilizam o Código como guia de conduta.

Entretanto, pelo fato de o Código expressar a relação entre a classe e a sociedade, não é possível eliminá-lo nem aceitar que o contabilista se valha de conceitos da ética teleológica para tomar suas decisões. A solução, portanto, é seguir, rigorosamente, os princípios da ética deontológica, contidos na seção 2.1.1. Por serem universais, tais princípios devem ser aplicáveis em quaisquer situações com que o contabilista possa se deparar.

Quando se opta por um código estritamente normativo, duas questões ainda persistem. A primeira refere-se às limitações inerentes à ética deontológica e a segunda é que essa opção pelo Código não elimina a possibilidade de o profissional se comportar de acordo com a ética teleológica.

O primeiro aspecto, limitações da ética deontológica, também foi abordado no item 2.1.1, e consiste na exclusão de qualquer consideração sobre as consequências que a opção ética possa ter para uma das partes, bem como na impossibilidade de serem criadas regras para todas as situações éticas com que o profissional se depara.

Nesses casos, deve-se pensar na criação de um colegiado, no âmbito dos Conselhos Regionais de Contabilidade, que se volte para o estudo de questões de natureza ética e que possa, simultaneamente, servir de apoio ao contabilista quando ele se julgar envolvido em uma situação de conflito ético não contida no Código de ética de sua profissão.

Esse colegiado, por representar a própria classe, pode referendar a conduta do tomador de decisões, mesmo que não esteja prevista no Código, mas em consonância com os princípios gerais que regem o exercício da profissão.

A segunda limitação refere-se à possibilidade de o profissional agir de acordo com a ética teleológica, podendo, assim, acarretar graves prejuízos para a classe contábil. Não há como eliminar essa limitação. Conforme já se observou, na subseção 2.2.2, a filosofia moral é um dos fatores individuais que influenciam a tomada de decisão ética, sendo isso amplamente aceito. Porém, se não é possível, ou desejável, eliminar completamente a sua influência sobre o indivíduo, sanções podem ser aplicadas que criem obstáculos a práticas que estejam em desacordo com os princípios defendidos pelo Código.

Em síntese, o modelo de Hunt e Vitell contribui com esta pesquisa em função dos seguintes aspectos:

- a) Ressalta as quatro fases do processo de tomada de decisão ética proposto no modelo de Rest;
- b) Acrescenta a avaliação teleológica ao processo de tomada de decisão ética do indivíduo, demonstrando que as decisões éticas não são tomadas exclusivamente a partir de princípios deontológicos, normativos, como o CEPC.

2.2.4.4 O modelo de Trevino

Para Trevino, o indivíduo reage a um dilema ético de acordo com seu estágio de desenvolvimento moral, conforme explicitado no modelo de Rest, decidindo o que é certo ou errado em cada situação. A autora reconhece, porém, que a teoria do desenvolvimento moral cognitivo é insuficiente para explicar ou prever o comportamento do indivíduo durante o processo de tomada de decisão. Para a autora, variáveis individuais e situacionais interagem com o componente cognitivo para determinar como um indivíduo provavelmente se comportará quando se vir diante de um dilema ético (TREVINO, 1986, p. 602).

Trevino propôs, então, o modelo interativo²⁵ no qual o processo de decisão nas organizações pode ser explicado pela interação de componentes individuais e situacionais, como ilustra a Figura 3.

Figura 3 - Modelo interativo de tomada de decisão em marketing organizacional
 FONTE: Adaptado de Trevino (1986, p. 603).

Na visão de Trevino (1986, p. 609), são os seguintes os moderadores individuais que interferem no comportamento ético:

²⁵ “Person-situation interactionist model.”

- a) Força interior: corresponde a um construto relacionado com a força das próprias convicções ou a “capacidade” de se auto-regular.²⁶ Indivíduos que têm elevada força interior tendem a resistir a impulsos, são mais propensos a fazer o que julgam correto e a seguir suas próprias convicções.
- b) Campo de dependência: pelo fato de os dilemas éticos gerarem ambigüidade, os indivíduos tendem a buscar referências externas que lhes possam fornecer informações que os ajudem a reduzir as suas dúvidas e nortear o seu comportamento.
- c) Locus de controle: refere-se à percepção do indivíduo quanto ao controle que ele tem sobre os eventos de sua vida.

Os moderadores situacionais apresentados no modelo de Trevino subdividem-se em cultura organizacional (influenciando pensamentos, sentimentos e guiando o comportamento) e contexto imediato do trabalho.

A cultura organizacional pode ser definida como o conjunto de valores partilhados em comum pelos membros da organização, e subdivide-se da seguinte maneira:

- a) Estrutura normativa: a cultura da organização pode fornecer um conjunto de normas capazes de guiar o comportamento. As normas ajudam os indivíduos a julgarem o que é correto e quem é o responsável por determinada situação. Trevino considera os Códigos de ética uma maneira de orientar o comportamento ético dos funcionários. Isso só ocorrerá de modo significativo se os códigos forem compatíveis com a cultura organizacional e se forem aplicados.
- b) Outros como referência: a conduta dos colegas de trabalho influencia as crenças do indivíduo sobre a conduta a ser seguida. A presença de um modelo de referência pode servir para o indivíduo ter um comportamento ético ou antiético. Pesquisas, também, sugerem que, se estão interessadas em influenciar o comportamento ético de seus membros, as organizações devem identificar pessoas que sirvam de referência. Como exemplo, a autora propõe que isso pode ocorrer por meio da escolha dos heróis e heroínas da organização.
- c) Obediência à autoridade: a cultura organizacional pode influenciar o comportamento ético ao estabelecer as relações de autoridade e responsabilidade. Essas relações podem

²⁶ “Self-regulating skills.”

levar o indivíduo a cumprir as ordens daqueles que têm autoridade legítima, mesmo que essas ordens sejam contrárias ao entendimento daquilo que o indivíduo considera correto.

- d) Responsabilidade pelas conseqüências: a cultura organizacional pode difundir entre os funcionários o sentimento de responsabilidade pelas conseqüências dos seus atos, definindo as responsabilidades que cabem a cada um dos seus membros.
- e) Reforços eventuais²⁷: uma organização pode influenciar o processo de tomada de decisão ética de seus membros tornando claro que a conduta dos funcionários será premiada ou punida.
- f) Outras pressões externas: o comportamento ético dos gerentes pode ser influenciado por pressões externas provocadas por recursos escassos ou por competição.

Em sua conclusão, a autora afirma que a cognição (estágio de desenvolvimento moral do indivíduo), acrescida de moderadores individuais e situacionais, influencia o comportamento ético ou antiético. Destaca, porém, que a força dessas relações ainda está por ser testada (TREVINO, 1986, p. 615).

O modelo de Trevino é relevante, no contexto desta pesquisa, por reconhecer que, isoladamente, a teoria do desenvolvimento moral cognitivo é insuficiente para explicar ou prever o comportamento ético. Trevino reitera a relevância dos fatores individuais e situacionais no processo de tomada de decisão ética como fizeram Ferrell e Gresham, e Hunt e Vitell.

Embora as variáveis Campo de Dependência, Outros como Referência, Obediência à Autoridade, e o Código de ética sejam importantes para contextualizar a realização deste trabalho, eles não serão investigados na pesquisa junto à classe contábil. A seguir, especificam-se os fatores que motivaram a inclusão dessas variáveis nesta pesquisa.

- a) Campo de dependência: a autora destaca a importância de referências externas para ajudar o tomador de decisões a reduzir a ambigüidade inerente aos dilemas éticos. Na área de Contabilidade, considera-se que o Código de ética profissional é uma referência externa na razão direta em que dispõe sobre os deveres e obrigações a serem observados

²⁷ “Reinforcement contingencies.”

por todo profissional de contabilidade. Cabe questionar em que medida esse código auxilia na redução da ambigüidade relatada por Trevino.

- b) Outros como referência: a autora reconhece, assim como Ferrell e Gresham, a importância dos colegas de trabalho para o comportamento ético do tomador de decisões. Embora o universo desta pesquisa não seja o ambiente organizacional, mas toda a classe contábil, mesmo assim cabe avaliar a influência dos colegas de profissão sobre o processo de tomada de decisão dos contabilistas.
- c) Obediência à autoridade: no ambiente organizacional, há a possibilidade de o profissional de contabilidade executar as ordens daqueles que têm autoridade legítima, mesmo que tais ordens contrariem o entendimento que ele possui sobre o Código de ética. No Brasil, os conselhos profissionais têm poder coercitivo, autorizado por dispositivo legal, seja para recolher contribuições (anuidade) financeiras, seja para punir profissionais que descumprem suas determinações. Por esse motivo, a todo profissional cabe obediência ao superior hierárquico na organização em que trabalhe, mas essa subordinação não pode contrapor-se aos preceitos do Código de ética da profissão.
- d) Código de ética e Estrutura normativa: Trevino analisou essas variáveis somente do ponto de vista organizacional, interno, mas é possível vê-las como forças capazes de pressionar, externamente, toda a organização.

A contribuição do modelo de Trevino a esta pesquisa decorre de sua análise sobre as variáveis que interferem na conduta ética do indivíduo quando exerce suas atividades profissionais em uma organização. Esse fato permite antever a multiplicidade de influências a que está sujeito o profissional de contabilidade, as quais podem levá-lo a desconsiderar o CEPC como fator principal a ser considerado em seu processo de tomada de decisão.

Em decorrência, o modelo de Trevino reforça a importância de os moderadores situacionais e os moderadores individuais serem considerados nesta pesquisa.

2.2.4.5 O modelo de Ferrell, Gresham e Fraedrich

O modelo construído por Ferrell, Gresham e Fraedrich foi, aqui, incluído por sintetizar os modelos de Ferrell e Gresham e o modelo de Hunt e Vitell.

Essa síntese em um único modelo possibilita, na visão dos autores, uma descrição mais acurada do processo de tomada de decisões em Marketing e na maioria das áreas funcionais em organizações empresariais (FERRELL *et al.*, 1989, p. 57).

O modelo foi elaborado em cinco estágios: Consciência (reconhecimento da questão ética); Cognição (etapas de desenvolvimento moral de acordo com a teoria de Kohlberg); Avaliação Moral (por meio de julgamentos deontológicos e teleológicos); Intenção (determinação de agir de acordo com o julgamento estabelecido); e Comportamento (ação efetiva, ética ou antiética, provocada pelo tomador de decisões). A Figura 4 apresenta a síntese proposta pelos autores.

Figura 4 - Uma estrutura eventual para o entendimento do processo de tomada de decisão ética em Marketing

FONTE: Adaptado de Ferrell *et al.* (1989, p. 57).

O reconhecimento do dilema ético surge a partir do ambiente social e econômico. Porém, a maneira como se dá esse reconhecimento é uma questão crítica. Os autores consideram que o modelo proposto por Rest auxilia nesse aspecto. Se estiver no estágio pré-convencional, a pessoa poderá deixar de perceber uma situação como ética. Se, por outro lado, estiver no sexto e último estágio do desenvolvimento cognitivo moral, ela poderá reconhecer o componente ético da situação (FERRELL *et al.*, 1989, p. 61).

A aprendizagem social afeta a avaliação do comportamento ético/antiético, o qual, por sua vez, influi no delineamento de futuras questões éticas. Por esse motivo, esses autores consideram que a aprendizagem social e o desenvolvimento cognitivo moral são variáveis que afetam o reconhecimento da questão ética.

A avaliação moral corresponde ao estágio seguinte. Nesse estágio, o processo de julgamento ocorre por meio da utilização da filosofia moral (deontológica e teleológica) descrita por Hunt e Vitell e também apontada no modelo de Ferrell e Gresham.

Em continuidade, os autores afirmam que o próximo estágio no modelo é a de Intenção. Esta corresponde à probabilidade de o indivíduo adotar determinado comportamento. Essa atitude em direção a um comportamento é determinada pelas crenças mais relevantes do indivíduo, as quais são formadas pela avaliação moral da situação, as alternativas existentes, e pela percepção das conseqüências.

Nesse modelo, também é exposto um quinto componente, constituído pelos moderadores individuais, pelo fator oportunidade e pela cultura organizacional. Esta inclui a estrutura normativa, a obediência à autoridade e a responsabilidade pelas conseqüências.

Esses autores, também, consideram que a avaliação das conseqüências do comportamento ético ou antiético leva o indivíduo a reavaliar todos os outros estágios (consciência, cognição, avaliação moral e determinação) pelos quais ele passa em seu processo de tomada de decisão de natureza ética.

A síntese elaborada por Ferrell, Gresham e Fraedrich não amplia o conhecimento teórico sobre o comportamento ético na área de negócios. Entretanto, sua relevância está em correlacionar em um único modelo os conceitos desenvolvidos por Ferrell e Gresham (seção 2.2.4.2), principalmente o aspecto da aprendizagem social, e a proposta de Hunt e Vitell de inclusão da filosofia moral, como já foi visto na seção 2.2.4.3.

2.2.4.6 O modelo de Ferrell, Fraedrich e Ferrell

O modelo proposto por Ferrell, Fraedrich e Ferrell é específico para a tomada de decisões éticas em ambientes empresariais nos quais há trabalho em grupo. Nesse ambiente, a maioria dos funcionários sofre pressões da empresa quando decidem questões éticas. Não há o mesmo nível de liberdade que o existente na família ou na vida pessoal (FERRELL *et al.*, 2001, p. 93).

Os componentes desse modelo são: a gravidade da questão ética, os fatores individuais e a cultura organizacional. Esses três componentes se inter-relacionam e influenciam as avaliações e as intenções éticas da empresa, a qual, por sua vez, direciona o comportamento ético ou antiético. O modelo é reproduzido na Figura 5.

Figura 5 - Modelo estrutural para se compreender a tomada de decisões na empresa

A gravidade da questão ética é definida por Ferrell *et al.* (2001, p. 94) como:

Sua relevância ou importância para a pessoa, o grupo de trabalho, e/ou empresa. Assume caráter pessoal e temporal no sentido de ter que levar em conta valores, crenças, necessidades, maneiras de ver as coisas, características especiais da situação e pressões pessoais que se fazem sentir em base contínua ou em um determinado lugar ou ocasião. A gravidade da questão é um estado cognitivo de preocupação com ela, o que indica participação na escolha de opções. [...] reflete a sensibilidade ética da pessoa ou do grupo de trabalho e inicia o processo de tomada de decisão.

A identificação de uma questão ética como grave influi nos juízos de valor, repercutindo nas fases de julgamento e de intenção moral. Quanto maior for a gravidade da questão ética, menos provável será que o indivíduo tenha um comportamento duvidoso.

Para os autores, todos os componentes do seu modelo são capazes de influenciar a sensibilidade do indivíduo quanto à gravidade da infração ética. Esses fatores explicam por que uma mesma questão ética é interpretada pelos indivíduos de maneiras diferentes.

Além da gravidade da questão ética, os fatores individuais, em especial o desenvolvimento moral cognitivo proposto por Kohlberg, também exerce importante papel na tomada de decisão, ao propor que os indivíduos se encontram em um dos três diferentes estágios de evolução moral. Isso ajuda a explicar o porquê de as pessoas tomarem decisões diferentes quando se vêem diante de uma mesma situação ética.

Outro aspecto relevante, também em consequência da adoção da teoria de Kohlberg nesse modelo, é que a educação e a experiência do indivíduo podem fazer com que ele mude seus valores e seus comportamentos éticos e, em consequência, progrida em relação aos estágios de desenvolvimento moral.

Contudo, apesar de reconhecer a importância da teoria do desenvolvimento moral cognitivo, Ferrell *et al.* (2001, p. 97) afirmam que “[...] pesquisas indicam que a qualidade ética do grupo de trabalho, e não o desenvolvimento cognitivo moral, talvez seja a consideração mais importante para se determinar o comportamento moral da empresa.”

Os fatores individuais também podem ser influenciados pela cultura da empresa. Esta é definida por Ferrell *et al.* (2001, p. 104) como “[...] conjunto de valores, convicções, metas, normas e maneiras de solucionar problemas compartilhados pelos membros (empregados) da empresa” e constituída pelo clima ético, por terceiros significativos e a pela oportunidade.

O clima ético demonstra se há ou não consciência ética na organização. Para os autores, os Códigos de ética das organizações, a conduta ética da alta direção da empresa a respeito de dilemas éticos, a influência de colegas e a oportunidade de praticar condutas antiéticas podem estar relacionados com o reconhecimento das dimensões éticas das decisões, com a procura de alternativas e com o desenvolvimento moral cognitivo.

Terceiros significativos representam os indivíduos que exercem influência sobre o grupo de trabalho. Podem ser os gerentes, os subordinados ou colegas de trabalho, e representam o fator que mais influência esse modelo.

Para Ferrell *et al.* (2001, p. 99), “[...] o tomador de decisões que se associa a quem se comporta de maneira antiética tem maior probabilidade de agir do mesmo modo.” Os colegas podem alterar o sistema de valores do indivíduo, o que explica a relevância de se estudá-lo.

A obediência à autoridade é um dos componentes de terceiros significativos. A obediência às ordens emanadas dos superiores hierárquicos pode auxiliar no entendimento do porquê as pessoas resolvem questões éticas valendo-se de diretrizes emanadas de seu superior hierárquico, muitas vezes em detrimento de suas próprias convicções pessoais.

Além dessa variável, os autores citam a Oportunidade como outro componente importante em seu modelo. Oportunidade é um termo que descreve as condições que limitam ou permitem um comportamento ético ou antiético pelo indivíduo. São as recompensas, sejam internas (atitudes altruístas) ou externas (aprovação social e estima), ou os obstáculos ao comportamento (punição).

A oportunidade de comportamento antiético pode ser reduzida se existirem regras nas empresas, instituídas pelos Códigos de ética, cujo cumprimento é exigido pela alta administração da entidade.

As avaliações e intenções éticas das empresas representam a última etapa do processo decisório antes do efetivo cumprimento da alternativa aceita pelo indivíduo. Mesmo que o indivíduo tenha feito um juízo moralmente adequado de qual deva ser a conduta a seguir, as pressões do cliente e a necessidade de manter o emprego podem influenciar a decisão que ele dará ao dilema ético. Ao preferir agir de modo incompatível com seu juízo ético, o indivíduo se sentirá, segundo os autores, culpado pela decisão tomada.

Esse modelo contribui com este estudo por apresentar a variável Gravidade como um dos componentes do processo decisório ético, elemento que não consta de maneira explícita nos demais modelos apresentados nesta revisão de literatura.

2.2.4.7 O modelo de Thomas M. Jones

Os modelos de tomada de decisão de Rest, de Hunt e de Vitell, de Ferrell e de Gresham, de Trevino, e de Ferrell, Gresham e Fraedrich trazem, de acordo com Jones, uma contribuição para o entendimento do processo de tomada de decisão ética (JONES, 1991, p. 369). A Figura 6 contém uma síntese de todos esses modelos.

Figura 6 - Síntese dos modelos de tomada de decisão ética

FONTE: Adaptado de Jones (1991, p. 370).

Em sua análise, Jones (1991, p. 371) apresenta a contribuição de cada um desses modelos ao processo decisório ético relatada a seguir, de modo sucinto.

- Rest propôs um modelo de processo de tomada de decisão baseado em quatro componentes (reconhecimento da questão moral, julgamento moral, intenção e comportamento). Cada uma dessas etapas é conceitualmente distinta das demais.
- Trevino construiu o seu modelo com base no modelo de Rest. Propôs, porém, que o julgamento moral decorre do processo cognitivo (estágios de desenvolvimento moral), moderado por fatores individuais e por fatores situacionais. O julgamento moral, moderado por esses fatores, afeta o comportamento ético ou antiético.
- Ferrell e Gresham propuseram um modelo no qual o tomador de decisões é afetado por fatores individuais e organizacionais. Também em seu modelo é relatada a relevância do Código Profissional, de políticas corporativas, e de punições e sanções que afetam o comportamento ético. A decisão resultante conduz ao comportamento e, em seguida, à

sua avaliação, a qual, por sua vez, será o ponto de partida para uma análise crítica dos fatores individuais e organizacionais.

- d) Hunt e Vitell sugeriram um modelo que consiste em fatores ambientais e experiências pessoais que afetam a percepção da existência de um problema ético, suas alternativas e suas consequências. Essas percepções, acrescidas de normas deontológicas e da avaliação das consequências, levam à avaliação conjunta de natureza deontológica e teleológica. Por sua vez, essa avaliação conduz ao julgamento ético, o qual irá afetar o estágio seguinte: a intenção moral. Essa, acrescida das restrições situacionais, influencia o comportamento moral.

Apesar dessas contribuições, Jones critica o fato de esses autores apresentarem o processo de tomada de decisão e o comportamento dos indivíduos nas organizações como sendo idênticos para todas as questões morais. Por exemplo, esses modelos tratam, igualmente, o roubo de uns poucos suprimentos da organização e a liberação de um produto tóxico no mercado. Eles não distinguem a gravidade da infração, a questão moral em si, específica para cada situação ética.

Esses modelos falham, portanto, por não considerarem que o comportamento dos indivíduos é alterado em função das características da questão moral. Voltando ao exemplo anterior, uma questão moral que envolve furto no estoque de uma empresa (papel, por exemplo) é menos grave (apresenta menor intensidade) do que a distribuição de um produto altamente perigoso no mercado (JONES, 1991, p. 371).

Por esse motivo, o autor ressalta que o processo ético de tomada de decisão é incerto, eventual, pois depende das próprias características da questão moral em si, denominada, em conjunto, intensidade moral. Essas características são relevantes para se determinar o processo ético de tomada de decisão e o comportamento do indivíduo. Daí a denominação original *issue-contingent* utilizada por Jones. Essas características são representadas por variáveis independentes que afetam os quatro estágios do processo de tomada de decisão ética.

Assim, o ponto mais importante de um dilema moral está na própria questão e não no agente moral (fatores individuais), nem no contexto organizacional (fatores situacionais). O construto Intensidade moral provavelmente irá variar, substancialmente, de uma questão para outra.

Desse modo, o autor apresenta conceitos que não foram propostos nos modelos anteriores, oferecendo, por esse motivo, um modelo para suplementá-los, sem, contudo, substituí-los.

Esse construto é multidimensional e as partes que o compõem são características próprias de qualquer questão moral. O construto é formado por seis componentes: a magnitude das consequências, o consenso social, a probabilidade dos efeitos, a proximidade temporal, a proximidade, e a concentração de efeitos. Esses componentes são detalhados a seguir, ao mesmo tempo em que se avalia a sua inserção, ou não, nos relatos contidos nos Anexos A a O.

Esses relatos foram elaborados por conselheiros do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro e serviram de base para o julgamento de infratores ao Código de ética da profissão contábil. Esses documentos abordam as seguintes vedações contidas no código: a) Apropriação indébita; b) Retenção abusiva, danificação ou extravio de livros ou documentos; c) Adulteração ou manipulações fraudulentas na escrita ou em documentos, com o fim de favorecer a si mesmo ou clientes; d) Contabilista que firma Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos (DECORE), sem base em documentação hábil e legal e e) Incapacidade técnica.

- a) Magnitude das consequências. Corresponde à soma dos prejuízos ou benefícios, relacionados ao ato moral em questão, que pode ser gerado para as vítimas (ou beneficiários). Como exemplo, um ato que prejudique 10.000 pessoas tem consequências de uma magnitude maior do que se fossem prejudicadas 10 pessoas. Como outro exemplo, o autor cita o fato de que um ato que cause a morte de um ser humano traz consequências de uma magnitude maior do que outro ato que cause um dano menor. A inclusão desse componente deveu-se, segundo o autor, ao entendimento do senso comum e à observação do comportamento humano, e ao fato de ele ser derivado de pesquisas empíricas.

A Magnitude das consequências e as demais dimensões do modelo de Jones são fortemente influenciadas pela avaliação teleológica (utilitarismo ético), pois o julgamento ético resulta, fundamentalmente, das consequências que uma ação pode trazer para outros indivíduos (MAY; PAULI, 2002, p. 92-93).

Shafer *et al.* (2001, p. 259) apresentam o seguinte exemplo para a área contábil:

[...] no caso de o cliente pressionar o auditor para concordar com uma demonstração financeira agressiva, a magnitude da consequência poderia ser igual às perdas potenciais para os usuários das demonstrações contábeis [...].²⁸

Os Anexos H a L são dois exemplos (H a J e K a L) de relatos envolvendo o uso fraudulento das demonstrações contábeis. Nesses casos, constata-se que essa variável (magnitude das consequências) não foi observada pelos conselheiros nos relatos que elaboraram.

No relato contido no Anexo H, a empresa foi autuada por encaminhar demonstrações contábeis para o SERASA, empresa especializada em análises e informações para decisões de crédito, com valores divergentes do constante no Livro Diário. Observa-se que não há qualquer informação a respeito do montante do empréstimo que seria feito à empresa. Se isso ocorresse, permitiria perceber qual a magnitude das consequências que essa fraude causaria para os usuários dessa demonstração contábil do banco. Também não há referência aos valores fraudados nesse relato.

Entretanto, no Anexo I, cujo conteúdo é uma fotocópia de uma das folhas do processo ético no qual foi baseado o relato, está demonstrado que o total do ativo é de R\$ 603.737,77 posição da SERASA e de R\$ 376.468.59, de acordo com o Livro Diário. Há, portanto, uma diferença de R\$ 227.269,18.

Essa infração gerou uma punição (Anexo H) no montante de R\$ 400,00 à empresa, bem como multa no valor de R\$ 400,00 (Anexo J) e pena de censura reservada (Anexo K) ao contabilista infrator. A aplicação de multa nesse valor é praticamente irrisória se comparada com o montante fraudado (R\$ 277.269,18). Além disso, pode-se questionar: qual a informação contida no relato levou à proposição de pena de censura reservada em vez de censura pública?

Também para os demais relatos não há comentários sobre as perdas causadas aos sócios, à empresa, ou aos demais indivíduos que de alguma maneira foram vítimas da ação do infrator.

- b) Consenso social. É definido como o grau de concordância social de que um determinado ato é bom ou mal. Jones cita como exemplo o fato de que o mal causado pela

28 “[...] in the case of client pressure for an auditor to acquiesce in aggressive financial reporting, the magnitude of consequences could be equated with the potential losses to financial statement users.”

discriminação de minorias que se candidatam a um trabalho tem maior consenso social do que o mal causado pela recusa de agir afirmativamente em favor das minorias candidatas a um emprego.

A dimensão Consenso social foi incluído no construto porque, quando há um elevado grau de consenso social, isso reduz a possibilidade de existência de ambigüidades. Pesquisas empíricas, segundo o autor, sugerem que sanções legais influenciam o processo de tomada de decisão moral. Isso também, pode significar que as proibições legais a respeito de uma prática reduzem a ambigüidade moral do agente.

Nos Anexos C e D, há referências indiretas a respeito dessa variável. Nesses anexos, há a afirmação feita pelo conselheiro de que o fato foi grave. Para os demais casos, os conselheiros não fizeram qualquer comentário sobre a desaprovação social que a apropriação indébita e a fraude, por exemplo, representam. Também não se fez qualquer menção aos prejuízos causados por essas infrações à credibilidade da categoria junto à sociedade, inclusive para os relatos contidos nos Anexos C e D.

- c) Probabilidade dos efeitos. A intensidade de uma questão moral aumentará, ou diminuirá, dependendo dos malefícios ou benefícios que o indivíduo imagina serem prováveis de ocorrer. Como exemplo, Jones cita a venda de uma arma a um notório ladrão. Há maior probabilidade de esse ato causar mais malefícios do que se a venda fosse feita a um cidadão que tivesse habilitação legal para possuir uma arma.

Também se pode dar como exemplo a probabilidade conjunta de os usuários confiarem nas demonstrações contábeis e ocorrerem perdas em consequência dessa confiança (SHAFER *et al.*, 2001, p. 259).

Os relatos (Anexos A a O) não mencionam as possíveis consequências que essas infrações acarretaram para terceiros. No Anexo D, há no voto do conselheiro relator referência à não reparação imediata do erro causado pelo infrator. Também no Anexo F se destaca que “[...] os motivos que originaram a denúncia ainda não foram sanados.” Nota-se que os conselheiros se restringem a comentar se a infração teve, ou não, continuidade após ter sido denunciada ao Conselho. Foram omitidos dos relatos os prejuízos já causados ou ainda passíveis de ocorrer, inclusive em termos de perda da credibilidade da profissão junto à sociedade.

- d) Proximidade temporal. Diz respeito ao tempo decorrido entre o presente e o começo das conseqüências do ato em questão. Por exemplo, a venda de um fármaco que causará transtorno nervoso logo depois de ingerido terá maior proximidade temporal do que se o fármaco for vendido a pessoas que desenvolverão o problema daqui a 20 anos.

Não há, para nenhum dos relatos apresentados, comentários sobre a data em que os fatos ocorreram.

- e) Proximidade. Corresponde ao sentimento de proximidade (social, cultural, psicológica ou física) do agente moral em relação às vítimas (ou beneficiários) do ato mau (ou bom) em questão. Pressupõe que as pessoas dão maior atenção àqueles que estão mais próximos do que àqueles que lhes são mais distantes. A venda de pesticidas tóxicos no mercado norte-americano, por exemplo, tem maior proximidade moral (social, cultural e física) com o indivíduo que lá reside, do que a venda do mesmo produto na América Latina, local distante do ambiente em que vivem os vendedores do produto.

Essa dimensão do construto Intensidade moral não foi levada em conta porque todos os processos éticos ocorreram no Estado do Rio de Janeiro. Quanto ao sentimento de proximidade (social, cultural, psicológica), isso não é percebível nos relatos.

- f) Concentração de efeitos. A dimensão Concentração dos efeitos é uma função inversa do número de pessoas afetadas por um ato em uma dada magnitude. Como exemplo Jones cita que roubar determinada soma de um indivíduo ou de um pequeno grupo tem um efeito mais concentrado do que roubar o mesmo valor de uma instituição, tal como uma empresa ou um órgão governamental, cuja propriedade é de muitos acionistas ou de toda a sociedade. Se um prefeito desviar verbas de uma cidade de 5.00 habitantes, há uma concentração de efeitos maior do que roubar de uma metrópole como São Paulo.

Assim, quanto menor for o número de pessoas atingidas pelo ato antiético do contabilista, maior será a concentração dos efeitos que esse ato trará. Shafer *et al.* (2001, p. 259) citam como exemplo: “se o efeito do erro nas demonstrações financeiras estiver concentrado em um

único investidor ou credor, a intensidade moral de uma demonstração agressiva poderá ser maior.”²⁹

Os relatos contidos nos Anexos A a O não fazem referência a essa variável, pois não citam com que intensidade os sócios e a empresa foram atingidos (não há comentários sobre valores envolvidos nem sobre as repercussões dessa infração na organização e nos sócios).

Embora não se possa extrapolar essa análise, pode-se constatar que, exceto pela variável Consenso social, todas as demais variáveis que compõem o construto Intensidade moral proposto no modelo de Jones não foram consideradas pelos conselheiros quando da elaboração de seus relatos. Em consequência, informações relevantes e contidas na própria questão moral não foram apresentadas, por escrito, aos demais conselheiros quando do julgamento da infração no plenário do Conselho Regional de Contabilidade ou na Câmara de Fiscalização e Ética desse mesmo órgão.

Para explicar o construto Intensidade moral, Jones apresenta vários argumentos. Um deles, em especial, é relevante para a presente pesquisa.

Uma das funções das sanções na lei criminal é a retribuição. A sua extensão é, freqüentemente, proporcional ao mal praticado. Portanto, a faixa de sentenças para assassinatos é mais severa do que a faixa de sentenças para pequenos furtos. Esse princípio legal é análogo ao princípio de intensidade moral em processo de tomada de decisão ética (JONES, 1991, p. 373).

Os filósofos morais, na opinião do autor, não são os únicos que fazem julgamentos morais; ordinariamente, os cidadãos comuns também o fazem. O sistema legal norte-americano permite evidenciar que seres humanos podem fazer - e fazem - tais distinções. Indivíduos treinados (juízes) e indivíduos não-treinados (membros do júri) são repetidamente chamados a participar de julgamentos legais, condenando, e sentenciando no sistema jurídico.

Embora, ainda segundo Jones, questões legais e questões morais não sejam completamente inter-relacionadas, os princípios legais são, com freqüência, baseados em princípios morais.

29 “[...] if the effect of a financial statement misstatement is concentrated in a single investor or creditor, the moral intensity of aggressive reporting should be greater.”

Julgamentos de intensidade moral são, certamente, análogos a julgamentos que são rotineiramente feitos em cortes legais. Se seres humanos fossem incapazes de fazer tais julgamentos razoavelmente bem, o sistema legal poderia ter entrado em colapso há um bom tempo.

Esses argumentos apresentados por Jones, também, se aplicam ao sistema composto pelo Conselho Federal de Contabilidade e seus Conselhos Regionais. Os julgamentos sobre a conduta ética dos infratores são feitos por cidadãos eleitos pela classe contábil, e sem formação específica para o exercício da função de juiz. Em tese, seus julgamentos devem ser adequados à gravidade da infração cometida, conforme preceitua o artigo 12 da Resolução nº. 803/1996 do CFC, que institui o Código de Ética Profissional do Contabilista.

A Figura 6 apresenta o modelo proposto por Jones.

Figura 7 - Modelo eventual de tomada de decisões éticas nas organizações

FONTE: Adaptado de Jones (1991, p. 379).

O modelo de Jones aborda as características da questão moral como uma variável independente que afeta todos os quatro estágios (reconhecimento, julgamento, intenção e comportamento moral) do processo de tomada de decisão ética e o comportamento do indivíduo.

Para que inicie o processo de tomada de decisão, é fundamental que o indivíduo seja capaz de reconhecer o aspecto ético contido em um determinado problema. Uma pessoa que falha em reconhecer uma questão ética também falhará em empregar um modelo de tomada de decisão ético e irá decidir de acordo com outros modelos, como, por exemplo, a racionalidade econômica.

Embora muitas decisões tenham conteúdo ético, nem sempre os indivíduos percebem isso, pois devem reconhecer que os seus atos afetarão terceiros (trarão consequências para os seres humanos) e que existe alguma possibilidade de escolha.

Assim, para Jones, o construto Intensidade moral afeta o reconhecimento da questão moral em função do impacto que causa no reconhecimento das consequências da decisão que o indivíduo toma. Quanto maior for o impacto causado nos demais seres humanos, mais fácil será o indivíduo reconhecer uma questão ética.

As questões éticas que causam forte impacto nos indivíduos, consideradas por Jones como detentoras de alta intensidade moral, são reconhecidas com maior frequência do que aquelas que trazem poucas consequências em outros seres humanos (questões de baixa intensidade moral). Isso ocorre porque essas questões apresentam maior magnitude de consequências e por se sobressaírem mais (maior concentração de efeitos), ou porque seus efeitos envolvem outros fatores significativos (maior proximidade social, cultural, psicológica ou física).

Dessa maneira, o autor propõe que questões que implicam elevada intensidade moral afetam positivamente o reconhecimento da questão moral, e aumentam a probabilidade de que o modelo seja empregado.

A partir do momento em que o indivíduo reconhece a existência de um determinado problema, o passo seguinte corresponde ao julgamento ético desse fato.

Ao analisar o modelo de Rest sobre os estágios de desenvolvimento moral cognitivo, Jones menciona que há evidências empíricas, apresentadas por outros pesquisadores, de que existe correlação entre o construto Intensidade moral e os referidos estágios. Por esse motivo, Jones propõe que questões que apresentem elevada intensidade moral alcançarão os estágios mais elevados do modelo de Kohlberg do que questões que tenham baixa intensidade moral.

Ao tratar da fase do estágio de intenção moral, Jones, de início, considera que a decisão moralmente correta, construída na fase do julgamento ético, é diferente da decisão de agir com base nesse julgamento, ou seja, da intenção moral estabelecida. Por exemplo, um supervisor pode determinar que sua recusa em demitir um antigo empregado é “a coisa certa” a ser feita (um julgamento ético), mas pode ter a intenção de demiti-lo de qualquer modo (falha em estabelecer a intenção moral) em decorrência de pressões da organização. Portanto, não basta decidir sobre o que é moralmente certo: é preciso ter a intenção de agir de acordo com o que determina a sua consciência (JONES, 1991, p. 386).

Nessa fase, o autor propõe que a intenção moral será estabelecida com maior frequência quando estiverem envolvidas questões que apresentem maior intensidade moral.

Quanto à fase do comportamento ético, deve-se observar que o fato de o indivíduo ter a intenção de agir de determinada maneira, não implicará, necessariamente, que ele irá fazê-lo. Por exemplo, o contador pode julgar antiético aceitar a proposta de um cliente de adulterar informações contábeis a fim de pagar menos imposto de renda. Pode, também, em decorrência, ter a intenção de desvincular-se do cliente para não se envolver nessa fraude. Porém, diante de uma promessa de uma gratificação adicional pelo serviço proposto, ou de uma ameaça do cliente, o contador pode adotar um comportamento totalmente distinto do que se previa.

De acordo com Jones (1991, p. 389), “o comportamento ético será observado com mais frequência quando questões de alta intensidade moral estiverem envolvidas do que em questões de baixa intensidade moral.”³⁰

Jones expõe que os fatores organizacionais podem desempenhar papel importante no comportamento ético dos indivíduos em dois pontos:

- a) No estabelecimento da intenção moral.
- b) Envolvendo o comportamento ético do indivíduo.

30 “Ethical behavior will be observed more frequently where issues of high moral intensity are involved than where issues of low moral intensity are involved.”

Esses fatores podem causar o comportamento ético (ou antiético) a despeito da boa (ou má) intenção.

Algumas pesquisas empíricas têm sido desenvolvidas para validar o modelo proposto por Jones. Por exemplo, Carlson *et al.* (2002, p. 16) realizaram um estudo para determinar “[...] se a intensidade moral de uma questão, a qual Jones afirma que pode variar de acordo com cada situação, causa um impacto, de fato, na percepção da moralidade dessa questão”, ou seja, procuram avaliar se o construto Intensidade moral modifica a visão que o observador tem da gravidade do ato antiético perpetrado.

Com esse objetivo, os autores testaram três dos seis itens que compõem o modelo de Jones: concentração dos efeitos, probabilidade dos efeitos, e proximidade.

Os resultados alcançados pelos autores sugerem que as variáveis Concentração de efeitos e Probabilidade dos efeitos não mudam a percepção sobre a moralidade de um determinado ato. Porém, comprovou-se que a variável Proximidade, segundo os autores, causa um impacto expressivo. Quanto maior a proximidade de um indivíduo em relação à situação, maior a percepção sobre a moralidade de determinada conduta.

Singer *et al.* (1998, p. 527) realizaram uma pesquisa para avaliar se a empatia dos funcionários de uma empresa pelas vítimas potenciais de atos ilícitos perpetrados pela organização pode ser predita pelo grau de proximidade (uma variável do modelo de Jones) desses funcionários com tais vítimas. Também avaliaram em que medida esse sentimento (empatia) pode levá-los a denunciar as atitudes imorais da empresa.

A pesquisa foi respondida por 53 funcionários de um Banco e constou de um questionário que continha três dilemas morais. Após a leitura do questionário, os funcionários responderam a quatorze questões, compreendendo sete variáveis:

- a) Quatro questões sobre intensidade moral (magnitude das conseqüências, proximidade temporal, consenso social, probabilidade das conseqüências);
- b) Uma questão sobre o nível de moralidade da decisão;
- c) Uma questão sobre a empatia pelas possíveis vítimas que os atos ilícitos da organização poderiam provocar;

- d) A probabilidade de o respondente divulgar as práticas imorais de seus empregadores. Cada uma das sete variáveis foi avaliada por dois itens.

Os resultados desse estudo indicaram que os respondentes deram maior importância à magnitude das consequências, ao consenso social e ao momento em que ocorreram os prejuízos potenciais (proximidade temporal) em seus julgamentos éticos. Também se mostrou que o sentimento de empatia por vítimas potenciais se correlaciona com a atitude do funcionário de denunciar atos imorais. Portanto, para Singer *et al.* (1998, p. 527), os “[...] resultados têm dado um suporte convergente para a natureza da questão contingente das decisões éticas.”

A influência do construto Intensidade moral sobre o julgamento ético, em especial as variáveis Consenso social e Magnitude das consequências, também foi constatada em pesquisa desenvolvida por Morris e McDonald com 182 universitários (MORRIS; MCDONALD, 1995, p. 722).

Davis, Johnson e Ohmor estudaram o efeito de três variáveis do construto Intensidade moral (Consenso social, Proximidade e Magnitude das consequências) em 265 estudantes matriculados em cursos de pós-graduação na Áustria, na Indonésia e nos Estados Unidos (DAVIS; JOHNSON; OHMER, 1998, p. 378).

Os resultados sugerem que o Consenso social foi, das três variáveis pesquisadas, a que se mostrou mais potente. A variável Proximidade afetou a percepção dos respondentes quanto ao problema moral, mas não o julgamento ético em si. Quanto à variável Magnitude das consequências, causou um pequeno impacto no julgamento ético. (DAVIS; JOHNSON e OHMOR, 1998, p. 384). Isso talvez seja motivado pelo fato de que a pesquisa envolveu a área de recursos humanos, na qual questões envolvendo numerário não são tão relevantes quanto na área financeira de uma organização.

Apesar de defender a idéia de que o comportamento do indivíduo pode ser influenciado pela intensidade da questão ético em si, Jones não considera que esse construto seja o único a influenciar as atitudes do indivíduo. Há de se considerarem os fatores individuais e situacionais como elementos que também exercem essa influência, como ficou demonstrado na pesquisa realizada por Douglas *et al.* (2001, p. 1), cujos resultados sugerem que “o

julgamento ético em situações de alta intensidade moral é afetado por valores pessoais e pelas variáveis ambientais.”

O modelo proposto por Jones apresenta conceitos teóricos importantes para o esclarecimento do segundo questionamento feito inicialmente nesta pesquisa. De acordo com o modelo, corroborado por pesquisas empíricas, o construto Intensidade moral influi no julgamento ético. Os componentes desse construto correspondem a circunstâncias contidas na própria questão ética e que influenciam o comportamento do indivíduo. Tais circunstâncias serão agravantes quando apresentarem alta ou baixa intensidade moral, podendo gerar punições severas (censura pública e suspensão) ou penas leves (multa e advertência reservada), respectivamente.

As variáveis que representam esse construto também podem servir como atenuantes quando, por exemplo, a Câmara de Ética e Disciplina do Conselho Regional de Contabilidade tem a intenção de punir, com aplicação de suspensão de 12 meses, determinado infrator que tenha se apropriado de valores de seu cliente. Porém, ao tomar conhecimento de que a apropriação totalizou R\$ 60,00, decide considerar o delito menos grave (variável Concentração de efeitos), aplicando-lhe a pena de multa de R\$ 240,00 e advertência reservada.

Se o construto Intensidade moral pode modificar a visão do indivíduo sobre a gravidade das infrações cometidas contra o Código de Ética da profissão contábil, sua ausência do corpo do relato, conforme se observa nos Anexos A a O, pode ocasionar a aplicação de sanções excessivas ou demasiadamente brandas. Em ambas as hipóteses, com consequências negativas para toda a classe.

Portanto, se for constatado que a ausência de algum componente do construto Intensidade moral afeta o estabelecimento da sanção a ser dada ao infrator, levando-o a ser penalizado com advertência reservada ou censura pública, isso não pode ser desconsiderado pelo Conselho Regional de Contabilidade. São informações imprescindíveis e que não podem ser omitidas, pois podem gerar uma variabilidade significativa nos julgamentos éticos.

Uma vez que o modelo de Jones e as pesquisas já realizadas estão circunscritos à realidade social e cultural norte-americana, cabe a comprovação de sua ação no contexto da realidade brasileira, assunto que será abordado em Capítulo posterior. Antes de fazê-lo, torna-se

necessário aprofundar a discussão sobre o Código de ética da classe contábil brasileira, em termos de princípios, deveres, obrigações, e das sanções impostas a quem o transgrida.

2.3 O Código de ética e a profissão contábil

Nesta seção, é ressaltada a regulamentação da contabilidade por parte do Estado e o papel do Conselho Federal de Contabilidade como instrumento de fiscalização das atividades profissionais dos contabilistas. Em decorrência, destaca-se a importância do Código de ética profissional como instrumento para delinear quais são os direitos, os deveres e as sanções estabelecidos pelo descumprimento do referido código.

2.3.1 A regulamentação do Estado sobre a atividade contábil

Quando a sociedade norte-americana percebeu que os interesses corporativos estavam afetando o bem-estar dos indivíduos, rompendo o equilíbrio entre os interesses dos dois grupos, decidiu ampliar a regulamentação dos procedimentos contábeis aplicáveis às corporações americanas, promulgando, em 2002, a Lei Sarbanes-Oxley.

São dois os objetivos dessa lei: proteger os investidores e melhorar a fidedignidade das demonstrações contábeis, restringindo e limitando iniciativas escusas por parte dos gestores das organizações. A lei pune, por exemplo, com pena de até vinte anos de prisão, a todos que alterarem, falsificarem ou procederem ao registro falso de qualquer documento ou objeto tangível com a intenção de impedir, obstruir ou influenciar a investigação da Justiça.

No Brasil, as repercussões da Lei Sarbanes-Oxley podem ser percebidas na submissão dos contadores e dos gestores brasileiros às normas por ela estabelecidas. A Lei estabelece, no item 1.06, que qualquer empresa de contabilidade estrangeira que prepare ou audite as demonstrações contábeis de empresas, que tenham ações nas Bolsas de Valores norte-americanas, se sujeita às regras da Comissão instituída pela referida lei, da mesma maneira e em igual extensão de uma firma americana que opere sob as leis americanas (SARBANES-OXLEY, 2003, item 1.06).

Tal como ocorreu nos Estados Unidos, país em que foram adotadas medidas legais visando a monitorar a atividade contábil, no Brasil foi promulgado o Código Civil. Não há correlação entre as duas legislações, a não ser a preocupação comum quanto aos danos que podem ser causados à sociedade por práticas contábeis inadequadas.

O Código Civil (BRASIL, 2003, p. 191), no artigo 1188, procura destacar que “o balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa.” O balanço patrimonial só será útil para a sociedade se efetivamente expressar a situação real da organização. Por esse motivo, deve reproduzir com fidedignidade a situação econômico-financeira da empresa.

Para que se possa alcançar o propósito da lei - fidelidade e clareza, torna-se necessário monitorar a conduta do profissional que executa a elaboração do balanço patrimonial. Isso só pode ocorrer se o profissional estiver legalmente habilitado, ou seja, regularmente registrado em algum conselho de profissão regulamentada que se responsabilize por fiscalizar a sua prática.

O Código Civil (BRASIL, 2003, p. 191) explicita, no artigo 1182, que a elaboração dessas demonstrações “[...] ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado [...].” Em consequência, o Código impôs que essa atividade só pode ser conduzida por profissionais com conhecimentos técnicos e habilidades específicas para realizá-la: o contabilista. Também alude à necessidade de esse profissional ser legalmente habilitado. Portanto, o diploma de nível superior ou o certificado de curso técnico, não são suficientes para o exercício dessa atividade profissional.

Na área contábil, a habilitação legal é de responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade, por atribuição delegada pelo Decreto-Lei nº. 9295 de 27 de maio de 1946 (CFC, 2003a, p. 4). A esse órgão compete fiscalizar e punir, até com a suspensão do direito ao exercício profissional, os infratores, valendo-se de regras instituídas por um Código de ética de cumprimento obrigatório e do Decreto-Lei 9295/46, conforme se pode ser observar na próxima seção.

Além do monitoramento da conduta profissional, o Código Civil desestimula o indivíduo a praticar atos ilícitos, aplicando-lhe sanções. Tais sanções obrigam o mau contabilista a ressarcir terceiros dos prejuízos causados.

Essas sanções decorrem do vínculo existente entre o empresário e o contabilista. Em nome do empresário (preponente), o profissional de contabilidade elabora a contabilidade da empresa. Por serem prepostos, tornam-se, de acordo com o artigo 1177, “[...] pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.” (BRASIL, 2003, p. 190).

Estabelecido o vínculo, o contabilista torna-se solidário com o empresário caso o apóie em algum ato doloso contra terceiros, valendo-se das informações contábeis, sem prejuízo das responsabilidades criminais cabíveis.

O outro exemplo do rigor com que a legislação nacional vem tratando a atividade contábil está na Lei nº 11.101 (Lei de Falências), de 9 de fevereiro de 2005, a qual torna mais severas as punições aos profissionais de contabilidade que cometerem atos ilícitos, conforme se observa na seguinte citação:

Art. 168 – Praticar, antes ou depois da sentença que decretar a falência, conceder a recuperação judicial ou homologar a recuperação extrajudicial, ato fraudulento de que resulte ou possa resultar prejuízo aos credores, com o fim de obter ou assegurar vantagem indevida para si ou para outrem. Pena: reclusão, de 3 (três) a 6 (seis) anos, e multa.

§ 1º A pena aumenta-se de 1/6 (um sexto) a 1/3 (um terço), se o agente:

- I. elabora escrituração contábil ou balanço com dados inexatos;
- II. omite na escrituração contábil ou no balanço, lançamento que deles deveria constar, ou altera escrituração ou balanço verdadeiros;
- III. destrói, apaga ou corrompe dados contábeis ou negociais armazenados em computador ou sistema informatizado;
- IV. simula a composição do capital social;
- V. destrói, oculta ou inutiliza, total ou parcialmente, os documentos de escrituração contábil obrigatórios.

§ 2º A pena é aumentada de 1/3 (um terço) até metade se o devedor manteve ou movimentou recursos ou valores paralelamente à contabilidade exigida pela legislação. (ARRUDA, 2005, p. 64).

Por esse artigo, também incidem nas mesmas penas os contadores, técnicos contábeis, auditores e outros profissionais que, de qualquer modo, concorram para essas práticas criminosas.

As mudanças ocorridas no Código Civil e a proposta de alteração da Lei de Falências demonstram a decisão da sociedade de inibir práticas contábeis ilícitas e contribuir para maior credibilidade das demonstrações contábeis.

Entretanto, no que se refere ao sistema composto pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade, cabe indagar: as sanções aos profissionais que descumprem o Código de ética da profissão, vêm sendo aplicadas com idêntico rigor?

Nesse contexto, é preciso avaliar a qualidade das normas, bem como das sanções impostas pelo órgão fiscalizador do exercício profissional, para impedir a execução de práticas contábeis lesivas à sociedade.

Em síntese, cabe discutir com que rigor a classe contábil brasileira, nela incluída o órgão fiscalizador do exercício profissional, trata as questões éticas vinculadas ao exercício da profissão, e as conseqüências desses atos para o conjunto da sociedade brasileira.

2.3.2 O Código de Ética Profissional do Contabilista

Ao longo desta pesquisa, mostrou-se que, para garantir a confiança da classe contábil junto à sociedade, torna-se necessário, entre outras iniciativas, um conjunto de normas contidas em uma carta de intenções da categoria profissional, o seu Código de ética de conduta.

Para Federação Internacional de Contadores (IFAC), os diversos usuários da informação contábil confiam na objetividade e na integridade dos profissionais de contabilidade na manutenção das atividades mercantis. Essa confiança impõe aos contabilistas que a sua conduta seja de acordo com o bem-estar da comunidade e das instituições às quais esses profissionais servem. (IFAC, 2001, p. 16).

Além dessa função social, o Código de ética deve servir como orientador da conduta ética do contabilista, levando-o a reconhecer se determinado dilema ético pode ser entendido como uma questão ética, do ponto de vista do exercício profissional. Assim, de acordo com Lisboa e Jreige (2001, p. 20):

De qualquer maneira, mesmo que sofra uma série de imperfeições, um código de ética é importante, especialmente para servir como base para uma cultura própria para o profissional da contabilidade. Por definir os padrões de comportamento, o código minimiza ambigüidades, reduzindo a intensidade dos dilemas éticos e positivamente impactando no comportamento e no raciocínio moral do profissional de contabilidade.³¹

Por esses motivos, espera-se que o Código de ética contenha parâmetros que auxiliem o profissional em todas as etapas do processo de tomada de decisão ética e especifique sanções que o levem a considerar a conduta, exposta no Código, diante das demais alternativas disponíveis para o tomador de decisões.

Por outro lado, é importante destacar que a ética profissional é considerada uma parte da ética que se relaciona com os mandamentos básicos das relações de trabalho. Quando é regulamentada, passa a inexistir o conteúdo de espontaneidade, elemento caracterizador da ética e, em decorrência, a liberdade absoluta de escolher qual teoria ética irá nortear os atos do indivíduo. (BITTAR, 2002, p. 363-370).

É com esse enfoque que foi constituído o Código de ética da profissão contábil. Seu objetivo é regular as relações entre a classe e a sociedade, bem como entre os membros dessa classe, de maneira impositiva. Não é dada ao contabilista a possibilidade de escolha da postura ética que ele julgue mais adequada para resolver determinado dilema ético (visão deontológica). Se o contabilista descumprir a norma, isso, por si só, gera uma sanção.

A implantação do Código de ética do contabilista ocorreu a partir do Decreto-Lei 9295/1946, o qual sustenta que cabe ao sistema composto pelo Conselho Federal e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade a responsabilidade legal de habilitar, fiscalizar e punir as infrações vinculadas aos profissionais que compõem a classe contábil.

Essa responsabilidade delegada ao Conselho Federal de Contabilidade é realçada por diversas outras leis, inclusive o Código Civil (BRASIL, 2003, p. 191), o qual estatui no artigo 1184, inciso I, que “serão lançados no Diário o balanço patrimonial e de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado [...]”

31 Anyway, even if it suffers from a series of imperfections, a code of ethics is important, especially to serve as a base for a proper “culture” for the accounting profession. By defining behavioral standards, the code minimizes ambiguities, reducing the intensity of ethical dilemmas and positively impacting on the accounting professional’s moral reasoning and behavior.

Com essa medida, o legislador procurou, indiretamente, destacar a relevância da atividade do contabilista para a sociedade, vinculando o exercício da profissão contábil a um Conselho de Classe.

Portanto, a contabilidade é uma atividade profissional subordinada a um conjunto de normas, no qual se inclui o Código de ética da profissão, aprovado em outubro de 1996, e que tem como objetivo estipular o comportamento esperado dos profissionais de contabilidade no exercício da atividade contábil.

Esse Código é constituído de cinco Capítulos, os quais prescrevem os deveres e as proibições, o valor dos serviços profissionais, os deveres em relação aos colegas e à classe, e as penalidades impostas a quem descumpre as normas.

2.3.3 Os princípios que regem a conduta profissional

Os princípios fundamentais que regem o exercício profissional do contabilista sintetizam os valores que, de acordo com o entendimento da classe, devem nortear a sua conduta profissional.

No Código de ética de algumas profissões regulamentadas no Brasil, esses princípios estão contidos em um capítulo específico, geralmente no primeiro capítulo. Como exemplos, podem-se citar: o Código de Ética do Médico Veterinário, o Código de Ética dos Economistas e o Código de Ética dos Profissionais de Enfermagem.

Outros Códigos não apresentam, claramente, esses princípios. Esses são incluídos no capítulo referente aos deveres do profissional, como é o caso do Código de Ética dos Administradores e o Código dos Profissionais de Contabilidade.

No caso específico dos contabilistas, as referências aos princípios estão dispersas ao longo do código, em especial no Capítulo 2. No inciso I do artigo 2º. consta que é dever do profissional:

[...] 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 da independência profissionais. (CFC, 2003a, p. 79).

Nesse inciso, são citados como princípios éticos que regem o exercício da profissão, essenciais para a manutenção da credibilidade da classe junto à sociedade: o zelo, a diligência, a honestidade, a independência e a dignidade profissionais.

O zelo implica empenho extraordinário na execução dos deveres e obrigações que o profissional tem sob sua responsabilidade, com o cuidado e a atenção necessários em cada situação. Ser zeloso em suas atividades implica, por exemplo, que o profissional deve evitar, na escrituração contábil, a ocorrência de erros que possam acarretar sanções fiscais ou a tomada de decisões equivocadas por parte do cliente.

O dever de cumprir esse princípio consta nos incisos III (zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo) e V (inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso).

A diligência pode ser compreendida como presteza ou agilidade em fazer alguma coisa. Em Contabilidade, por exemplo, o Princípio da Oportunidade determina que o registro do patrimônio e suas mutações sejam feitos de maneira imediata. Portanto, a informação contábil deve ser registrada de modo tempestivo e com rapidez.

A honestidade corresponde à conduta decente e proba em toda e qualquer circunstância da atividade profissional. Não cabe ao profissional mentir ao cliente ou a qualquer um dos usuários das demonstrações contábeis que ele elabora. Agir com desonestidade implica perda de confiança junto à sociedade.

Como exemplos de deveres dos profissionais em relação à conduta honesta no exercício profissional, podem-se citar os incisos:

- 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 [...]
- VIII – 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. (CFC, 2003a, p. 81).

Esses mesmos incisos, também, exemplificam a conduta diligente do profissional. No inciso IV lê-se: “comunicar desde logo [...]”, e, inciso VI, “renunciar às funções que exerce, *logo que se positive* [...]”

Nesse contexto, pode-se questionar: quais limites devem ser observados pelo profissional de contabilidade em sua relação com o cliente? Se, por exemplo, for necessário incluir indevidamente no balanço patrimonial um ativo para que o cliente possa obter prontamente um empréstimo junto ao Banco, a quem o contabilista deve lealdade?

Para dirimir dúvidas como essa, o CEPC estabelece uma hierarquia a ser seguida. O contabilista deve lealdade ao cliente, buscando manter em sigilo as informações internas da organização e agindo em suas relações com zelo, diligência e honestidade. Esses valores, porém, encontram-se, hierarquicamente, subordinados à independência, à dignidade do profissional e ao respeito à lei.

Assim, todas as atitudes propugnadas pelo Código de Ética Profissional do Contabilista para a relação entre ele e seus clientes devem observar, em primeiro lugar, a independência e o respeito à lei. Esses valores são referenciais de conduta.

Essa postura de independência profissional e de respeito à lei, também, pode ser observada no inciso III do Código, sobre o não-compartilhamento da competência técnica do contabilista na orientação dos serviços; no inciso VI, sobre a renúncia à execução do serviço quando houver demonstração de falta de confiança do empregador ou cliente; e no inciso IX, o qual trata da solidariedade que se espera do profissional em movimentos de defesa da dignidade profissional.

Observe-se, ainda, que, pelo Código de ética do contabilista, essa independência é exigida de maneira indistinta, não apenas dos consultores e auditores contábeis independentes, mas também daqueles que exercem suas atividades na condição de assalariados.

Diferentemente do Código de ética brasileiro, que não privilegia uma exposição clara, em um capítulo específico, dos princípios que devem nortear a conduta profissional do contabilista, o Código de ética aprovado pela IFAC em julho de 1996, e revisto em janeiro de 1998 e em novembro de 2001, dedica um capítulo exclusivamente a enunciá-los (Parte A).

Esses princípios, de acordo com a IFAC (2001, p. 19),

[...] são de natureza geral, não tendo a intenção de utilizá-los para resolver problemas éticos dos profissionais de contabilidade em situações específicas. O código proporciona orientação para aplicação, na prática, dos objetivos e princípios fundamentais que consideram um número de situações típicas que ocorrem na profissão contábil.³²

Sendo assim, o Código da IFAC não se atém a discriminar regras de conduta, de deveres e obrigações, tal como o Código de ética do profissional de contabilidade no Brasil, mas propõe-se a ser uma orientação de natureza geral pela qual os países membros da IFAC devem se guiar para construir seus códigos de ética nacionais.

Ao longo da sua introdução, o Código da IFAC (2001, p. 21) expõe seis princípios fundamentais em que se baseia. São eles:

- a) Integridade: o profissional deve ser honesto na execução de seus serviços;
- b) Objetividade: o profissional deve ser justo e não permitir que preconceitos, conflitos de interesse ou influência de terceiros prevaleçam sobre o seu julgamento.

Os princípios de integridade e objetividade não implicam, segundo a IFAAC, somente uma conduta honesta, mas baseiam-se em um relacionamento justo e sincero com o cliente e livre de conflitos de interesses, levando o contabilista a ser íntegro em sua conduta profissional e a manter a objetividade em seus julgamentos.

O Código da IFAC recomenda que, ao se deparar com um conflito de natureza ética, o profissional encaminhe o problema a seu superior; e, caso não seja apresentada uma solução, ele deve dirigir-se ao superior de nível hierárquico imediatamente acima. Também recomenda o aconselhamento, em bases confidenciais, com um profissional independente para tomar conhecimento das possíveis ações a serem empreendidas.

Se a questão não for resolvida, o Código da IFAC recomenda que o contabilista solicite demissão do cargo e elabore memorando para um representante apropriado da instituição.

32 “The objectives as well as the fundamental principles are of a general nature and are not intended to be used to solve a Professional accountant’s ethical problems in a specific case. However, the Code provides some guidance as to the application in practice of the objectives and the fundamental principles with regard to a number of typical situations occurring in the accountancy profession.”

Destaca, ainda, que, em alguns países, problemas sérios relacionados a desrespeito dos padrões contábeis devem ser relatados a alguma autoridade externa à organização.

- c) Competência profissional: os serviços contábeis devem ser executados com zelo, competência e diligência. O contabilista tem por obrigação manter o seu conhecimento e suas competências profissionais em um patamar que garanta ao seu cliente ou empregador um serviço profissional baseado em práticas, legislação e técnicas atualizadas.
- d) Confidencialidade: o profissional de contabilidade deve respeitar o sigilo das informações a que teve acesso durante seus serviços profissionais e não deve divulgar tais informações sem que para isso tenha a autorização, a menos que seja uma obrigação legal e profissional fazê-lo.

A manutenção do sigilo das informações a que o contabilista tem acesso não se restringe à divulgação, de maneira não-autorizada, de informações. Compreende, também, a necessidade de o profissional não utilizá-las para obtenção de vantagens pessoais ou de terceiros.

- e) Comportamento profissional: espera-se que o contabilista aja de maneira compatível com a boa reputação da profissão e abstenha-se de qualquer conduta que lhe possa trazer descrédito como profissional.
- f) Padrão técnico: decorre da obrigação que o profissional tem de executar suas tarefas de acordo com padrões técnicos e profissionais promulgados pela IFAC, pelas normas internacionais de contabilidade, pelos membros do órgão regulador do exercício profissional (no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade) e pela legislação pertinente.

Pelo confronto entre as normas éticas da IFAC e o Código de Ética Profissional do Contabilista, constata-se que CEPC não destaca com a devida relevância esse assunto.

Em consequência, por ser impossível normatizar todas as infrações que possam ocorrer no exercício da profissão, é relevante considerar que as normas emanam dos princípios, e esses indicam valores universais. A ausência de normas capazes de orientar o profissional em uma

situação específica pode ser minimizada por uma reflexão sobre o princípio relacionado à norma. Quando isso não ocorre, por falta de clareza na exposição dos princípios, há a possibilidade de esse fato ocasionar baixa adesão do profissional ao Código de ética.

2.3.4 Dos deveres e das proibições

No Brasil, o CEPC normaliza, em seu artigo 3º, incisos I a XXII, as proibições, ou seja, condutas que entram em choque com os valores (zelo, diligência, honestidade, independência e dignidade) considerados no inciso I, artigo 2º, do Código como os de maior relevância no exercício de sua profissão.

Essas proibições correspondem a um conjunto de procedimentos cuja execução desprestigiaria a categoria profissional por acarretar prejuízo moral perante terceiros (incisos I, II, VII, XXI), perante os colegas de profissão (I, II, XXII) ou atos ilícitos (incisos III a VI e VIII a XX).

O inciso XVII, em especial, trata da proibição ao contabilista de:

[..] iludir ou tentar iludir a boa-fé de clientes, empregador ou terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas. (CFC, 2003a, p. 80).

Nesse inciso, pode-se observar que o Código considera, tanto o profissional que trabalha como autônomo como aquele que exerce suas atividades como empregado. Embora a obrigação de não iludir a boa-fé seja universal, o grau de independência de que autônomos e assalariados desfrutam para cumprir esse preceito não é igual, e necessita ser contemplado pelo Código respeitando essa situação.

No artigo 5º, por exemplo, o Código trata dos deveres do auditor e do perito. Contudo, também na Norma Brasileira de Contabilidade NBC P-1 e na NBC P-2, há uma série de considerações sobre a competência técnico-profissional, a independência, o sigilo, e a educação continuada, inclusive com a apresentação de exemplos que auxiliam o profissional a tomar decisões, e há também as Normas Profissionais de Auditor Interno (NBC P-3).

Em contraposição, o Código da IFAC está construído de modo a lidar com essas diferenças. O Código da IFAC subdivide-se em três capítulos. O primeiro, do qual já se tratou aqui (Parte

A), discorre sobre os princípios éticos da profissão, universais para ambos os grupos. O segundo (Parte B) aborda a atividade de contador público, e o terceiro (Parte C) normatiza a conduta dos profissionais que lidam com atividades contábeis como trabalhadores assalariados.

O segundo Capítulo é um guia que se aplica a todos os profissionais de contabilidade que lidam com a prática pública. São, assim, considerados aqueles que prestam serviços a clientes, independentemente da sua classificação funcional (auditor, consultor, perito, entre outros) e sócios de escritórios de contabilidade.

Nesse segundo Capítulo, em vez de relacionar deveres e obrigações, a ênfase do Código da IFAC está em propor um modelo que possibilite a identificação, a avaliação e a aplicação de salvaguardas para se eliminarem, ou reduzirem, as ameaças que afetam a independência dos contadores que prestam serviços de maneira independente, tais como os auditores externos, os consultores e os contabilistas, entre outros.

De início, essa seção (Parte B) expõe e conceitua a designação independência profissional, fundamental para a manutenção da credibilidade da atividade contábil junto à sociedade. A designação ‘independência profissional’ subdivide-se em independência de espírito³³ e independência na aparência.³⁴

A independência de espírito corresponde a um estado mental que possibilita ao profissional emitir uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam seu julgamento profissional, permitindo-lhe agir com integridade (IFAC, 2001, p. 32). Decorre, portanto, das convicções pessoais e dos valores do indivíduo.

A independência na aparência requer que sejam evitados fatos significativos que permitam a uma terceira parte, razoavelmente informada e que tenha conhecimento de todas as informações relevantes, concluir que a integridade e a objetividade da firma ou dos membros da equipe de auditoria³⁵ tenham sido comprometidas (IFAC, 2001, p. 32).

33 “Independence of mind.”

34 “Independence in appearance.”

35 “Assurance team

a) All professionals participating in the assurance engagement;

b) All others within a firm who can directly influence the outcome of the assurance engagement.”

Por ser a independência fator indispensável à boa reputação da categoria junto à sociedade, a IFAC estabeleceu um roteiro para orientar o profissional na identificação de ameaças à sua independência profissional. A Figura 8 traz um esquema desses requisitos.

Figura 8 - Procedimentos para avaliação de ameaças à independência profissional

FONTE: Adaptado da IFAC (2001, p. 35)

As ameaças a que se faz referência na Figura 8 podem ser motivadas por diversas circunstâncias, como, por exemplo:

- a) Interesses pessoais de um dos membros do escritório de contabilidade ou da empresa de auditoria em relação ao cliente, ao almejar a obtenção de emprego na empresa do cliente;
- b) Negócios entre o escritório, ou de seus sócios com o cliente, e
- c) Pressões para reduzir a extensão dos trabalhos de auditoria como meio de diminuir os honorários da firma de auditoria.

O Código oferece uma série de exemplos de ameaças, destacando que não são exaustivos. Cabe ao profissional de contabilidade, na prática pública, buscar aplicar os princípios expressos no Código às circunstâncias particulares em que se vir envolvido.

Dessa maneira, o Código de ética apresenta uma metodologia para auxiliar o profissional a avaliar as ameaças sobre sua independência profissional, tornando-se um roteiro de conduta e não apenas um conjunto de proibições.

Embora dê amplo destaque à independência do profissional, o Código da IFAC é omissivo quanto ao estabelecimento de parâmetros que permitam ao contabilista avaliar a gravidade de suas ações em relação à sociedade e à sua classe profissional, conforme preceituam outros Códigos, como o dos profissionais de Enfermagem.

A seção 9 do Código da IFAC trata da competência profissional e das responsabilidades do contabilista quando necessita do apoio de profissionais de outras áreas de conhecimento (atuários, engenheiros, advogados, entre outros) para dar prosseguimento ao seu trabalho.

Nesses casos, o profissional de contabilidade deve avaliar se tais profissionais estão conscientes das obrigações éticas que decorrem da observância dos princípios contidos na Parte A do Código (princípios gerais) da IFAC, os quais, também, devem ser respeitados por esses profissionais. Além disso, o seu trabalho deve ser adequadamente supervisionado.

O Código recomenda, ainda, que os profissionais não-contadores sejam questionados quanto à leitura adequada do Código e aos conflitos de interesse que podem surgir no decorrer dos trabalhos. Também recomenda que o conhecimento sobre os padrões éticos a serem seguidos sejam confirmados por escrito (IFAC, 2001, p. 76). Como já se afirmou anteriormente, essa relação de conduta ética entre o contabilista e os outros profissionais não está contida no Código de ética Brasileiro.

Outro ponto, abordado na Parte B do Código, refere-se aos critérios para o estabelecimento dos honorários e a relação com outros profissionais na prática pública, item que é destacado no Capítulo III do Código de ética brasileiro.

A Parte C do Código de ética da IFAC aplica-se aos profissionais que executam atividades contábeis como empregados em organizações. Apresenta apenas quatro seções, que tratam de conflito de lealdade, do apoio aos colegas profissionais, da competência profissional e da apresentação de informações. As três últimas seções contêm um parágrafo cada.

Antes de se prosseguir com a exposição do teor da Parte C desse Código de ética, cabe destacar que não é possível compará-lo com o CEPC, uma vez que o nosso Código apresenta de modo genérico as condutas que devem ser observadas por quem trabalha como assalariado. Tais condutas são apresentadas ao longo dos Capítulos 2 e 3 do Código de Ética Profissional do Contabilista, de maneira indistinta para os dois grupos de profissionais.

Ainda de acordo com o Código de ética da IFAC, o profissional de contabilidade, exercendo sua atividade profissional como funcionário assalariado, deve lealdade às normas da empresa em que trabalha, assim como à sua profissão. Não se pode, porém, exigir desse profissional que:

- a) Rompa com a lei;
- b) Rompa com as normas e os padrões da sua profissão;
- c) Minta ou mantenha silêncio sobre fatos dos quais tenha conhecimento como auditor interno;
- d) Inclua seu nome ou se associe a relatórios que contenham erros materiais.

Além disso, se os conflitos de interesse não forem resolvidos, o profissional de contabilidade deve considerar a possibilidade de demitir-se da empresa (IFAC, 2001, p. 93).

Quanto à competência profissional, o contabilista pode ser solicitado a assumir uma tarefa para a qual ele não se sinta detentor dos conhecimentos e das experiências necessários para realizar. Em tais circunstâncias, o contabilista não deve mentir para o empregador a respeito da sua experiência sobre o assunto (IFAC, 2001, p. 95).

Sobre a apresentação de informações, o Código destaca a necessidade de os profissionais de contabilidade realizarem essa tarefa com honestidade e profissionalismo. O contabilista, também, deve manter as informações financeiras e não-financeiras de maneira que permita descrever com veracidade a natureza das transações comerciais, os ativos ou obrigações, bem como registrá-los e classificá-los de modo apropriado, visando a garantir que isso ocorrerá.

Em síntese, a exposição no Código de ética da IFAC quanto às normas que devem ser seguidas por quem exerce atividade como assalariado demonstra a relevância desse grupo de profissionais e a necessidade de se constituírem normas para atendê-los.

Durante a pesquisa de campo, foi avaliado se a adesão ao Código de ética é diferenciada entre os profissionais que exercem suas atividades como autônomos e aqueles que trabalham como assalariados.

2.3.5 Do valor dos serviços profissionais

O Capítulo 3 do Código de Ética Profissional do Contabilista trata do valor dos serviços profissionais. O artigo 6.º determina que não pode haver oferecimento ou disputa de serviços profissionais que acarrete aviltamento de honorários ou concorrência desleal.

Embora seja difícil estabelecer em que momento o valor do serviço passa a ser aviltante, os incisos I a VI desse artigo apresentam um conjunto de variáveis que devem ser levadas em consideração quando do estabelecimento dos honorários a serem cobrados dos clientes. São consideradas questões como a complexidade do serviço, o tempo consumido para a realização do trabalho e o local em que o serviço será prestado.

2.3.6 Dos deveres em relação aos colegas e à classe

No Capítulo 4, constam os deveres em relação aos colegas e à classe. O artigo 9º. estabelece os valores a serem respeitados nas relações entre os contabilistas: consideração, respeito, apreço e solidariedade, conforme se lê:

Art. 9º. – A conduta do Contabilista em relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe. (CFC, 2003a, p. 84).

Os termos consideração, respeito e apreço podem ser considerados sinônimos, ressaltando a estima com que um profissional deve nutrir por outro. A solidariedade, ou seja, o sentimento que leva os profissionais a se auxiliarem mutuamente, é característica do ser humano enquanto ser social.

Com base nesses princípios, o artigo 10 estabelece que o profissional deve abster-se de fazer referências prejudiciais aos colegas; não se apropriar indevidamente de trabalhos alheios e procurar prestar seu concurso moral, intelectual e material para o prestígio da classe e de sua dignidade profissional.

A estima e a solidariedade entre os profissionais, acrescidas dos valores apresentados no artigo 2º, inciso I (zelo, diligência e honestidade), devem levar a profissão ao seu engrandecimento social e ao cumprimento de suas prerrogativas profissionais consoante os mais elevados princípios morais.

O artigo 11, por sua vez, trata do dever do profissional em relação à sua classe profissional. Espera-se que o contabilista preste seu concurso moral, intelectual e material à classe, zelando pelo seu prestígio e pela dignidade da profissão, além de cooperar para o pleno cumprimento do Código da profissão.

No Capítulo 4 pode-se destacar, mais uma vez, a carência do Código de ética em abordar todos os princípios em um único capítulo como meio de facilitar o entendimento a respeito dos valores propostos pela classe.

2.3.7 Das penalidades

O Capítulo 5 contém as penalidades previstas para quem transgredir os preceitos contidos no Código. As penas são aplicadas de acordo com a gravidade da infração, podendo ser advertência reservada, censura reservada ou censura pública, conforme exposto no artigo 12 do Código de ética:

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. (CFC, 2003a, p. 85).

O artigo 12 estabelece que as infrações devem ser punidas de acordo com a sua gravidade. Não há, contudo, referência ao que seja gravidade da infração e não consta definição objetiva dos seus níveis de gravidade. O julgamento da gravidade depende, então, da consciência de quem vai tomar a decisão ou julgá-la. Não há critérios objetivos.

Nesse sentido, o Código de Ética do Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2001, p. 21) avança um pouco mais, ao sustentar, no seu artigo 5.02:

Para a imposição de sanções, se levará em conta a gravidade da violação cometida, avaliando-se a dita gravidade de acordo com a transcendência que esta falta traga para o prestígio e a estabilidade da profissão de contador público e da responsabilidade que possa caber a ela.³⁶

Nesse caso, já surgem referências ao que seja gravidade da infração. A gravidade está vinculada ao desprestígio e à desestabilização que a infração acarreta para a profissão. Mas, como graduar o desprestígio? Como é possível avaliá-lo? Que critérios devem ser adotados para isso? No Código de Ética dos Profissionais de Enfermagem, está estabelecido no artigo 87 que

[...] para a graduação da penalidade e respectiva imposição consideram-se:
I- a maior ou menor gravidade da infração; II- as circunstâncias agravantes e atenuantes da infração;
III- o dano causado e suas conseqüências; IV- os antecedentes do infrator (COREN-RJ on line, 2004).

O dano consta no inciso III, enquanto a gravidade encontra-se no inciso I. Se o dano causado a terceiros e suas conseqüências podem agravar ou atenuar a gravidade da infração, não deveriam ser considerados isoladamente, pois fazem parte do próprio conceito do que seja gravidade da infração.

Para esclarecer qual a relevância da variável Gravidade sobre o julgamento ético, cabe inicialmente apresentar uma outra visão, a do Código de Ética do Sistema Conselho Federal de Administração e Conselhos Regionais (CRA on line, 2004, p. 13).

Art. 19 - Salvo nos casos de manifesta gravidade e que exijam aplicação imediata de penalidade mais grave, a imposição das penas obedecerá à gradação do art. 17.
Parágrafo único. Avalia-se a gravidade pela extensão do dano e por suas conseqüências.

Os critérios objetivos adotados pelo Código para se avaliar a gravidade da infração são:

- a) A extensão do dano;
- b) As conseqüências do dano.

A extensão do dano relaciona-se com o número de pessoas atingidas e as conseqüências referem-se aos benefícios e prejuízos causados a terceiros ou à própria classe. Cabe, porém,

36 Para la imposición de sanciones se tornará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la transcendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

indagar: são esses os únicos critérios usualmente adotados pelos indivíduos para avaliarem a gravidade de uma infração ética?

Como já se discutiu anteriormente, o julgamento do indivíduo decorre de fatores individuais (crenças, experiências, gênero, entre outros) e situacionais (oportunidade, cultura, outros como referência, obediência à autoridade, entre outros). Em consequência, cada indivíduo tende a avaliar diferentemente o nível de gravidade (leve, médio, alto) gerado pela infração.

Por esse motivo, se não houver padrões claros de julgamento e avaliação da gravidade da falta, punições diferentes (advertência reservada ou censura pública, por exemplo) podem ser aplicadas para infrações de mesma gravidade, ocasionando a impressão de que o Conselho não julga com isenção os infratores do Código, caso a pena seja menor do que a classe e a sociedade consideram adequadas.

A respeito da gravidade da infração ética, Ferrell *et al.* (2001, p. 94) sustentam que:

Descobriu-se que a identificação de uma questão ética como grave produz um impacto profundo nos juízos de valor e nas intenções de comportamento. Quanto maior a probabilidade de uma pessoa reconhecer a importância dessas questões, menos provável é que ela tenha comportamento duvidoso ou antiético associado a tais casos. A gravidade da questão ética, portanto, deve ser considerada um fator de grande importância no processo de tomada de decisão.

Logo, a gravidade da infração influencia o processo de tomada de decisão ética, inclusive a intenção de se perpetrar ou não determinado ato antiético. Por esse motivo, o Código de ética necessita estabelecer os fatores que se julguem mais importantes para a avaliação da gravidade da infração, não os deixando à sorte da própria consciência do julgador.

Pode-se observar, além disso, que o Código de Ética do Administrador apresentou dois critérios para se avaliar a gravidade da falta, os quais estão contidos no construto Intensidade moral proposto por Jones:

- a) a magnitude das consequências (a extensão do dano);
- b) a concentração dos efeitos (as consequências do ato).

Há, ainda, outras variáveis que fazem parte desse construto e que não foram formalmente consideradas, tais como o consenso social sobre a gravidade do delito praticado e a probabilidade de advirem conseqüências danosas para as vítimas.

Apesar das carências apontadas em relação aos critérios a serem adotados para se graduar a penalidade a ser imposta ao infrator (os quais segregam a gravidade dos danos e suas conseqüências), o Código de Ética do Profissional de Enfermagem apresenta importante contribuição a esta pesquisa. Esse Código normaliza os níveis de gravidade que devem ser levados em consideração tanto pelo infrator como pelo tribunal ético quando do estabelecimento das punições:

Art 88 - As infrações serão consideradas leves, graves ou gravíssimas, conforme a natureza do ato e a circunstância de cada caso.

Parágrafo Primeiro – São consideradas infrações leves as que ofendem a integridade física, mental ou moral de qualquer pessoa, sem causar debilidade.

Parágrafo Segundo - São consideradas infrações graves as que provoquem perigo de vida, debilidade temporária de membro, sentido ou função em qualquer pessoa.

Parágrafo Terceiro – São consideradas infrações gravíssimas as que provoquem morte, deformidade permanente, perda ou inutilização de membro, sentido, função ou ainda, dano moral irremediável em qualquer pessoa. (COREN-RJ, 2004).

A gravidade oscilará de acordo com a concentração dos efeitos negativos que causem ao mesmo indivíduo:

- a) Infração leve: que provoque ofensa sem causar debilidade;
- b) Infração grave: que implique risco à vida ou debilidade temporária;
- c) Infração gravíssima: que provoque morte, inutilização de membros ou deformidade irremediável.

Essa graduação corresponde ao conceito de concentração de efeitos proposto no modelo de Jones. Quando esse modelo é acrescido dos critérios propostos no artigo 87, inciso III – o dano causado e suas conseqüências, também contidos no construto Intensidade moral, percebe-se que a avaliação da gravidade da falta e a aplicação da sanção ética tornam-se menos subjetivas.

Na área contábil, conforme já se observou, o estabelecimento do nível de gravidade, fundamental para o estabelecimento da sanção, dependerá tão-somente da sensibilidade do conselheiro relator e da concordância, ou não, de seus pares, sem nenhum critério objetivo que o leve a distinguir uma falta leve de uma gravíssima. A esse respeito, o Código de Ética

dos Profissionais de Enfermagem no Brasil é bem mais avançado que o seu congênere na área contábil.

Para finalizar as comparações de outros códigos de ética com o Código de Ética Profissional do Contabilista no Brasil, é relevante, ainda, o seguinte questionamento: Quais infrações do Código de ética do contabilista podem ser consideradas leves, graves ou gravíssimas?

Por exemplo, a não-escrituração do Livro Diário é uma falta grave? Alguns profissionais consideram tal falta de baixa gravidade se envolver uma microempresa, liberada dessa obrigação pela legislação fiscal. Outros a considerarão grave por ser a escrituração contábil a mais elementar das obrigações do profissional. Sem ela os gestores não podem avaliar a evolução do patrimônio da empresa ou quais foram seus principais gastos.

De acordo com o Manual de Fiscalização do CFC (2003b, p. 130), o contabilista é enquadrado

[...] no artigo 27, alínea “c” ou “d” do DL 9295/1946, c/c com a Súmula 8 do CFC, com os incisos 2.1.3 e 2.14 da NBC T2, aprovada pela Resolução CFC 563/1983, com os artigos 2.º inciso I, e 3.º incisos XVII e XX do Código de Ética da Profissão Contábil e com o artigo 24, incisos I, V, XI e VII da Resolução CFC 960/2003.

É indiscutível que, de acordo com o Código, o infrator deve ser punido. Mas qual deverá ser a punição?

Ainda de acordo com o referido manual, a base legal da penalidade corresponde:

[...] alínea “c” ou “d” do DL 9.295/1946, c/c art. 12, inciso I ou II ou III do CEPC e com o artigo 25, incisos I, II ou III ou IV e V da Resolução CFC 960/2003 e com o artigo 58, parágrafos 1º ao 5º, da Resolução CFC 949/2002 (CFC, 2003b, p. 130).

Dito de outro modo, o profissional de contabilidade pode ser punido com advertência reservada, censura reservada ou censura pública, de acordo com o CEPC, podendo ainda ser punido com suspensão do exercício profissional ou multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00.

Como outro exemplo, pode-se mencionar a infração de apropriação indevida de livros, documentos e valores confiados para pagamento de tributos. No Anexo F, há uma cópia de

relato proferido por um conselheiro relator do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro.

Esse processo, ao ser relatado por outro conselheiro do Conselho Federal de Contabilidade (Anexo G), permaneceu com as mesmas fraquezas apresentadas anteriormente.

Pela leitura do referido anexo, constata-se que informações essenciais para a análise da gravidade do problema, seguindo-se a teoria proposta por Jones, não são apresentadas. Pergunta-se: Essa atitude trouxe sérias conseqüências para terceiros (empresa, sócios, classe contábil)? Qual a extensão do dano provocado pela apropriação indébita para o cliente (magnitude das conseqüências)? Os prejuízos causados a todas as vítimas serão poucos ou muitos? Com que intensidade a atitude do profissional causou prejuízos à empresa (concentração de efeitos)?

A ausência dessas informações leva os demais conselheiros a referendarem, ou não, o voto do conselheiro relator baseando-se, unicamente, nas perguntas que porventura são feitas no momento do relato e do julgamento. Se nem esses questionamentos ocorrerem, a punição torna-se extremamente subjetiva, pautando-se nas experiências de vida, cultura, valores e crenças de cada um dos conselheiros que julguem os processos éticos.

Em conclusão, o Código de ética do contabilista não correlaciona as infrações com as punições passíveis de serem aplicadas. Pode-se punir o infrator com suspensão do exercício profissional ou com advertência reservada, os dois extremos das punições passíveis de serem aplicadas. A decisão caberá ao conselheiro que relatar o processo e a seus pares que referendarão, ou não, a proposta de punição por ele apresentada.

A possibilidade de serem aplicadas punições muito diferentes para um mesmo tipo de infração, conforme mencionado acima, pode ser observada pela estatística das punições aplicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade quando o contabilista recorreu a essa instância por considerar inadequada a punição aplicada no âmbito do Conselho Regional de Contabilidade, conforme se exemplifica a seguir.

a) Apropriação indébita.

De acordo com o Manual de Fiscalização (CFC, 2003b, p. 88), a apropriação indébita de bens pertencentes a terceiros constitui descumprimento do “[...] artigo 2º, inciso I, e do artigo 3º, incisos III, VIII, X e XI, do Código de Ética Profissional do Contabilista, c/c artigo 24 inciso I, da Res. CFC 825/98.” Também corresponde a uma infração do Código Penal brasileiro, o qual pune o transgressor com a sanção de um a quatro anos de prisão.

A Tabela 1 apresenta as sanções impostas pelo CFC por apropriação indébita.

Tabela 1 - Sanções por apropriação indébita impostas pelo CFC no período de 2001 a 2003

Infração		Número de ocorrências julgadas – percentual						
Apropriação indébita	N.º	2001	N.º	2002	N.º	2003	Total	2001 a 2003
Censura pública	36	72,00%	30	73,17%	28	63,64%	94	69,63%
Censura reservada	12	24,00%	6	14,63%	7	15,91%	25	18,52%
Advertência reservada	2	4,00%	5	12,20%	9	20,45%	16	11,85%
TOTAL	50	100,00%	41	100,00%	44	100,00%	135	100,00%

FONTE: CFC, 2004, p. 2.

Se se for considerar o consenso social expresso nas disposições do Código Penal que indicam para a infração de apropriação indébita a perda da liberdade por um período de 1 a 4 anos, é de se supor que a pena correspondente no CEPC seja a censura pública.

A Tabela 1 mostra que essa opção foi majoritária no período 2001 a 2003. Entretanto, ao se considerar todo o período, observa-se que 30% de todos os processos encaminhados ao Conselho Federal de Contabilidade, capitulados com a mesma infração, continham a pena de advertência reservada ou censura reservada. Considerando-se que a apropriação indébita é um crime previsto no Código Penal, esse percentual torna-se expressivo, mesmo sendo de 30%.

Esses percentuais podem levar ao seguinte questionamento: que fato ocorreu de modo consistente em 11,85% dos processos que levaram os conselheiros a concluir que a punição mais adequada é a advertência reservada?

- b) Retenção abusiva, danificação ou extravio de livros ou documentos contábeis comprovadamente entregues aos cuidados do contabilista.

A retenção abusiva de livros e documentos é considerada uma infração do artigo 3º, incisos X e XII do CEPC. A Tabela 2 apresenta o número de processos julgados pelo Conselho Federal de Contabilidade, nos anos de 2001 a 2003, referentes a essa infração.

Tabela 2- Sanções por retenção abusiva, danificação ou extravio de livros e documentos contábeis no CFC no período de 2001 a 2003

Infração Retenção abusiva de livros e documentos	Número de ocorrências julgadas – Percentual							
	N.º	2001	N.º	2002	N.º	2003	N.º	Total
Censura pública	5	71,43%	6	42,86%	2	28,57%	13	46,43%
Censura reservada	1	14,29%	2	14,29%	2	28,57%	5	17,86%
Advertência reservada	1	14,29%	6	42,86%	3	42,86%	10	35,71%
Total	7	100,00%	14	100,00%	7	100,00%	28	100,00%

Fonte: CFC, 2004, p. 5

A punição mais aplicada, em 2001, foi a censura pública. Já no ano de 2002, tanto a censura pública como a advertência reservada (sanções discrepantes) obtiveram o mesmo percentual de aplicação. Por fim, em 2003, a sanção predominante foi de censura pública seguida de advertência reservada. Essa oscilação mostra que a natureza da infração pode acarretar tanto uma punição de advertência reservada (a mais branda das sanções) como censura pública (a mais severa).

Não é possível investigar os critérios que levam à adoção de uma dessas opções em detrimento de outras. Porém, a ausência de um padrão é grave, pois impede que os profissionais associem a infração com a respectiva sanção a ser aplicada. Sendo assim, o profissional pode julgar que, dependendo do motivo, ou de seu critério (subjetivo) de julgamento da gravidade da falta, ele pode ser punido com advertência reservada, quando, na verdade, sua punição pode ser censura pública e vice-versa.

Os números apresentados, na Tabela 2, também consolidam a dúvida acerca da existência, ou não, de fatores atenuantes ou agravantes, tais como: o construto Intensidade moral, o fator teleológico, entre outros, não contidos no Código de ética que acarretem uma oscilação tão significativa na pena efetivamente aplicada ao infrator.

- c) Adulteração ou manipulações fraudulentas na escrita ou em documentos, com o fim de favorecer a si mesmo ou clientes.

Conforme foi observado no artigo 168 da Lei sobre Falências, há punições aos contabilistas que cooperarem na gestão fraudulenta de empresas. Isso indica o consenso social sobre a gravidade dessa infração. Essa infração é considerada, pelo Manual de Fiscalização (CFC, 2003b, p. 90), “uma infração ao artigo 2º., incisos III, VIII e X do código de ética da profissão contábil.” A Tabela 3 consolida as punições aplicadas pelo CFC.

Tabela 3 - Sanções por adulteração ou manipulação da escrita ou documentos impostas pelo CFC no período de 2001 a 2003

Infração		Número de ocorrências julgadas - Percentual						
Adulteração	Nº	2001	Nº	2002	N.º	2003	Total	Total
Censura pública	14	22,22%	15	53,57%	7	70,00%	36	35,64%
Censura reservada	15	23,81%	5	17,86%	1	10,00%	21	20,79%
Advertência reservada	34	53,97%	8	28,57%	2	20,00%	44	43,56%
Total	63	100,00%	28	100,00%	10	100,00%	101	100,00%

FONTE: CFC, 2004, p. 2.

Se se for considerar todo o período 2001 a 2003, constata-se que essa infração acarretou a pena de advertência reservada para 44 indivíduos, 43,56% dos casos. Destaque-se que adulterar ou manipular a contabilidade é fraude considerada grave, conforme já se discutiu no Capítulo 1, ao se tratar dos escândalos corporativos nos Estados Unidos da América.

Contudo, avaliando-se as punições aplicadas ano a ano, constata-se que os conselheiros vêm sendo menos tolerantes com esse tipo de infração, ou têm aumentado de maneira significativa o rigor no julgamento das infrações praticadas, preferindo a sanção de censura pública sobre as demais opções disponíveis. Também se pode observar a redução nesse tipo de infração ao longo dos três anos.

- d) Contabilista que firma DECORE, declaração comprobatória de percepção de rendimentos, sem base em documentação hábil e legal.

A DECORE foi instituída no ano de 2000 pelo Conselho Federal de Contabilidade. Trata-se de “um documento contábil destinado a fazer prova de informações sobre percepção de rendimentos, em favor de pessoas físicas [...] (CFC, 2003a, p. 143).” O contabilista é o único responsável pela sua emissão e essa deve estar fundamentada no Livro Diário ou em documentos autênticos, conforme prescrito em anexo à resolução que o criou.

A declaração de rendimentos é um documento de grande utilidade quando a pessoa física precisa provar sua renda junto a instituições bancárias ou no comércio, para obtenção de crédito.

Muitas vezes, o contabilista é instado a alterar o valor real do rendimento do indivíduo para que seja possível a obtenção de empréstimo bancário, vendo-se diante de uma questão ética

que afeta ele próprio e toda a classe. Por esse motivo, esse ato, de acordo com o Manual da Fiscalização (2003b, p. 126), “[...] constitui infração do artigo 2º., inciso I, do artigo 3º., incisos VIII e XVII, e do artigo 11, inciso II, do Código de Ética da Profissão Contábil.”

A Resolução CFC 872/2000 (CFC, 2003a, p. 146), em seu anexo, exemplifica os documentos que podem fundamentar a emissão da DECORE: a) escrituração no livro diário ou no livro-caixa; RPA ou recibo com o contrato de prestação de serviços, contrato de aluguéis, DARF do Imposto de Renda de Pessoa Física (carnê-Leão), com recolhimento regular, entre outros.

Tabela 4 - Sanções por firmação DECORE sem base em documentação legal e hábil impostas pelo CFC no período de 2001 a 2003

Infração	Número de ocorrências julgadas pelo CFC e seu percentual no período 2001 a 2003							
DECORE	N.º	2001	N.º	2002	N.º	2003	Total	Total
Censura pública	0	0,00%	13	26,00%	6	11,32%	19	18,45%
Censura reservada	0	0,00%	6	12,00%	12	22,64%	18	17,48%
Advertência reservada	0	0,00%	31	62,00%	35	66,04%	66	64,08%
Total	0	0,00%	50	100,00%	53	100,00%	103	100,00%

FONTE: CFC, 2004, p. 2.

A Tabela 4 mostra que a aplicação da pena de advertência reservada é a opção da maioria dos conselheiros para esse tipo de infração. A conduta do profissional em não reter os documentos exigidos pela Resolução CFC 872/2000 pode ser uma maneira de dissimular a fraude nas certidões emitidas pelo contabilista.

e) Incapacidade técnica.

A qualificação adequada do profissional para exercer suas atividades constitui um dever ético, ou seja, o profissional deve atender a um conjunto de exigências mínimas relacionadas ao exercício de sua profissão. Assim, se a profissão requer a qualificação técnica e intelectual, essas exigências passam a ser pré-requisitos para a admissão e continuidade do exercício profissional (BITTAR, 2002, p. 371).

Nesse sentido, ser autuado por incapacidade técnica constitui infração do artigo 2º., inciso I, do CEPC, que estabelece como dever do profissional de contabilidade o exercício da 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.

Tabela 5 - Sanções por incapacidade técnica impostas pelo CFC no período de 2001 a 2003.

Infração	Número de ocorrências e percentual no período 2001 a 2003							
	Incapacidade técnica	N.º	2001	N.º	2002	N.º	2003	Total
Censura pública		2	20,00%	6	33,33%	5	31,25%	13
Censura reservada		3	30,00%	1	5,56%	3	18,75%	7
Advertência reservada		5	50,00%	11	61,11%	8	50,00%	24
Total		10	100,00%	18	100,00%	16	100,00%	44

FONTE: CFC, 2004, p. 16.

A Tabela 5 evidencia que 50% dos respondentes preferem aplicar a pena de advertência reservada para esse tipo de infração, embora seja amplamente reconhecido que o profissional incapaz, do ponto de vista técnico, não dispõe das mínimas condições de executar suas atividades profissionais.

Como resumo aos exemplos dados nesses anexos, pode-se constatar que informações relevantes para o julgamento ético não foram apresentadas aos demais conselheiros quando do julgamento da infração ética.

Com uma visão bem diferente do CEPC, o Código de Ética do Profissional de Enfermagem relaciona cada infração contida no Código à respectiva sanção a ser aplicada, conforme se lê a seguir:

Art. 92 – A pena de Advertência Verbal é aplicável nos casos de infrações ao que está estabelecido nos artigos 16 a 26;

Art. 93- A pena de Multa é aplicável nos casos de infrações ao que está estabelecido nos artigos 16 a 75.

Art. 96 – A pena de Cassação do Direito ao Exercício Profissional é aplicável nos casos de infrações ao que está estabelecido no artigo: 16. (COREN-RJ, 2004).

O mesmo procedimento está previsto no Código de Ética dos Médicos Veterinários. Constatase, portanto, que essa postura do Código de Ética Profissional do Contabilista de não correlacionar a infração à respectiva sanção não é consensual nos demais códigos.

Como o julgamento ético do profissional de contabilidade é bastante subjetivo no que diz respeito à gravidade da falta e da sanção a ser aplicada, destaque-se, ainda, mais a possibilidade de esses julgamentos acarretarem sérias conseqüências para a credibilidade da profissão.

Se o profissional perceber que há uma “sensação de impunidade” em consequência da aplicação de penas demasiadamente brandas, as sanções aplicadas deixam de ter um papel educativo e coercitivo, indispensáveis para a adesão do profissional ao Código de ética.

Quanto aos fatores agravantes e atenuantes, o CEPC é omissivo em relação aos agravantes, mas estabelece, no artigo 12, os atenuantes, conforme se lê a seguir:

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. (CFC, 2003a, p. 85).

Os atenuantes contidos no Código são de difícil compreensão. Por exemplo, o que vem ser uma falta cometida em defesa de prerrogativa profissional? Se houve uma falta, há de se presumir a ocorrência de uma ilegalidade e, seja essa qual for, encontra-se em oposição ao próprio espírito do Código: o respeito às leis.

Quanto aos serviços relevantes prestados à classe, se um contabilista considerado um modelo de profissional realizar um ato que contrarie o Código de ética, esse fato deve ser tratado como atenuante ou como agravante?

O inciso II, diferentemente dos demais, segue o preceito legal contido no Código Penal Brasileiro, de atenuar a punição do infrator por não ter ele cometido, até então, qualquer ato contrário ao Código.

2.3.8 O processo ético

Uma vez caracterizada a infração e sendo o profissional autuado, inicia-se o processo ético contra o contabilista. Após ampla defesa, o processo é encaminhado a um conselheiro relator da Câmara de Ética e Disciplina do Conselho Regional de Contabilidade.

Esse relator deverá elaborar um parecer, baseando-se nos fatos que levaram à autuação e que estão apresentados em relatório da fiscalização nas provas e na defesa do autuado. São requisitos essenciais aos quais o relator deve obedecer quando da preparação do seu parecer, de acordo com o artigo 55 da Resolução 949/2002 (CFC, 2003a, p. 209):

- I- preâmbulo, que deverá indicar o número do processo, o nome do autuado, a capitulação e a tipificação da infração;
- II- relatório, que deverá conter a exposição sucinta dos termos da autuação e das alegações, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;
- III- parecer, que deverá conter a indicação dos motivos de fato e de direito em que irá fundar-se a decisão;
- IV- voto, que deverá conter o dispositivo em que o Relator resolverá as questões apresentadas nos autos e a sua sugestão de decisão para o Colegiado (CFC, 2003a, p. 226).

Observe-se que não há menção à obrigatoriedade de o contabilista formalizar em seu relatório a sua percepção da gravidade da falta em relação à sociedade ou à classe, embora a punição deva ser aplicada com base na consideração dessa gravidade.

Apesar de a gravidade da falta ser desconsiderada em seu parecer, o Manual de Procedimentos Processuais (CFC, 2003c, p. 78) sobre esse assunto sustenta que:

- 2. A pena-base deverá ser fixada dentro dos limites máximo e mínimo da pena em espécie.
- 3. Os antecedentes profissionais, o grau de culpa e as consequências da infração, bem como as circunstâncias agravantes e atenuantes, são critérios de fixação da pena-base. [...]
- 5. O grau de culpa do autuado deverá ser analisado considerando-se a intensidade da sua participação na prática infracional, bem como a sua intenção.
- 6. A análise das consequências da infração deverá considerar os danos causados ao cliente ou empregador e os reflexos de ordem material ou moral para a classe contábil e para a sociedade.
- 7. Para efeito do disposto nesta norma e no Regulamento de Procedimentos Processuais, serão consideradas as causas atenuantes previstas no artigo 12, parágrafo único, do Código de Ética Profissional do Contabilista.

Esse Manual, portanto, propõe critérios objetivos para se avaliar a gravidade da falta, os quais, conforme já se mencionou, embora não sejam levados em consideração no Código de ética, são de extrema importância para identificar se a sanção a ser aplicada.

Dada a sua relevância, as determinações citadas anteriormente, também, deveriam ser formalmente consideradas no artigo 55 da Resolução 949/2002, obrigando o relator, na preparação do seu parecer, a usá-las como critério de avaliação. Essa seria uma maneira de o relator subsidiar melhor a formação de sua opinião a respeito da gravidade da infração, bem como a opinião de seus pares, os quais devem ler o seu relato antes das discussões na Câmara.

A ausência desse procedimento impossibilita, ou em muito dificulta, ao relator e a seus pares, uma correta avaliação da gravidade da infração, com reflexos no estabelecimento da punição a ser aplicada ao infrator.

Após ser elaborado, o parecer do conselheiro relator é lido por ele na reunião da Câmara de Fiscalização e Ética. Aos demais conselheiros caberá referendar ou não a punição proposta, após leitura e discussão do assunto.

Na hipótese de não ser arquivado, o processo segue para o Tribunal Regional de Ética, colegiado composto por todos os conselheiros efetivos do Conselho Regional. Nesse colegiado, um novo conselheiro relator é indicado para dar parecer sobre a conduta do profissional, e o profissional autuado poderá fazer nova defesa.

Nessa fase, o conselheiro relator poderá sugerir a manutenção, a redução, ou o arquivamento da penalidade imposta pela Câmara de Fiscalização e Ética. Em qualquer hipótese, o parecer deve respeitar os mesmos pré-requisitos da Resolução 949/2002.

Se a plenária do Tribunal de Ética decidir pela manutenção da pena imposta pela Câmara de Ética e Disciplina, ainda restará ao autuado solicitar o encaminhamento do processo ao Conselho Federal de Contabilidade, para que esse, em última instância, mantenha, reduza a pena ou proceda ao arquivamento do processo.

Neste Capítulo, observou-se que o CEPC é vago na associação entre a infração ética cometida, na avaliação da gravidade dessa infração e a conseqüente punição a ser aplicada. Há, portanto, sérios indícios de que o julgamento ético pode conduzir à aplicação de sanções mais brandas que o necessário, ou excessivas em relação ao delito.

Para comprovar essa possibilidade, utiliza-se o construto Intensidade moral, proposto no modelo de Jones, do qual algumas variáveis já são reconhecidas em outros Códigos de ética (tais como a magnitude das conseqüências e a concentração de efeitos). Se for comprovado que esse construto influi no reconhecimento, no julgamento e na avaliação da gravidade da falta, conclui-se que o CEPC considera fatores atenuantes e agravantes não contidos no Código quando do julgamento e da aplicação de punições aos infratores.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste Capítulo são enumerados os procedimentos metodológicos que podem possibilitar que a situação-problema, já apresentada no Capítulo 1 desta pesquisa, possa ser respondida: qual a percepção da classe contábil quanto aos princípios, os deveres, as obrigações e as sanções contidas no CEPC? Entretanto, antes de detalhá-los, é importante apresentar o modelo construído de acordo com a revisão de literatura, o qual suportará a realização da pesquisa.

3.1 O modelo proposto – uma síntese da literatura

Na revisão de literatura desta pesquisa, foram apresentados sete modelos positivos que contribuem para a identificação dos principais fatores que influenciam o processo de tomada de decisão ética nas organizações, quando se encontram envolvidas questões éticas. Entretanto, nenhum desses modelos contemplou as relações entre a entidade de classe representativa do exercício da atividade contábil e seus membros.

Esses modelos, exceto o de Rest, cuja proposição é mais ampla, foram construídos com o objetivo de se compreender quais variáveis influenciam o comportamento do indivíduo quando este se depara com dilemas de natureza ética no ambiente empresarial. Portanto, referem-se a um contexto em que a cultura organizacional, as relações de autoridade e de responsabilidade, bem como a influência dos colegas de trabalho, estão entre os principais componentes a serem investigados.

O fato de esses modelos se concentrarem no ambiente organizacional torna-os deficientes quando se busca investigar o comportamento de um indivíduo cujo exercício profissional é regulamentado por lei.

Em decorrência dessa limitação, tornou-se necessário construir um modelo que permitisse identificar quais variáveis interferem no processo de tomada de decisão do indivíduo quando ele é vinculado à profissão regulamentada, procedimento essencial para que se possa proceder ao cerne deste estudo: uma pesquisa de campo para avaliar as percepções dos contabilistas

quanto aos princípios, os deveres, as obrigações, e as sanções contidas no CEPC. Esse modelo consta na Figura 9.

Figura 9 - Modelo de tomada de decisões éticas em Contabilidade

O modelo apresentado na Figura 9 distingue-se dos demais em decorrência dos seguintes aspectos:

- Considera o profissional de contabilidade que exerce suas atividades como autônomo ou como profissional assalariado, em qualquer segmento da profissão contábil, não se limitando ao ambiente organizacional de uma empresa;
- Ressalta a característica coercitiva das normas de conduta profissional, inclusive o CEPC. Se, por um lado, o modelo de Hunt e Vitell inovou ao incluir a avaliação deontológica, por outro lado, deve-se destacar que essa avaliação pressupõe a liberdade do indivíduo em decidir qual o rumo a seguir. Isso não é possível em relação às normas de conduta profissional, CEPC, pois seu cumprimento é obrigatório;
- Amplia o papel do CEPC no processo de tomada de decisões éticas de profissionais vinculados a Conselhos de Classe, deixando de ser incluído como restrições ou moderadores situacionais;
- Destaca a gravidade como conceito importante que deve ser considerado no processo de tomada de decisão do indivíduo;

- e) Altera o modelo de Jones, embora considere suas variáveis, ao propor que a ética deontológica, a ética teleológica, e os fatores individuais interfiram no processo de tomada de decisão ética.
- f) Desconsidera o processo cognitivo, nos termos propostos por Rest, como elemento central do processo de tomada de decisões éticas.

A adesão ao Código de ética é representada pelo cumprimento das normas de conduta profissional. Adirir ao Código significa que o profissional compreende o seu dever em cumprir as normas da profissão. Essa obediência ao CEPC não decorre apenas de seu caráter punitivo, se descumprido, mas principalmente da percepção do profissional de que esse conjunto normativo é útil como guia de conduta e reconhecido, de maneira espontânea, como um importante aspecto da atividade profissional.

Essa adesão ao Código, por si só, é insuficiente para elucidar como ocorre a tomada de decisão ética, pois esta também é influenciada pelos fatores individuais. O nível de escolaridade do contabilista, determinando se ele é bacharel ou técnico em contabilidade, sua idade e o tempo de registro no Conselho, a religião que professa, entre outras variáveis, ajudam a constituir a sua identidade moral.

É importante destacar que esses fatores têm características que podem influir no posicionamento do profissional em relação aos dilemas éticos que ele enfrenta na sua prática profissional, e, conseqüentemente, nas normas contidas no Código de ética. O suporte teórico que permite a inclusão dos fatores individuais nesse modelo, já foi discutido na seção 2.2.2 desta pesquisa.

Como exemplo, um profissional que se reconheça como praticante de uma religião pode aderir ao Código pelo fato de este conter os mesmos princípios que regem a sua vida religiosa, levando-o a considerar que, por dever profissional e religioso, ele deve utilizá-lo ao se deparar com problemas éticos em seu dia-a-dia.

Nos modelos apresentados neste estudo, exceto no proposto por Jones, a relevância dos fatores individuais ficou, claramente, demonstrada, justificando sua inclusão. Contudo, o Código de ética e os fatores individuais, por si sós, não são as únicas influências no processo de decisão ética do contabilista.

Como exemplo de outra influência, um Contador, profissional assalariado em uma empresa, recebeu determinação da diretoria para registrar uma despesa, em que a organização já incorrera, somente após a elaboração das demonstrações contábeis do exercício em curso. Caso aceite, ele estará superavaliando o lucro do exercício, mas agirá em desacordo com as normas contábeis.

Essa situação gera o seguinte dilema: manter o emprego e continuar a sustentar a sua família, ou cumprir com os preceitos das normas brasileiras de contabilidade? Portanto, as pressões que o ambiente organizacional pode gerar no contabilista, para que aja de modo antiético, também, podem levá-lo a descumprir os preceitos do Código de ética profissional, em benefício de outros interesses.

Em decorrência dessa constatação, é importante considerar essa realidade no modelo proposto, por meio dos Fatores situacionais. Esse construto influencia a adesão ao CEPC, o qual, também, é capaz de influenciar as decisões dos contabilistas em seu ambiente de trabalho. Os modelos de Ferrell e Gresham; Hunt e Vitell; Ferrel, Gresham e Fraedrich; Jones, além de Trevino, apresentam a base teórica que levou à inclusão do construto Fatores situacionais.

A Figura 9, também, mostra que os Fatores situacionais, o CEPC e os Fatores individuais influenciam as quatro fases do processo de tomada de decisão: o reconhecimento da questão ética, o estabelecimento da sanção ao infrator por meio da fase de julgamento, a intenção de agir e o comportamento moral. Cabe destacar que essas quatro fases foram propostas no modelo criado por Rest, embora o fator cognitivo, pilar do seu modelo, não seja considerado nesta pesquisa como o principal fator que rege a conduta ética dos indivíduos.

As avaliações Deontológica e Teleológica, outros componentes do modelo apresentado na Figura 9, foram propostas originalmente no modelo de Hunt e Vitell. Esse modelo, também, é voltado para o ambiente empresarial na área de Marketing, tendo inovado ao considerar de maneira explícita, a importância da filosofia moral, em especial, as visões deontológicas e teleológicas sobre o comportamento ético do indivíduo.

A gravidade do dilema ético corresponde a outro componente desse modelo. Espera-se que ela influa nos juízos de valor do indivíduo nas fases de reconhecimento da questão ética, no julgamento e na intenção de agir. Conforme já se comentou na revisão de literatura, em especial no modelo de Ferrell, Fraedrich e Ferrell, a gravidade da falta reflete a sensibilidade ética da pessoa em relação a um determinado dilema ético. Essa sensibilidade é formada a partir do conhecimento do profissional a respeito do CEPC, das avaliações deontológica e teleológica, dos fatores individuais e situacionais.

Do ponto de vista dos Códigos de Ética profissionais, a percepção da gravidade da falta também é um fator extremamente importante para a imposição da penalidade a ser aplicada ao infrator, conforme já se constatou na revisão de literatura desta pesquisa. Em consonância com esses Códigos, o Capítulo 3, artigo 12, do CEPC, também, afirma que a punição deve ser aplicada de acordo com a gravidade da falta.

Dessa forma, o julgamento ético é intrinsecamente relacionado com a percepção da gravidade da falta. Por esse motivo, esta foi incluída como um dos componentes essenciais que devem ser observados nesse modelo para fins de aplicação de punição ao infrator.

Ademais, espera-se que a gravidade da falta esteja correlacionada com as variáveis que compõem a Intensidade moral. Isso ocorre porque a sensibilidade do indivíduo quanto à gravidade da questão pode aumentar, ou não, dependendo de quem pode ser prejudicado ou beneficiado pela ação (Fator teleológico) ou da intensidade com que a questão ética afete terceiros (construto Intensidade moral).

Em seguida, na Figura 9, consta a Intensidade moral, inserida a partir do modelo proposto por Jones. Ele se contrapõe aos demais pesquisadores ao considerar que os aspectos mais relevantes nas decisões éticas não se encontram no agente moral (Fatores individuais), ou no ambiente organizacional (Fatores situacionais), mas na própria questão moral.

De acordo com o modelo de Jones, o ambiente organizacional exerce influência apenas no estabelecimento da intenção e do comportamento moral, não interferindo no reconhecimento e no julgamento da questão ética, o que corresponde a uma visão mais restrita quanto à influência desse fator em relação aos demais modelos apresentados neste estudo.

Se se supuser que o modelo proposto por Jones contém os aspectos mais significativos no processo de tomada de decisão, estando em segundo plano os fatores individuais e situacionais, então seria adequado questionar: Qual é o papel dos Códigos de Ética de Profissões Regulamentadas no processo de tomada de decisão nas organizações? Os modelos de Rest e Trevino e de Hunt e Vitell reconhecem a influência dos códigos de ética corporativos, mesmo que indiretamente, mas não se aprofundam a respeito dos códigos de ética de profissões regulamentadas.

O modelo de Jones não apresenta uma resposta clara a essa pergunta. Um dos componentes do construto Intensidade moral, a variável Consenso social, pressupõe que proibições e sanções legais influenciam o processo de tomada de decisão. Nesse sentido, por ser o código de ética um conjunto de normas de cumprimento obrigatório, ele pode estar incluso nessa variável. Entretanto, seu papel no processo de formação da decisão ética não é posto em evidência no modelo.

Ademais, a sociedade pode considerar como válidas regras de comportamento, mesmo que as normas legais estabeleçam o contrário. São exemplos, no Brasil, o Jogo de Bicho e o hábito, até poucos anos atrás, de comprar dólares no câmbio paralelo. Na área contábil, vem sendo comum, há vários anos, a prática de estabelecer contratos verbais com o cliente, mesmo que normas instituídas pelo Conselho Federal de Contabilidade determinem exatamente o contrário.

Esses conflitos entre as normas legais e a conduta social ocorrem porque nem sempre as normas legais representam com fidelidade a posição consensual da sociedade, seja em decorrência de essas normas estarem ultrapassadas, por serem constituídas para atender somente aos interesses de uma parcela da sociedade, seja devido à falta de visão da importância que elas têm para a maioria de determinado grupo social.

Logo, tratar as normas legais, como os códigos de ética de profissões regulamentadas, sob uma mesma variável (Consenso social) que também considera os costumes, hábitos e valores do meio social em que o indivíduo está inserido, pode reduzir a percepção da real relevância do código para o entendimento do processo de tomada de decisões éticas.

Apesar das limitações conceituais do modelo de Jones, os componentes da intensidade moral podem servir em todas as quatro fases do processo de tomada de decisão (reconhecimento, julgamento, intenção e comportamento moral) como um guia que auxilia o tomador de decisões a esclarecer as circunstâncias que envolvem o dilema ético, auxiliando-o na escolha da alternativa que ele julgar mais ética para as circunstâncias.

Se, ao ler um jornal, um indivíduo tomar conhecimento de que houve fraude na Previdência Social, o nível de desaprovação não será o mesmo se a fraude envolver 600 milhões de reais ou 18 mil reais. Note-se que a existência, ou não, de informações a respeito dos valores envolvidos, bem como o seu montante, pode gerar julgamentos diferenciados sobre a gravidade da falta (variável Magnitude das conseqüências).

Como outro exemplo, de acordo com o Código de ética cabe a um dos conselheiros do CRC relatar todas as circunstâncias envolvidas na infração ética cometida por outro profissional. Se a infração estiver relacionada com adulteração das demonstrações contábeis, espera-se que o conselheiro relator informe quais os valores fraudados (dimensão Magnitude das conseqüências) e os efeitos causados sobre terceiros (dimensão Concentração de efeitos) e aponte a gravidade da infração, a qual servirá para propor a punição que ele recomenda. Há de se destacar que será o relato desse conselheiro relator que norteará o julgamento a ser feito pelos demais conselheiros.

Os dois exemplos dados mostram que o modelo de Jones pode contribuir de maneira significativa para o entendimento do processo de tomada de decisão e, em especial, para a compreensão dos julgamentos éticos no âmbito da classe contábil.

Na última etapa do modelo proposto, o comportamento do indivíduo em relação ao dilema ético profissional acresce à sua experiência de vida, permitindo-lhe manter a conduta adotada (ética ou antiética) em situações semelhantes que possam vir a ocorrer no futuro.

Uma vez constituído o modelo a ser utilizado na pesquisa de campo, entende-se que o próximo passo é validá-lo. Entretanto, esse passo está além dos objetivos delineados para esta pesquisa. Reitera-se que o modelo foi proposto para inter-relacionar as diversas teorias existentes sobre o processo de tomada de decisões éticas do contabilista com os preceitos estipulados pelo Conselho Federal de Contabilidade. Como resultado, obtiveram-se os

pressupostos conceituais indispensáveis para o cumprimento dos objetivos propostos nesta pesquisa.

3.2 Hipóteses de pesquisa

A Hipótese de Pesquisa pode ser definida, segundo Oliveira (2003, p. 42), “[...] como uma solução provável para determinado problema. É uma suposição que antecede a constatação dos fatos e tem como característica uma formulação provisória [...]”, na qual se deve identificar a variável independente e a variável dependente, bem como estabelecer uma afirmação sobre a relação entre elas.

Collis e Hussey (2005, p. 24) entendem que a hipótese “[...] é uma idéia ou proposição que pode ser testada para associação ou causalidade, deduzindo-se conseqüências lógicas que possam ser testadas com relação à evidência empírica.” Nesta pesquisa, as hipóteses construídas voltaram-se mais para o teste de associação entre variáveis do que para a avaliação da causalidade entre elas.

Quanto à classificação das hipóteses, Hair (2005, p. 285) trata-a como direcional ou não-direcional. A hipótese direcional contém “[...] termos como ‘mais do que’, ‘menos do que’, ‘positivo’ ou ‘negativo’, ao estabelecer relações entre dois grupos ou duas variáveis [...]”. As hipóteses não-direcionais postulam uma diferença ou relação, mas não indicam uma direção para essas diferenças ou relações. Em decorrência, nesta pesquisa, a Hipótese 2 é direcional, pois se refere à associação positiva entre a variável dependente e as variáveis independentes, e as Hipóteses 1, 3 e 4 são não-direcionais.

A seguir são estabelecidas as hipóteses de pesquisa para cada objetivo proposto para esta pesquisa.

3.2.1 Objetivo 1

O primeiro objetivo visa a verificar se a percepção do profissional a respeito da importância do CEPC como guia de conduta influencia-o a cumprir as normas contidas nesse mesmo Código.

Caso o contabilista considere CEPC como norteador de sua conduta profissional, então é de se esperar que ele procure exercer sua profissão de acordo com os princípios éticos contidos nesse Código. Assim, o grau de predisposição do profissional em cumprir o Código seria decorrência natural dessa posição, assumida de maneira livre e espontânea. Dito de outro modo, quanto maior a percepção do contabilista a respeito da importância do CEPC como guia de conduta, maior deverá ser a sua predisposição para cumprir as normas contidas nesse Código.

O fato de isso não ocorrer pode significar que sua elaboração não foi consensual, porém imposta, ou indicar que as mudanças ocorridas nos valores morais dessa categoria profissional, ao longo dos anos, não motivaram uma revisão no referido Código. Em decorrência, é possível estabelecer a seguinte hipótese:

Hipótese 1: A percepção do contabilista a respeito da importância do CEPC como guia de conduta influencia a sua predisposição para cumprir esse Código de ética.

3.2.2 Objetivo 2

De acordo com o CEPC, as sanções possíveis de serem aplicadas ao infrator têm como parâmetro a gravidade da falta percebida pelo julgador. Quanto maior a gravidade da falta, mais severa deverá ser a punição aplicada ao infrator.

Embora a percepção sobre o nível de gravidade de determinada falta seja construída de maneira essencialmente subjetiva na consciência do indivíduo, o CEPC estabelece que a punição a ser aplicada ao infrator está relacionada ao nível de gravidade da infração percebida por quem julga a referida infração.

A censura pública, por exemplo, é considerada uma punição aplicável a situações extremas de desrespeito ao CEPC. Nesse contexto, é de se supor, que a ela esteja correlacionado o nível altíssimo de gravidade. Situação menos clara ocorre com as punições advertência reservada e censura reservada. Não há como discriminar diferença objetiva entre ambas.

Por esse motivo, no objetivo específico 2 foi proposto investigar se a percepção do contabilista a respeito da gravidade da infração ética é associada à sua percepção a respeito da sanção a ser aplicada ao infrator do CEPC. Disso decorre a seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese 2: A percepção do contabilista a respeito da gravidade da infração ética é positivamente associada à sua percepção a respeito da sanção a ser aplicada ao infrator do CEPC.

3.2.3 Objetivo 3

A proposta do Objetivo 3 é de constatar se a avaliação teleológica, a qual contém situações atenuantes e agravantes não contidas no CEPC, é capaz de influenciar o julgamento ético do contabilista em relação a infrações cometidas por outro colega de profissão.

A aplicação de uma punição adequada ao infrator é fundamental para a harmonia na classe contábil e para seu prestígio junto à sociedade. Entretanto, existe a possibilidade de as consequências decorrentes da atitude do infrator (boas ou ruins) alterarem a percepção do contabilista sobre qual deve ser a punição adequada, mesmo que o CEPC não as aceite como agravante ou atenuante para o infrator.

Nesse momento, constata-se a terceira hipótese desta pesquisa:

Hipótese 3 – A avaliação teleológica, a qual contém situações atenuantes e agravantes não contidas no CEPC, é capaz de influenciar o contabilista em seu processo de tomada de decisão ética.

Essa influência ocorre no momento em que o profissional avalia a gravidade da infração ética, ou pode atuar sobre uma fase específica do processo decisório ético. O primeiro caso corresponde à seguinte Sub-hipótese de pesquisa:

Sub-hipótese 3.1: As variáveis Magnitude das consequências, Consenso social e Concentração de efeitos, contempladas no modelo de Jones, influem na percepção da gravidade da falta cometida pelo infrator.

A Sub-hipótese 3.2 procede à avaliação do impacto do fator teleológico em uma das fases do processo decisório ético: a da intenção de agir, conforme exposto a seguir:

Sub-hipótese 3.2: A avaliação teleológica influi na intenção de indivíduo em alterar o julgamento ético sobre determinado dilema moral.

A revisão de literatura já fez referência à constatação de que os indivíduos se valem tanto dos conceitos oriundos da ética deontológica quanto da ética teleológica em seu processo de tomada de decisão ética. Portanto, é de se esperar que a ética teleológica possa levar a mudanças nos julgamentos éticos do indivíduo.

Se essa visão prevalecer, pode ser questionável o papel normativo do CEPC, pois este pode não ser o principal componente a guiar a conduta ética dos indivíduos, e, tampouco exercer poder coercitivo capaz de se contrapor às motivações de natureza teleológica nessa fase do processo de tomada de decisão ética.

3.2.4 Objetivo 4

O exame dos Fatores individuais (o sexo, a idade, o tempo de registro no CRC, entre outros) sobre a predisposição do indivíduo para cumprir as normas contidas no CEPC correspondeu ao Objetivo 4 de pesquisa.

Hipótese 4: Existem diferenças significativas, em termos de predisposição para cumprir as normas do Código de ética, entre os diversos subgrupos que compõem a classe contábil.

Esses subgrupos são estabelecidos a partir dos fatores individuais que influenciam o processo de tomada de decisões éticas, como: idade, religião, sexo, escolaridade, dentre outros. Em decorrência, essa pesquisa buscou comprovar as seguintes Sub-hipóteses:

Sub-hipótese 4.1: a categoria profissional do contabilista influi na sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.2: a região em que o contabilista trabalha influencia na sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.3: a idade do contabilista influencia em sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.4: o tempo de registro do profissional no Conselho Regional de Contabilidade influencia na sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.5: a posição do contabilista no mercado de trabalho influencia na sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.6: a existência de formação acadêmica influi em sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.7: a religião professada pelo profissional influi em sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.8: o sexo do indivíduo influi em sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

3.3 Tipo e método de pesquisa

A pesquisa científica constitui uma investigação que segue as normas de metodologia consagradas pela ciência desde a fase de planejamento até sua conclusão e redação. (RUIZ, 1996, p. 49). Essas normas estabelecem, entre outros, os tipos e métodos de pesquisa que podem ser aplicados.

Existem inúmeros tipos de pesquisa, mas é possível classificá-los, no mínimo, em pesquisa: bibliográfica, descritiva e experimental (CERVO; BERVIAN, 1983, p. 54).

Outro grupo de autores faz uma classificação diferente da proposta por Cervo e Bervian. Eles agrupam as pesquisa em três categorias: a exploratória, a descritiva e a causal. Segundo Cooper e Schindler (2003, p. 136),

A exploração é particularmente útil quando os pesquisadores não têm uma idéia clara dos problemas que vão enfrentar durante o estudo. Através da exploração, os pesquisadores desenvolvem conceitos de forma mais clara, estabelecem prioridades, desenvolvem definições operacionais e melhoram o planejamento final da pesquisa. [...] a área da investigação pode se tão nova ou tão vaga que o pesquisador precisa fazer uma exploração a fim de saber algo sobre o problema enfrentado pelo administrador. Variáveis importantes podem não ser conhecidas ou não estar totalmente definidas. [...]. O seu objetivo da exploração é desenvolver hipóteses, e não testar.

Nesse mesmo sentido, Hair *et al.* (2003, p. 83), afirmam que a pesquisa:

[...] exploratória é aplicável quando as questões de pesquisa são vagas ou quando há pouca teoria disponível para orientar as previsões. Às vezes, os administradores e os pesquisadores podem achar impossível a formulação de uma afirmação básica do problema de pesquisa. A pesquisa exploratória é usada para desenvolver uma melhor compreensão. [...].

Em decorrência, esses estudos não têm a intenção de testar hipóteses específicas de pesquisa. Muitas vezes não há qualquer informação que possa sugerir a mais remota das hipóteses. Elas são vagas e pouco definidas, ou até inexistentes. Quando ocorrem, podem ser especulativas e respondem, no máximo, apenas em parte a questão. O objetivo, portanto, é procurar padrões, idéias ou hipóteses, em vez de testá-las ou confirmá-las (HAIR *et al.*, 2003, p. 83; AAKER *et al.*, 2001, p. 94; COLLIS e HUSSEY, 2005, p. 25).

As pesquisas descritivas são, normalmente, estruturadas com hipóteses ou questões a serem investigadas. Podem atender a diversos objetivos de pesquisa, tais como: a) descrições de características associadas à população-alvo, b) descoberta de associações entre as diferentes variáveis, e c) descoberta e mensuração das relações de causa e efeito entre variáveis. Em geral hipóteses derivadas da teoria servem para guiar o processo e fornecer uma lista que precisa ser mensurada (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 136; HAIR *et al.*, 2003, p. 86).

Quando é necessário mostrar que uma variável causa ou determina o valor de outras variáveis, a pesquisa descritiva é insuficiente, já que tudo que ela pode provar é que duas variáveis estão relacionadas ou associadas. Destaque-se que, além de bastante útil, a associação é a base para se inferir a existência de causalidade. Portanto, quando se deseja ir além da idéia de associação, é necessário fornecer provas adicionais. Por esse motivo, é necessária uma terceira categoria: a pesquisa causal (AAKER *et al.*, 2001, p. 96).

As pesquisas causais buscam saber de que maneira uma variável afeta ou é “responsável” por mudanças em outra variável. Há maior interesse em entender, explicar, prever e controlar as relações entre as variáveis do que em descobrir suas causas. (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 139; HAIR *et al.*, 2003, p. 89).

A investigação das causas do comportamento ético do profissional não foi o objeto principal desta pesquisa, que buscou avaliar a existência de associação entre a variável dependente (cumprimento do CEPC ou Gravidade da falta, por exemplo) e diversas outras variáveis

representativas da importância dada ao Código pelos membros da classe contábil, fato esse que permite caracterizá-la como pesquisa descritiva.

O método adotado também pode diferenciar uma pesquisa. Há pesquisadores que preferem o método quantitativo, com enfoque na mensuração. Outros preferem o método qualitativo, por ser mais subjetivo e envolver o exame e a reflexão das percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas (COLLIS e HUSSEY, 2005, p. 26).

Na visão de Godoy (1995, p. 58),

De maneira diversa, a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise dos dados. Parte de questões ou focos de interesses amplos, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo.

Ainda de acordo com a referida autora, na pesquisa qualitativa os dados coletados surgem em forma de transcrições, de entrevistas, fotografias, desenhos e vários tipos de documentos. O ambiente e as pessoas nele inseridas devem ser olhados holisticamente: não são reduzidos a variáveis, mas observados como um todo (GODOY, 1995, p. 62).

Em conclusão, pode-se afirmar que este estudo é de natureza quantitativa pelos seguintes motivos: a) as questões pesquisadas foram definidas previamente; b) os dados foram coletados por meio de questionários fechados e analisados segundo técnicas que não implicam análise textual das respostas; c) técnicas estatísticas foram utilizadas de maneira intensiva, com o objetivo de dar maior precisão aos resultados alcançados.

3.4 População e Amostra

A população-alvo desta pesquisa compreende os contadores e técnicos em contabilidade com registro ativo em Conselho Regional de Contabilidade. Possuir registro ativo significa que, perante o Conselho, o profissional dispõe de todas as condições legais para o exercício da profissão.

A amostra foi composta, inicialmente, por profissionais com registro ativo nos três Conselhos Regionais de Contabilidade com maior número de inscritos, nesta ordem: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRCSP), Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro (CRCRJ) e Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRCMG). Compõem a amostra os profissionais cujo endereço eletrônico conste no banco de dados dos referidos Conselhos.

Diante da recusa do CRCSP de encaminhar e-mails aos profissionais, dando-lhes ciência desta pesquisa, o CRCRS foi incluído na pesquisa.

3.5 Definições Operacionais

Operacionalizar uma variável significa traduzi-la em termos mensuráveis. Isso requer, primeiramente, a definição teórica da variável e, em seguida, sua definição empírica ou operacional (GIL, 1999, p. 89).

De acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 54), nessa definição “não importa se o objeto a ser definido é físico (p. ex., máquina de costura) ou altamente abstrato (p. ex., motivação), a definição deve especificar as características e como elas devem ser observadas.”

Alem disso, as variáveis podem ser classificadas de acordo com a relação temporal (variável dependente, independente ou interveniente) que existe entre elas ou segundo o caráter escalar dos elementos (RICHARDSON, 1999, p. 129).

Aaker *et al.* (2001, p. 350) apresentam as seguintes conceituações para variáveis independente e dependente:

Variável independente – a variável que pode ser manipulada, modificada ou alterada pelo experimentador, independentemente de qualquer outra variável. A variável independente é hipoteticamente a influência causal.

Variável dependente - a variável cujos valores dependem da manipulação do experimentador. Representa o critério ou o padrão pelo qual os resultados do experimento são julgados. As mudanças na variável dependente são presumivelmente os efeitos das mudanças havidas na variável independente.

As variáveis intervenientes são aquelas que, ao longo do tempo, se colocam entre as variáveis independentes e dependentes (RICHARDSON, 1999, p. 131).

Segundo Lakatos e Marconi (1995, p. 193), a variável interveniente em “uma seqüência causal, se coloca entre a variável independente (X) e a dependente (Y), tendo como função ampliar, diminuir ou anular a influência de X sobre Y.”

Quanto ao caráter escalar, segundo a forma de classificação citada por Richardson, as variáveis podem ser classificadas como:

- a) Nominal: os números servem apenas como rótulos ou etiquetas para identificar e classificar objetos com uma rígida correspondência biunívoca entre os números e os objetos.
- b) Ordinal: atribuem-se números a objetos para indicar até que ponto possuem determinada característica. Assim, é possível determinar se um objeto apresenta essa característica em maior ou menor grau do que outro.
- c) Intervalar: utilizam números para classificar objetos, de tal modo que distâncias numericamente iguais na escala representam distâncias iguais na característica que está sendo medida.
- d) Razão: corresponde à escala mais alta. Permite ao pesquisador identificar ou classificar os objetos, dispô-los em ordem de posto e comparar intervalos de diferenças (MALHOTRA, 2001, p. 237-241).

Além dessas classificações, é possível considerar as variáveis como métricas ou não-métricas. Os dados métricos ou dados intervalares identificam ou descrevem indivíduos (ou objetos) pela quantia ou grau em que o indivíduo pode ser caracterizado pelo atributo. Os dados não-métricos, ou qualitativos, correspondem a atributos ou características que identificam ou descrevem um indivíduo ou objeto. Diferem dos dados métricos por indicarem a presença de um atributo, mas não a quantia (HAIR *et al.*, 2005, p. 24).

A partir desses pressupostos, as variáveis foram definidas e classificadas quanto à relação temporal existente entre elas (dependência ou independência) e ao seu caráter escalar (nominal, ordinal, intervalar ou de razão).

A Figura 10 demonstra as hipóteses e variáveis que compõem a pesquisa, constituídas em conformidade com o modelo teórico explicitado na revisão de literatura.

Figura 10 – As hipóteses e as variáveis de pesquisa

Quando a questão for uma tradução da língua inglesa, julgou-se adequado incluir essa tradução no quadro de definições operacionais. Para os demais casos, a íntegra do questionário encontra-se no Apêndice 1.

3.5.1 Fatores individuais

As variáveis demográficas, que compõem a Parte I do formulário de pesquisa, podem ser definidas como o conjunto de características que decorrem do nascimento (idade, sexo) e do processo de socialização (religiosidade, educação, experiência profissional, entre outros) do indivíduo. Apresenta as características que auxiliam no conhecimento de diferentes níveis de adesão ao Código por parte dos diversos subgrupos da classe contábil. Todas essas variáveis foram classificadas como independentes.

O Quadro 1 apresenta as variáveis que compõem os Fatores individuais.

Quadro 1- Variáveis que compõem os Fatores individuais

N.o	Definição	Valor	Classificação
Q1	Categoria profissional no CRC	1- Contador 2- Contador Conselheiro CRC 3- Técnico em Contabilidade 4- Técnico Contabilidade Cons. CRC	Nominal
Q2	Estado em que possui registro profissional	Sigla do Estado da Federação	Nominal
Q3	Idade	Anos de vida	Razão
Q4	Sexo	1- Masculino 2-Feminino	Nominal
Q5	Tempo de registro em CRC	Anos	Razão
Q6	Posição no mercado de trabalho	1- aposentado 2- autônomo 3- desempregado 4- empregado 5- empregador	Nominal
Q7	Outro curso superior	1- Economia 2 - Direito; 3- Administração 4- Nenhum curso	Nominal
Q8	Religião professada	1- Sim 2- Não	Nominal
Q9	Pós-graduação	1- Sim 2- Não	Nominal

3.5.2 CEPC – guia de conduta

As variáveis relacionadas com o CEPC têm por objetivo avaliar o entendimento do contabilista a respeito desse Código. Em decorrência, as variáveis Q10 e Q13 (questão invertida) e a variável Q40 buscam compreender a importância do CEPC para o profissional de contabilidade. A variável Q13 foi constituída para avaliar se as respostas dadas à variável Q10, Importância do CEPC como guia de conduta, ocorreu de forma consistente. Por esse motivo, apresentam sentidos opostos. Se na variável Q10 é dito que “o CEPC é importante”, na outra (Q13) afirma-se que “o Código é irrelevante.” Assim, espera-se que as respostas assinaladas como “Concordo totalmente” (categoria 5) em uma variável corresponda à opção 1, na outra variável.

A variável Q14 representa a percepção do respondente quanto à leitura do CEPC, a variável Q15 indica qual o seu nível de clareza, e a variável Q16 evidencia se esse Código é útil para reduzir suas dúvidas no dia-a-dia de sua atividade profissional.

As variáveis constantes no Quadro 2, exceto a Q(40), apresentam seu valor em uma escala de Likert de 1 a 5 (1- Discordo totalmente, 2- Discordo parcialmente, 3- Indiferente, 4- Concordo

parcialmente, 5- Concordo totalmente). A seção 3.6.1 contém exposição detalhada sobre o uso das escalas de medidas utilizadas nesta pesquisa. Todas as variáveis foram consideradas como variáveis independentes.

Quadro 2- Variáveis que compõem o CEPC como guia de conduta

Nº	Definição	Valor	Classificação
Q10	Importância do CEPC como guia de conduta para o profissional	Escala de Likert	Ordinal
Q13	Irrelevância do CEPC para a atividade profissional (Questão reversa)	Escala de Likert -	Ordinal
Q14	Nível de conhecimento (leitura) sobre o CEPC	Escala de Likert	Ordinal
Q15	Nível de clareza do CEPC	Escala de Likert	Ordinal
Q16	Auxílio do CEPC para reduzir dúvidas do profissional	Escala de Likert	Ordinal
Q40	Nota dada ao CEPC	Nota de 1 a 9	Ordinal
Q40AJ	Nota dada ao CEPC	1- Ruim (nota 0 a 4,9) 2- Média (nota 5 a 6,9) 3- Boa (nota 7 a 7,9) 4- Ótima nota (8 a 8,9) 5- Excelente (nota 9)	Ordinal

3.5.3 Cumprimento das normas de conduta

Adesão ao CEPC é conceituada nesta pesquisa como a disposição do indivíduo de cumprir as normas contidas nesse Código de ética.

Quadro 3- Variáveis que compõem o Cumprimento de normas de conduta

N.º	Definição	Valor	Classificação
Q11	Cumprimento das normas (Questão reversa)	Escala de Likert – invertida	Ordinal
Q17	Cumprimento de norma	Escala de Likert	Ordinal
Q17bin	Cumprimento de norma. Corresponde à variável Q17 em forma binária	0- Não cumpro totalmente as normas do CFC 1- Cumpro totalmente as normas do CFC	Ordinal

A variável Q17 - Cumpro todas as normas elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade, mesmo que discorde de algumas ou de todas, foi originalmente constituída segundo a escala de Likert com cinco categorias, embora não exista, do ponto de vista da ética deontológica Kantiana, a opção de cumprimento ou discordância parcial. O indivíduo só tem duas escolhas: ou ele cumpre, ou ele não cumpre o CEPC. Em essência, portanto, é uma variável dicotômica.

As variáveis Q11 e Q17 apresentam seu valor em uma escala de Likert de 1 a 5 (1- Discordo totalmente, 2- discordo parcialmente, 3- Indiferente, 4- Concordo parcialmente, 5- Concordo totalmente). A variável Q11 encontra-se na forma invertida (negativa) com o intuito de avaliar a consistência das respostas dadas para a variável Q17.

O uso da escala de Likert com 5 categorias e a posterior transformação para dicotômica deveu-se à ponderação feita por Aaker *et al.* (2001, p. 324): “as perguntas sobre atitudes invariavelmente possuem posições intermediárias. [...] como regra geral, o espectro de opiniões pode ser mais bem capturado, na maioria dos casos, com cinco a sete categorias de respostas.”

Em decorrência, optou-se, inicialmente, por considerar uma amplitude maior de respostas, para que a categoria “Concordo totalmente” contenha um nível de consistência maior do que se simplesmente houvesse as opções “Cumpro” ou “Não cumpro o CEPC.” No decorrer das análises dos dados, essa variável foi reclassificada como dicotômica, com o valor 0 (zero) para as respostas assinaladas nas categorias “1- Discordo totalmente” até “4- Concordo parcialmente.” A opção 1 ficou restrita às afirmações assinaladas como “5- Concordo totalmente” na escala original de Likert.

A variável Q17bin, cumprimento do CEPC, é tomada nesta pesquisa como dependente nesta pesquisa e a Q11, variável independente.

3.5.4 Oportunidade

A Oportunidade, de acordo com Ferrell *et al.* (2001, p. 101), “descreve as condições que limitam ou permitem um comportamento ético ou antiético do indivíduo.” Em especial, a percepção do indivíduo de que o CRC não pune os infratores pode favorecer o comportamento inadequado do profissional. Nesta pesquisa, essa variável tem seu sentido ampliado, não se restringindo ao ambiente organizacional.

Quadro 4- Variável Oportunidade

N.º	Definição	Valor	Classificação
Q12	O CRC pune infrações ao CEPC	Escala de Likert	ordinal

A escala de Likert foi construída no intervalo de 1 – Discordo totalmente a 5- Concordo totalmente, sendo que essa variável foi classificada como independente.

3.5.5 Fator teleológico

O Fator teleológico pode ser definido como a orientação de natureza teleológica que, tomada pelo indivíduo, pode influenciar seu comportamento moral. Decisões desse tipo visam a atender ao seu próprio interesse ou a uma lógica utilitarista.

3.5.5.1 Influência da corrente teleológica - fase de Intenção de Agir

O questionário de pesquisa apresentou duas situações que representam a interferência da corrente Teleológica sobre o processo de tomada de decisão ética do profissional. O Quadro 5 detalha as principais características das variáveis independentes que representam essa situação.

Quadro 5- Variáveis que compõem a influência teleológica

N.º Questão	Definição	Valor	Classificação
Q28	Utilitarismo ético	1- Decido não punir 2- Diminuo a punição 3- Mantenho a punição 4- Aumento a punição	Ordinal
Q39	Egoísmo ético	1- Decido não punir 2- Diminuo a punição 3- Mantenho a punição 4- Aumento a punição	Ordinal

3.5.5.2 Influência da corrente teleológica - Intensidade moral sobre a Gravidade

De acordo com Jones, a Intensidade moral é definida como o conjunto de características da questão moral que influenciam o processo de tomada de decisão. Encontra-se vinculada à ética teleológica, pois essas características permitem avaliar a conduta ética do profissional com base nas conseqüências do ato moral (magnitude das conseqüências e concentração de efeitos, por exemplo) para terceiros.

Em função da limitação do número de questões desta pesquisa, serão abordadas três dimensões desse construto com o objetivo de avaliar se elas influenciam o profissional no estabelecimento de sua percepção a respeito da gravidade da infração ética:

- a) concentração de efeitos: a intensidade com que os custos ou benefícios de um ato afetam poucas pessoas;
- b) consenso social: o grau de concordância social em que um determinado ato é bom ou mau;
- c) magnitude das conseqüências: a soma dos prejuízos ou benefícios que decorrem para as vítimas (ou beneficiários), relacionados ao ato moral em questão.

O Quadro 6 apresenta as variáveis relacionadas ao modelo de Jones.

Quadro 6- Variáveis relacionadas à Intensidade moral

Nº	Definição	Valor	Classificação	Questão
Q20 e Q31	Concentração de efeitos (Questão invertida)	Escala de Likert	Ordinal	A atitude do contabilista trouxe poucos prejuízos para todas as vítimas. ³⁷
Q21 e Q32	Consenso social	Escala de Likert	Ordinal	A maioria das pessoas concorda em que a atitude do contabilista é errada. ³⁸
Q22 e Q33	Magnitude das conseqüências	Escala de Likert	Ordinal	A atitude do contabilista trará sérias conseqüências para outras pessoas. ³⁹
Q23 e Q34	Magnitude das conseqüências (Questão invertida)	Escala de Likert	Ordinal	A soma dos prejuízos que a atitude do contabilista pode ocasionar para outras pessoas é muito pequena. ⁴⁰

A escala de Likert foi construída de 1- Discordo totalmente até 5- Concordo totalmente. Todas as variáveis foram classificadas como independentes.

37 "Concentration of effect - This act will cause little harm to all the victims (reverse coded)." (CARLSON et al., 2002, p. 15).

38 "Social consensus – most people would agree that the (marketer's) action is wrong." (SINGHAPAKDI et al. 1996, p. 245).

39 "Magnitude of consequences the manager's decision will have serious consequences for others." (MAY; PAULI. 2002, p. 41).

40 "Magnitude of consequences – the overall harm (if any) done as a result of the [marketer]'s action would be very small." (MAY; PAULI. 2002, p. 41).

3.5.6 Gravidade

A gravidade da infração reflete a sensibilidade da pessoa ou do grupo que dá início ao processo de tomada de decisões. Também leva em consideração os valores, as crenças, as necessidades, as maneiras de ver as coisas, as características especiais da situação. Por esse motivo, as questões éticas podem ser interpretadas de maneiras diferentes pelos indivíduos (FERRELL *et al.*, 2001, p. 94).

No caso específico desta pesquisa, a variável Gravidade procura medir a percepção do indivíduo quanto a dois dilemas morais e se as decisões tomadas estão de acordo com a gravidade considerada pelo próprio indivíduo.

Quadro 7- Variáveis que compõem a Gravidade

N.º	Definição	Valor	Classificação
Q19 e Q30	Nível de gravidade do dilema moral	1- Nenhuma 2- Mínima 3- Média 4- Alta 5- altíssima	Ordinal
Q19bin e Q30bin	Nível de gravidade do dilema moral. Correspondem à forma binária.	0-nenhuma até alta 1-gravíssima	Ordinal

Essas variáveis são tratadas como dependentes para se responder à Hipótese 2 e à Sub-hipóteses 3.2.

3.5.8 Reconhecimento

Corresponde à capacidade do indivíduo de reconhecer o aspecto moral implícito em determinado problema. Essas variáveis são dicotômicas e classificadas como independentes.

Quadro 8- A variável Reconhecimento

N.º	Definição	Valor	Classificação	Questão
Q18 e Q29	Reconhecimento da questão moral	1- Sim 2- Não	Nominal	Esta situação denota um problema moral? ⁴¹

41 “Ethical perceptions -The situation above involves an ethical problem.” (SINGHAPAKDI *et al.*, 1996, p. 245).

3.5.9 Julgamento

Corresponde à avaliação moral que o indivíduo faz para estabelecer se determinada conduta é ética ou antiética, a partir da sua percepção sobre a gravidade da falta. No contexto dessa pesquisa, essa decisão está relacionada à seguinte pergunta: “ao tomar conhecimento do fato, o CRC deve puni-lo ou não puni-lo?” A decisão de punir implica o estabelecimento da pena obrigatória e da pena disciplinar, a qual, por sua vez, deve ser de acordo com o nível de gravidade considerada pelo tomador de decisão.

Quadro 9- Variáveis que compõem a fase do Julgamento Ético

N.º	Definição	Valor	Classificação
Q25 e Q36	Atitude do Conselho	1- Puni-lo 2- Não puni-lo	Ordinal
Q26 e Q37	Punição ética	1- Advertência reservada 2- Censura reservada 3- Censura pública	Ordinal
Q27 e Q38	Punição disciplinar	1-Multa 2- Suspensão	Ordinal

Todas essas variáveis foram classificadas como independentes.

3.5.10 Intenção Moral

Consiste na intenção do profissional de agir de acordo com a decisão que foi considerada moralmente correta na fase do julgamento ético. Essas duas variáveis foram classificadas como independentes.

Quadro 10- Variáveis que compõem a fase da Intenção Moral

N.º	Definição	Valor	Classificação	Valor
Q24 e Q35	Intenção de agir do tomador de decisões	Escala de Likert	Ordinal	Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma maneira que o contabilista. ⁴²

O Quadro 11 apresenta a classificação das variáveis dependentes, de acordo com cada uma das hipóteses de pesquisa.

⁴² Ethical intentions - “I would act in the same manner as [marketer] did in the above scenario.” (SINGHAPAKDI et al., 1996, p. 245).

Quadro 11- Classificação das variáveis dependentes por Hipótese de pesquisa

Hipótese de Pesquisa	Variáveis dependentes
H1 e H4	Q17 transformada para Q17 (binária)
H2	Q19 (transformada para binária) e Q30 (transformada para binária)
H3.1	Q19 (transformada para binária) e Q30 (transformada para binária)
H3.2	Q28 e Q39

3.6 Instrumento de coleta de dados

O processo de elaboração do questionário de pesquisa iniciou-se com a identificação, na seção 2.2, dos fatores individuais e organizacionais e dos modelos de tomada de decisões éticas que procuram explicar os principais aspectos (fatores) que influenciam o processo de tomada de decisão ética. A seção 2.3 tratou do Código de ética da profissão, em especial do seu papel como guia de conduta e como instrumento para aplicação de punições a quem infrinja as regras estabelecidas. Esse referencial teórico possibilitou não apenas a elaboração do questionário, como também a interpretação dos resultados obtidos em relação às hipóteses de pesquisa.

O questionário contém questões sobre dados pessoais do indivíduo, tais como idade, sexo, tempo de registro em Conselho Regional de Contabilidade. Também abrange diversas questões sobre crenças, atitudes e comportamento profissional. A respeito da utilização do questionário como instrumento para a coleta desse tipo de informações, Gil (1999, p. 133) esclarece que

Os questionários visam, freqüentemente, obter dados referentes a fenômenos subjetivos, como, por exemplo, a crença dos respondentes [...], a atitude em relação ao seu próprio trabalho, os sentimentos em relação à criminalidade [...]. Questões dessa natureza são as mais difíceis de serem respondidas [...]. A despeito, porém, de sua complexidade, as atitudes podem ser medidas por escalas específicas.

As questões sobre atitudes e comportamentos estão agrupadas no questionário em três partes: Parte I - Perfil socioeconômico; Parte II - Ética Profissional; e Parte III - Posicionamento profissional ético.

Na Parte I, Perfil socioeconômico, constam questões que auxiliam na identificação dos subgrupos que compõem a classe contábil. Esses subgrupos podem ser compostos por gênero, nível de escolaridade, renda familiar, religiosidade e participação no mercado de trabalho, entre outros. A análise dos subgrupos possibilita saber se eles têm diferenças significativas quanto à aceitação das normas do Código de ética da profissão, objeto da Hipótese 4 desta pesquisa.

A Parte II, Ética profissional, busca investigar a percepção do contabilista quanto ao cumprimento do Código de ética da profissão. Essas questões visam a responder à Hipótese 1 desta pesquisa.

A Parte III, Posicionamento profissional ético, contém dois casos a serem analisados pelos respondentes, com o objetivo de aferir a interferência da ética teleológica sobre a percepção da gravidade da falta (H 3.1) e sobre a intenção do profissional de agir de acordo com o julgamento feito (H 3.2). Ressalte-se, porém, que, não sendo estanques, essas três partes se inter-relacionam para comprovarem ou rejeitarem todas as hipóteses de pesquisa.

O questionário, antes de ser aplicado, foi avaliado em um pré-teste com 48 profissionais. Os resultados alcançados permitiram reduzir o número de questões e melhorar a sua qualidade.

3.6.1 As escalas de medida

Quando da construção das escalas de medida para as Partes II e III do questionário, optou-se pela escala de Likert, com 5 categorias de respostas a um conjunto de afirmações elaboradas pelo autor, que vão de “Discordo totalmente” a “Concordo totalmente.” Para a análise, atribuiu-se a cada afirmação um escore numérico de 1 a 5, sendo a análise feita por item (perfil).

Cabe destacar que, no questionário, foram utilizadas afirmações invertidas (ou negativas), com o objetivo de confirmar alguns itens de pesquisa. Essas afirmações negam outras que se deseja confirmar. Para Malhotra (2001, p. 266),

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

A inclusão de questões de cunho negativo é um recurso que também ajuda a melhorar a confiabilidade do questionário, conforme Parker e Rea (2002, p. 53):

Quando uma pergunta é importante, particularmente delicada ou controversa, o grau de veracidade ou cuidado da resposta pode ser questionado. Nessas situações, pode ser adequado incluir no questionário uma verificação da consistência da resposta do entrevistado, fazendo-se a mesma pergunta de maneira diferente ou em outro lugar do questionário.

A técnica de questões positivas e negativas (ou invertidas) foi utilizada nesta pesquisa e encontra-se identificada na definição operacional das variáveis.

Outro aspecto a ser destacado refere-se à construção dos itens que constituem o questionário. Como meio de incentivar o respondente a fornecer informações que ele possa não estar propenso a dar, Malhotra recomenda que, na formulação da pergunta, seja adotada a técnica projetiva.

Por essa técnica, pede-se que o respondente expresse sua opinião em relação a uma terceira pessoa, em vez de expressar, diretamente na primeira pessoa, suas crenças e atitudes pessoais. Segundo Malhotra, o fato de pedir ao indivíduo que responda na terceira pessoa reduz a pressão social para que se dê uma resposta aceitável (MALHOTRA, 2001, p. 170).

A utilização da técnica projetiva não é consensual em pesquisas que envolvam o campo da ética. Por exemplo, para avaliar a influência de fatores pessoais no processo de tomada de decisão, Paolillo e Vitell (2002, p. 72) elaboraram um questionário em que constavam, entre outras, as seguintes afirmações na primeira pessoa:

- a) Eu estaria disposto a mudar de empresa se o novo trabalho fosse com pessoas mais amigáveis.⁴³
- b) Eu poderia provavelmente tomar a mesma atitude desta ação.⁴⁴
- c) Eu estou geralmente satisfeito com o tipo de trabalho que eu executo neste meu emprego.⁴⁵

43 "I would be willing to change companies if the new job was with people who were more friendly."

44 "I would be likely to take the same action in this situation."

45 "I am generally satisfied with the kind of work I do in this job."

Em outro trabalho, de Jung (2002, p. 610), foram feitas as seguintes afirmações:

Eu tenho dificuldade de expressar minha opinião aos meus superiores.⁴⁶

Eu encontro dificuldade em discordar de qualquer pessoa em uma posição mais alta do que a minha.⁴⁷

Eu encontro dificuldade em discordar de figuras autoritárias.⁴⁸

Como se vê, o uso do pronome na primeira pessoa não é um pressuposto da elaboração do questionário, mas uma opção a ser levada em consideração caso o pesquisador perceba que os respondentes podem se sentir constrangidos a dar uma resposta diferente de determinado padrão.

No pré-teste constatou-se que o uso da primeira pessoa, também, não influenciou os respondentes a concordarem total ou parcialmente com as afirmações ali contidas. Na variável Q30, por exemplo, questionou-se o respondente a respeito do cumprimento das normas do Código. Cerca de 9% não desejaram opinar, 7% foram de respostas em branco, 28% discordaram ou foram indiferentes e 42% concordaram totalmente com essa afirmação.

Esses percentuais apresentados indicam que os respondentes não se sentiram tolhidos em externar suas opiniões a respeito do Código de ética profissional. Dada a importância de se conhecer, de maneira direta, a opinião do respondente quanto à adesão ao Código de ética, algumas afirmações foram elaboradas em forma direta nesta pesquisa.

3.6.2 Os casos

O uso da técnica de casos é bem estabelecido em pesquisa ética e pode ser um meio apropriado para os esforços de pesquisa (HUNT; VITELL, 1986, p. 11). A sugestão de uso dessa técnica, dada por esses autores quando da construção do seu modelo de tomada de decisão ética, continua sendo largamente aceita. São exemplos os estudos de Morris e McDonald (1995, p. 715), Singhapakdi e Vitell (1993, p. 7), Carlson *et al.* (2002, p. 15), entre outros.

Hunt e Vitell (1986, p. 7), porém, destacam que “[...] é extremamente importante que, em quaisquer situações ou casos utilizados para testar empiricamente o modelo, seu conteúdo

46 “it is difficult for me to express my opinions to superiors.”

47 “I find it difficult to disagree with someone in a higher position than mine.”

48 “I find it hard to disagree with authority figures.”

ético seja percebido pelos respondentes.”⁴⁹ Sendo assim, a inclusão de casos no questionário só terá validade se o seu conteúdo ético for reconhecido por todos os profissionais de contabilidade.

Visando a essa validação, esses autores sugerem que o pesquisador submeta todos os casos a pré-testes, a fim de se certificar de que os respondentes de fato acreditam que há uma questão ética envolvida no cenário (HUNT; VITELL, 1986, p. 11).

O pré-testes foi realizado e indicou que o caso 1 e o caso 2 foram reconhecidos como questão moral por 86% e 67,4% dos respondentes, respectivamente.

CASO 1 – Retenção de livros e documentos, e apropriação de valores do cliente.

O contabilista reteve, indevidamente, livros e documentos, bem como se apropriou de valores confiados à sua guarda para pagamento de emolumentos, taxas, tributos ou multas de interesse do cliente.

Nesse caso, a Câmara de Fiscalização e Ética do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, seguida pelo Tribunal Regional de Ética do mesmo Conselho, aplicou a sanção de censura pública, devido ao descumprimento dos seguintes incisos do artigo 3º. do Código de Ética Profissional do Contabilista: X – prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado à sua responsabilidade profissional; XII – reter abusivamente livros, papéis ou documentos comprovadamente confiados à sua guarda; e XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2003a, p. 186).

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio do Tribunal Superior de Ética, manteve a deliberação da Primeira Instância. Nos Anexos F e G constam reproduções dos relatos emanados do Conselho Regional de Contabilidade e do Conselho Federal de Contabilidade.

49 “[...] it is extremely important that any situations or scenarios used to test the model empirically be perceived by respondents as having ethical content.”

CASO 2 - Serviços de auditoria com emissão de parecer sem os devidos papéis de trabalho

O contador foi autuado por executar serviços de auditoria contábil em uma empresa, referente ao exercício de 2003, sem possuir parte dos papéis de trabalho que fundamentaram a emissão do seu parecer, sem ressalvas. Denunciado ao Conselho Regional de Contabilidade, o contabilista não se defendeu.

A ausência de papéis de trabalho enquadra o profissional, nos seguintes artigos, entre outros: artigo 27, alínea “d” do Decreto-Lei 9295/1946 – suspensão do exercício da profissão aos profissionais que, dentro do âmbito de sua atuação e no que se refira à parte técnica, forem responsáveis por qualquer falsidade de documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas (CFC, 2003a, p. 138).

Essa mesma infração, também, é considerada no artigo 2º. do CEPC: I exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregados, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais; e no artigo 3º. inciso 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.

Essa infração leva, portanto, à pena de advertência reservada, censura reservada ou censura pública, de acordo com o CEPC. Em paralelo, o infrator pode ser suspenso do exercício profissional ou receber multa de até R\$ 2.400,00, conforme preceituado no art. 27 do Decreto-Lei 9295/1946.

3.7 Procedimentos de coleta de dados

Foi solicitado aos seguintes Conselhos: CRCSP, CRCRJ, CRCMG, e posteriormente ao CRCRS, que encaminhassem um e-mail a todos os profissionais com registro ativo em seus respectivos Estados, e cujo nome constasse em seus bancos de e-mail, convidando-os a acessar o seguinte endereço: <http://www.crc.org.br/eventos/pesq_codetica/consulta.asp>. Esse endereço pertence ao CRCRJ, o qual foi responsável pelo trabalho de disponibilizar a pesquisa na Internet.

A Tabela 6 apresenta o número de e-mails enviados e o número de respostas obtidas por Estado.

Tabela 6 – Número de e-mails enviados

Estado	N. e-mails	Nº respostas
RJ	18.187	1964
SP	-	114
MG	-	17
RS	-	88
Outros	-	79
Total	-	2262

Somente o CRCRJ informou a quantidade de e-mails enviados. Nota-se que a maioria absoluta dos respondentes possuem registro ativo no CRCRJ. Destaque-se que, na primeira página do CRCRJ, não havia qualquer menção à pesquisa, a fim de reduzir a probabilidade de estudantes ou profissionais com registro baixado responderem ao questionário.

A coleta dos dados foi feita imediatamente após o preenchimento de cada questionário. Os dados foram arquivados em um banco de dados criado por meio do software Microsoft Office Access 2003. O conteúdo desse questionário encontra-se reproduzido no Apêndice 1.

3.8 Compromisso ético com os respondentes

Na *home page* disponibilizada na Internet para o preenchimento do questionário constou, na primeira página, uma carta esclarecendo ao pesquisado que o referido questionário não identifica o respondente, sendo as respostas analisadas em caráter confidencial e utilizadas tão-somente com o propósito de pesquisa.

Em retribuição à atenção dada pelo entrevistado, também consta o compromisso de divulgar o resumo desta pesquisa no *site* do CRCRJ.

3.9 Tratamento dos dados

Os dados foram tratados e analisados com o uso do *software* SPSS, versão 10. Inicialmente, eles foram inspecionados com o objetivo de verificar se havia inconsistências, tais como profissionais com 1 ano de vida ou tempo de registro superior ao tempo de vida. Após essa inspeção, constatou-se que os campos não preenchidos foram tratados pelo *software* como dados faltantes.

A modificação dos dados originais para um novo formato ocorreu à medida que se comprovou ser necessária para o cumprimento dos objetivos desta pesquisa. As motivações para realizá-las encontram-se na seção que trata das definições operacionais e nos resultados da pesquisa. Após essas análises, os dados foram considerados adequados para serem analisados.

A análise estatística dos dados de uma pesquisa pode ser feita por meio de uma abordagem envolvendo a análise exploratória e a análise confirmatória dos dados. De acordo com Collis e Hussey (2005, p. 186):

Os textos estatísticos costumam fazer uma distinção entre análise exploratória dos dados ou estatística descritiva, que são usados para resumir ou exibir dados quantitativos, e análise confirmatória de dados, [...] para fazer inferências a partir de seus dados de amostra.

A análise confirmatória se vale de duas técnicas distintas: a paramétrica e a não-paramétrica. As técnicas paramétricas pressupõem que os dados obedecem a uma distribuição conhecida, enquanto as técnicas não-paramétricas podem ser usadas com dados assimétricos, que não obedecem a uma distribuição conhecida, ou com dados ordinais, como os que são apresentados nesta pesquisa.

Nesse contexto, para atender a cada objetivo específico de Pesquisa estipulado no Capítulo 1, foram executadas tanto a análise exploratória dos dados como a análise confirmatória, com o uso de técnicas não-paramétricas.

A análise exploratória de dados envolveu a construção de tabelas de frequência e a apuração da média, da moda e da mediana, quando aplicáveis. No que se refere à análise confirmatória,

foram utilizados os testes não paramétricos do qui-quadrado, de Kendall tau-b, de Somers'd, de Gama, e o de Spearman para avaliar se havia associação entre as variáveis.

O primeiro desses testes, o qui-quadrado, mede a hipótese nula de que as linhas ou colunas em uma tabela cruzada são independentes. De acordo com Aaker *et al.* (2001, p. 469), “duas variáveis são estatisticamente independentes se o conhecimento de uma não oferece informação sobre a identidade da outra.”

Esse teste utiliza a estatística qui-quadrado para testar a significância estatística da associação observada em uma tabulação cruzada. O teste é feito por meio do cálculo das frequências celulares que seriam esperadas se houvesse independência, ou seja, se não houvesse associação alguma entre as variáveis. A seguir, comparam-se essas frequências esperadas com as frequências efetivamente observadas para calcular a estatística qui-quadrado. Quanto maiores as discrepâncias entre as frequências esperadas e as frequências efetivas, maior o valor da estatística. O valor do teste qui-quadrado é estabelecido pela fórmula: $X^2 = \sum (f_o - f_e)^2 / f_e$, em que f_o corresponde à frequência observada e f_e à frequência esperada (MALHOTRA, 2001, p. 412).

O teste do qui-quadrado é recomendado se forem obedecidos os seguintes pressupostos:

- a) todas as observações têm que ser independentes;
- b) a distribuição das variáveis na categoria não pode ser sobreposta (exemplo: grupos com menos do que 30, de 25 a 30, e de 35 a 90),
- c) a maioria das contagens esperadas deve ser maior do que 5 e nenhuma deve ser menor do que 1 (NORUSIS, 1999, p. 329).

Uma baixa significância (*valor p* < 0,05) na tabela cruzada indica que pode haver alguma relação entre as duas variáveis. Porém, a força ou a direção dessa associação não pode ser medida por esse teste. Para conhecê-las, é necessário aplicar testes tais como o de Somers, ou de Gama, ou tau-b de Kendall.

A estatística gama de Goodman e Kruskal compara pares concordantes e pares discordantes de duas variáveis medidas na escala ordinal ou de intervalos e depois padroniza o resultado maximizando o valor do denominador. Sua fórmula é $y = (\sum (f_i \times f_s) - \sum (f_i \times f_d)) / (\sum (f_i \times f_s) + \sum (f_i \times f_d))$, em que f_i = frequência de qualquer célula; f_s = frequência de uma célula ordenada

na mesma direção da célula em questão, e f_d = frequência de uma célula ordenada em uma direção diferente (ou inversa) à da célula em questão.

Essa estatística é calculada em uma escala que varia de -1 a +1. Se o valor de gama estiver entre 0,1 e 0,29, a associação será positiva baixa; entre 0,3 e 0,59, associação positiva moderada; entre 0,60 e 0,74, será associação positiva forte; e, entre 0,75 e 0,99, haverá uma associação positiva muito forte. As mesmas faixas de números absolutos servem para associação negativa. As medidas na faixa positiva indicam variáveis que mudam na mesma direção, e o sinal negativo indica mudança em sentido contrário (REA & PARKER, 2000, p. 201).

A estatística tau-b de Kendall é um aprimoramento da estatística Gama. Sua escala varia de -1 a 1 e também serve para avaliar a direção e a intensidade de uma relação. Um valor próximo de 1 indica a existência de concordância acentuada entre dois conjuntos de postos. Um valor próximo de -1 indica que as classificações são praticamente opostas. Um valor próximo de zero representa a inexistência de concordância ou discordância acentuada entre as duas classificações que são, portanto, não relacionadas (MARTINS, 2002, p. 299).

Para se quantificar o grau de associação entre as variáveis de interesse, também foi utilizado o teste de correlação de Spearman. De acordo com Stevenson (1981, p. 382), “A correlação por postos de Spearman é uma técnica não-paramétrica para se avaliar o grau de relacionamento entre observações emparelhadas de duas variáveis, quando os dados se dispõem em postos.”

O coeficiente do teste de Spearman pode variar de -1 a 1. Quando o coeficiente se aproxima de 1, considera-se que os dois conjuntos de postos (ordens) são muito semelhantes. Se, ao contrário, for -1, entende-se que os dois fatores são bastante diferentes. Caso o número se aproxime de 0 (zero), isso sugere ausência de relacionamento entre os dois conjuntos (STEVENSON, 1981, p. 383).

O teste de Somers'd é útil para se medirem a direção e a força das variáveis em uma tabela cruzada. Uma baixa significância (valor $p < 0,05$) indica que há relacionamento entre as duas variáveis.

Após a aplicação dos testes bivariados, a regressão logística correspondeu à última fase da análise confirmatória dos dados. Seu uso possibilitou avaliar a associação entre as variáveis independentes na Hipótese 1 e na Hipótese 4 de pesquisa.

A regressão logística, uma das técnicas de regressão multivariada, visou a constatar se a propensão dos 2034 profissionais em cumprir ou não as normas contidas no CEPC mesmo que discordem de algumas dessas normas ou de todas (Q17), pode ser explicada pelas variáveis que constituem o CEPC como guia de conduta.

De acordo com o exposto no Capítulo 3 desta pesquisa, o Código de ética da profissional é de origem deontológica. O contabilista pode até discordar do seu conteúdo, mas é obrigado a seguir, integralmente, as suas normas, caso deseje praticar a profissão. Por esse motivo, pode-se afirmar que ao profissional são apresentadas duas opções: a) cumprir integralmente as normas contidas no CEPC, Q17 (5) ou b) não cumprir as referidas normas (Q17(1) a Q17(4)). Surge, assim, uma variável dependente (Q17) dicotômica.

Quando a variável dependente assume somente valores nominais (por exemplo, cumprir ou não o CEPC), pode-se utilizar a regressão logística, que é similar à regressão linear múltipla. Ambas contemplam testes estatísticos, com a habilidade de incorporar os efeitos da não-linearidade dos dados (HAIR, 2005, p. 276). Por outro lado, a regressão logística difere da regressão linear múltipla por ser capaz de prever valores para a variável dependente que estão limitados entre zero e um, como por exemplo, a probabilidade de ocorrência de um dado evento.

Uma das vantagens da regressão logística é que basta saber se um evento (por exemplo, comprar ou não, o sucesso ou falha de uma empresa) ocorreu e, então, usar um valor dicotômico como variável dependente. A partir desse valor, a regressão prediz a estimativa de probabilidade de ocorrência ou não do evento. Se a probabilidade prevista é maior do que 0,5, então a predição é correta; caso contrário, não.

Para realizar essas análises, a regressão logística calcula o coeficiente logístico, o qual compara a probabilidade de um evento ocorrer, com a probabilidade de não acontecer. Os coeficientes estimados (B_0 , $B_1, \dots$, B_n) são medidas das variações na proporção das

probabilidades, chamadas de razão de desigualdade (HAIR, 2005, p. 233), conforme expressa a equação:

$$\text{Probabilidade (evento)} / \text{Probabilidade (não evento)} = (e^Z).$$

Sendo que Z corresponde à seguinte combinação linear: $Z = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + \dots + B_nX_n$.

Como essa razão de chance é expressa em forma de logaritmo, torna-se necessário transformá-las novamente para facilitar o entendimento do seu significado. O SPSS fornece esse coeficiente tanto em forma de logaritmo (B), $\ln(e^Z)$, como em termos de razão de chance, $(\text{Exp}(B))$, e^Z .

Caso se deseje conhecer o resultado em termos de probabilidade de ocorrência do evento, quando houver mais de uma variável independente, aplica-se a seguinte fórmula: $e^Z / (1 + e^Z)$. A probabilidade de não ocorrência do evento será: $\text{Prob (não evento)} = 1 - \text{Prob (evento)}$. Caso a probabilidade seja igual ou superior ao valor de corte (0,5 no SPSS, ou outro valor desejado pelo pesquisador), o resultado do evento será 1- Sucesso, 0- Falha. Nesta pesquisa, 1- Propensão a cumprir o CEPC, 2 - Não cumprir.

Quanto ao sinal do coeficiente, se este for positivo, aumenta a probabilidade de chance de ocorrer o evento, com a conseqüente redução da probabilidade de o evento não ocorrer. Se, ao contrário, a probabilidade de chance de ocorrer o evento for negativa, a probabilidade de não ocorrência do evento aumenta, com a redução simultânea da probabilidade de ocorrência desse mesmo evento (HAIR, 2005, p. 279).

O método para o ingresso das variáveis no modelo foi o de entrada, o qual inclui todas as variáveis no modelo, sejam significativas ou não.

O *software* SPSS realiza dois testes para se avaliar o ajuste geral das variáveis no modelo. O primeiro é o teste de *Omnibus* dos coeficientes, o qual utiliza o valor do logaritmo da verossimilhança (-2LL). Se o resultado for significativo (*valor p* < 0,05), então as variáveis representam bem o modelo. O segundo teste aplicado foi o de Hosmer Lemeshow. Esse teste mede a correspondência entre os valores reais e os valores previstos da variável dependente. Um melhor ajuste do modelo é apontado como uma menor diferença entre a classificação

observada e a classificação prevista, indicado por um valor qui-quadrado não significativo (*valor p* > 0,05).

A combinação do teste de Hosmer e Lemeshow com o teste de ajuste geral do modelo de *Omnibus* fornece suporte para a aceitação do modelo (HAIR, 2005, p. 264), demonstrando que o modelo de regressão logística é significativo e adequado para o exame de suas variáveis.

A regressão logística utiliza o teste estatístico de Wald para testar a hipótese de que o coeficiente de cada variável é diferente de 0 (zero significa que a razão de chance não muda e a probabilidade não é afetada).

A técnica de regressão logística transforma cada uma das categorias que compõem a variável independente em novas variáveis *dummy* (binárias), recodificando-as em zero ou 1, sendo que uma delas é utilizada como referência, para que se possam fazer comparações entre as demais. Como o *software* SPSS apresenta diversas opções de contraste (critérios para selecionar a categoria de referência), nesta pesquisa foi escolhida a técnica de codificação Primeiro Indicador⁵⁰, a qual permite comparar as categorias de uma variável tendo por base a primeira.

É oportuno ressaltar que o uso de diferentes indicadores não altera o resultado da estatística Wald para a variável, embora isso ocorra em relação às categorias que compõem essa variável. Esses indicadores são úteis para análise comparativa entre as diversas categorias que compõem uma variável independente.

A capacidade preditiva do modelo é apresentada por meio de tabela de classificação contendo o quantitativo e percentual de erros e acertos observados e preditos pelo modelo.

A validação de previsão do modelo corresponde a uma das últimas etapas de seu processo de construção, pois todos os procedimentos multivariados tendem a capitalizar as variações causais nos dados. Isso pode resultar em um modelo que é injustificadamente sensível a determinados dados utilizados (AAKER *et al.*, 2001, p. 542).

50 Indicator First

Uma das abordagens sugeridas, para realizar a validação de previsão, compreende a divisão da amostra em duas subamostras. A primeira é utilizada para a análise e a outra como validação. Em ambas, estima-se o modelo de regressão e são comparados os resultados (HAIR, 2005, p.180)

A seguir, foram feitos testes de análise nos resíduos de Leverage, Studentizado e Dfbeta. A análise da colinearidade e a normalidade entre as variáveis também foram observadas nesta pesquisa.

O resíduo corresponde à diferença entre o valor observado e o valor estimado para a variável dependente, ou seja, à diferença entre a probabilidade observada de um evento e a sua probabilidade de ocorrência com base no modelo de regressão logística. Por exemplo, a probabilidade observada de o indivíduo se predispor a cumprir o Código de ética é 1. Se a probabilidade estimada de o indivíduo em seguir o CEPC é de 0,7, então o resíduo é de $1 - 0,7 = 0,3$.

A relevância do estudo dos resíduos é destacada por Hair *et al.* (2005, p. 189): “[...] eles desempenham um papel-chave para determinar se as suposições subjacentes da regressão foram atendidas.” Além disso, possibilita que se identifiquem casos para os quais o modelo foi inadequado ou que exercem forte influência na estimação dos parâmetros do modelo.

Como existem diversos tipos de diagnósticos que podem ser utilizados, Menard (1995, p. 79) recomenda “[...] como abordagem geral [...] executar, no mínimo, um conjunto limitado de diagnósticos em qualquer modelo, como precaução contra dados mal digitados e como guia para a fraqueza de nossos modelos conceituais.”⁵¹ Esses testes compreendem a análise dos resíduos: Studentizado, Leverage e Dfbeta. Valores extremos, nesses testes, requerem inspeção mais detalhada e possível reconsideração do modelo.

O resíduo Studentizado é uma forma comumente utilizada do resíduo padronizado. Difere dos outros métodos de padronização no cálculo do desvio-padrão empregado, ao minimizar o

51 As a general approach, it seems appropriate to perform at least a limited set of diagnostics on any model, as a precaution against miscoded data and a guide to weaknesses in our conceptual models. A minimal set of diagnostics, might the Studentized residual, the leverage, and dfbeta.

efeito de uma única observação atípica. (HAIR *et al*, p. 189). De acordo com Menard (1995, p. 79), “[...] valores menores do que -3 ou acima de 3 necessitam ser avaliados com atenção.”

O teste de Leverage é útil para se avaliar a existência de observações que causem grande impacto na predição do modelo. Seus valores devem estar contidos na faixa de 0 a 1, sendo a sua média calculada por p/n , em que p é o número de parâmetros estimados no modelo, incluindo-se a constante, e n é o tamanho da amostra. De acordo com Menard, “[...] valores menores do que -2 ou maiores do que 2 devem ser inspecionados para se verificar se há anormalidade nos casos.”

O resíduo Dfbeta mede a mudança nos coeficientes logísticos quando um caso é excluído do modelo. Por exemplo, a mudança no primeiro coeficiente, quando o caso i for excluído, é: $Dfbeta(B_1^{(i)}) = B_1 - B_1^{(i)}$. Valores maiores do que 1 devem ser inspecionados de modo mais detalhado.

Quanto à colinearidade, a maneira mais simples de avaliá-la é por meio de um exame da matriz de correlação para as variáveis independentes. A presença de altas correlações (geralmente 0,9 ou mais) é a primeira indicação de colinearidade. Duas medidas mais comuns para se avaliar a colinearidade são o valor da tolerância e o seu inverso, o fator de inflação de variância (VIF). Valores muito pequenos de tolerância (e, assim, grandes valores de VIF) denotam colinearidade elevada. Um valor de referência comum é uma tolerância de 0,10, o que corresponde a uma correlação múltipla de 0,95 (HAIR *et al*. 2005, p. 167). Assim, uma tolerância perto de zero indica que a variável é uma combinação linear de outras variáveis, havendo, portanto, multicolinearidade.

Em relação à normalidade dos erros, na regressão logística não se presume que eles apresentem uma distribuição normal. Ao contrário, os erros apresentam uma distribuição binominal, a qual se aproxima da distribuição normal para grandes amostras. Se eles são normalmente distribuídos (para grandes amostras), pode-se ter confiança de que as inferências estatísticas são corretas (MENARD, 1995, p. 73).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesse Capítulo, são apresentadas a caracterização da amostra, bem como a análise exploratória e confirmatória dos dados para cada objetivo específico de pesquisa. Também constam os modelos estatísticos, quando aplicáveis, utilizados para se inferirem os resultados obtidos para cada uma das hipóteses previstas nesta pesquisa.

4.1 Caracterização da amostra

A amostra foi constituída por 2262 respondentes, dos quais 1964 (86,8%) são profissionais com registro ativo no CRC-RJ, 114 (5%) encontram-se registrados no CRC-SP, 17 contabilistas (0,8%) registrados no CRC-MG e 88 profissionais (3,9%) com registro no CRC-RS. Há, ainda, 79 profissionais (3,5%) oriundos de outros Estados.

Os motivos da participação expressiva dos profissionais registrados no CRC-RJ podem ser, em parte, explicados pelo fato de o Estado do Rio de Janeiro ser o segundo da Federação em número de profissionais registrados. Portanto, o número de respondentes tende a ser naturalmente maior do que em Minas Gerais (o terceiro maior Estado) e no Rio Grande do Sul (o quarto maior Estado). Entretanto, a questão é: quanto maior deveria ser a amostra colhida no Rio de Janeiro? O Rio de Janeiro representa 12,03% do total do país, mas contém 86% das respostas válidas.

Para responder a essa questão, inicialmente deve-se compreender que a explicação para o tamanho da amostra coletada no Estado de São Paulo deveu-se à não autorização para divulgação da pesquisa aos profissionais a ele vinculados. Os motivos dessa atitude não foram expostos ao pesquisador, mas a atitude mostra o interesse que esse tipo de pesquisa tem, no momento, para essa entidade. O Anexo O contém cópia do e-mail negando o acesso aos dados.

Como alternativa para essa proibição, encaminhou-se e-mail para vários sindicatos de São Paulo solicitando que informassem aos seus associados sobre a existência desta pesquisa.

Provavelmente, em função dessas solicitações, foi possível obter algumas respostas, mesmo que inexpressivas em relação ao total da amostra.

Quanto a Minas Gerais, o pouco número de respostas obtidas decorreu do longo processo de autorização a que foi submetido o pedido do pesquisador para a divulgação da *home page* em que o questionário se encontra disponível para ser preenchido. Como o prazo para término desta pesquisa encerrava em abril de 2005, não foi possível aguardar o término desse processo de autorização.

Em relação ao Rio Grande do Sul, há que se destacar que a sua inclusão na pesquisa não havia sido prevista inicialmente. Isso ocorreu em função da proibição de utilização dos serviços do CRCSP. A proposta foi aceita pela Presidência do CRCRS, a qual encaminhou aos seus afiliados o endereço em que o questionário encontrava-se disponível. Em 20 de março de 2005, constava na base de dados do CRCRJ o registro de 90 pesquisas oriundas desse Estado, 2 a mais do que o que consta nesta pesquisa.

Como o Rio Grande do Sul é o 4º. Estado da Federação em número de profissionais, o número de respondentes (90 em 20/03/05) deveria ser menor do que em Minas Gerais (53, em 20/03/05). Isso não ocorreu. Não foi possível explicar as razões dessa diferença.

Quanto às justificativas para o número significativo de questionários preenchidos no Estado do Rio de Janeiro, isso talvez decorra da tradição do CRCRJ de divulgar, por meio da Internet, informações consideradas relevantes para a classe. Isso pode ter sido um fator que tenha levado ao número expressivo de respondentes, mas não significa que os outros Conselhos Regionais de Contabilidade não ajam de igual maneira.

Outro motivo que pode ser levado em conta para explicar a desproporção de respostas entre o CRCRJ e os demais Conselhos decorre do esforço despendido pelo CRCRJ em divulgar esta pesquisa. Fato idêntico ocorreu no ano de 1996, quando foi realizada a pesquisa Perfil do Contabilista Brasileiro. Naquela ocasião, a participação dos Conselhos recebeu o seguinte destaque: “[...] vale mencionar que a atuação dos Conselhos Regionais, principalmente no que se refere à divulgação da pesquisa, foi de fundamental importância para a obtenção de tão elevado número de respostas.” (CFC, 1996, p.12).

Essa afirmação em nada reduz a relevância do apoio prestado pelo CRCMG e pelo CRCRS. Ocorre que, no questionário disponibilizado no provedor do CRCRJ, consta a logomarca desse Conselho, o que pode ter despertado um empenho maior dos respondentes do Rio de Janeiro, comparados aos dos outros Estados. Destaque-se que foi oferecida a inclusão das logomarcas dos demais Conselhos no referido questionário, mas os Conselhos de Contabilidade de São Paulo, do Rio Grande do Sul e de Minas Gerais declinaram dessa oferta. Além desses fatos, é importante comentar que o banco de dados de e-mails do CRCRJ é superior aos dos demais conselhos, exceto, o de São Paulo.

4.2 Apresentação e análise dos resultados

A seguir são apresentados a análise exploratória dos dados e os testes estatísticos necessários para se responder às hipóteses de pesquisa. Os resultados apresentados obedecem à sequência dos objetivos específicos apresentados no Capítulo 1, exceto para fatores individuais (sexo, idade, escolaridade etc.), os quais, devido à sua importância para o entendimento do perfil dos respondentes, foram apresentados inicialmente.

4.2.1 Análise exploratória dos Fatores individuais

Na Tabela 7, consta o perfil socioeconômico dos respondentes da pesquisa. A mediana, a média e o desvio padrão foram apurados somente para as variáveis classificadas como sendo de Razão.

Tabela 7 – Perfil socioeconômico dos respondentes da pesquisa

Variável	Dados válidos	Dados faltantes	Frequência	Válidos %	Mediana	Média	Desvio padrão
Q1- Registro no CRC	2244	18					
Contador			1530	68,2			
Contador Conselheiro			16	0,7			
Técnico Contabilidade			690	30,7	-	-	-
Téc. Contabilidade Conselheiro			8	0,4			
Q2 -Estado de Registro	2262	0					
RJ			1964	86,8			
SP			114	5			
MG			17	0,8	-	-	-
RS			88	3,9			
Outros			79	3,5			
Q3 - Idade	2243	19			40	40,53	10,96
Q4 - Sexo		18	2244				
Masculino			1509	66,7	-	-	-
Feminino			735	32,8			
Q5 - Tempo de registro	2218	44			10	13,07	10,92
Q6 - Posição no mercado de trabalho	2244	18					
Aposentado			72	3,2			
Autônomo			449	20	-	-	-
Desempregado			80	3,6			
Empregado			1329	59,2			
Empregador			314	14			
Q7 - Curso superior em área correlata	2244	18			-	-	-
Economia			89	4			
Direito			141	6,3			
Administração			203	9			
Nenhum			1811	80,7			
Q8 - Religião professada	2244	18					
Sim			1604	71,5	-	-	-
Não			640	28,5			
Q9 - Especialização em área correlata	2244	18					
Sim			1190	53	-	-	-
Não			1054	47			

A amostra é de 2262 respondentes. Na maioria das variáveis, pode-se observar que 18 pesquisados abandonaram o preenchimento do questionário no seu início. Esse número é irrelevante para fins de avaliação de existência de um padrão de comportamento nos respondentes faltantes para esta parte do questionário.

Os resultados obtidos pelos respondentes nesta pesquisa sobre a conduta ética dos contabilistas foram comparados com as conclusões de uma pesquisa realizada nos anos de 1995 e 1996, por solicitação do CFC, e cujo objetivo era levantar o perfil do contabilista brasileiro. A pesquisa do CFC foi de caráter nacional. A população compreendeu toda a classe

contábil brasileira com registro ativo em CRC. Foram respondidos 19.335 questionários (em um universo de 300.000), com tamanho amostral de 6,07%, e com 95% de certeza.

A idade dos pesquisados situa-se em torno de 30 a 50 anos (média de 40,53 anos e desvio padrão de 10,96), sendo metade da amostra constituída por profissionais de até 40 anos. A Tabela 8 apresenta as frequências das idades dos respondentes. Ao se comparar a distribuição de faixa etária entre os respondentes desta pesquisa e os respondentes da pesquisa realizada pelo CFC em 1996, constata-se que a distribuição entre ambas as frequências é similar.

Tabela 8 - Distribuição por faixa etária

Pesquisa sobre a conduta ética do contabilista				Pesquisa CFC
Faixa etária	Frequência	Percentual	Percentual válido	Percentual válido
18 a 25	146	6,5	6,5	6,11
26 a 35	696	30,8	31,1	29,78
36 a 45	683	30,2	30,5	33,65
46 a 55	493	21,8	22,0	21,53
mais de 55	223	9,9	10,0	8,93
Total	2241	99,1	100,0	100
Dados faltantes	21	0,9		
Total	2262	100,0		

FONTE: Adaptado do CFC (1996, p. 14).

Na Tabela 7, observa-se que cerca de 68% dos profissionais têm registro de Contador em seu respectivo Conselho Regional de Contabilidade, sendo metade dos profissionais com registro em Conselho de Classe há até 10 anos. O tempo de registro situa-se na média de 13,07 anos e desvio padrão de 10,92.

Segundo o CFC, o número de profissionais nos Estados investigados apresenta-se tal como mostra a Tabela 9.

Tabela 9 - Número de profissionais em contabilidade com registro ativo no Brasil

Estado	Contadores	Técnicos em Contabilidade	Total	%
RJ	22.512	20.545	43.057	12,03
SP	49.872	57.796	107.668	30,08
RS	14.809	12.965	27.774	7,76
MG	13.475	26.232	39.707	11,09
Outros	67.662	72.040	139.702	39,04
Total	168.330	189.578	357.908	100

FONTE: CFC (16/03/2005)

Na distribuição dos respondentes por Estado, as diferenças entre a pesquisa elaborada pelo CFC e este estudo são significativas, 12,03% dos respondentes e 86%, respectivamente, conforme Tabela 7.

Quanto à posição que ocupa no mercado de trabalho, a maioria está empregada (59%). Ao se comparar o perfil apresentado na pesquisa do CFC feita em 1995 e 1996 e a amostra desta pesquisa, constata-se que há discrepância somente em relação à participação de aposentados. Não foi possível comparar o percentual de desempregados com o da pesquisa promovida pelo CFC, conforme Tabela 10.

Tabela 10 – A posição no mercado trabalho de acordo com esta pesquisa e a pesquisa do Perfil do Contabilista

Pesquisa	Aposentado	Autônomo	Empregado	Empregador
Perfil do contabilista – CFC (1995/1996)	12,37	27,4	52,88	19,72
Conduta ética do contabilista	3,20	20,00	59,20	14,00

FONTE: Adaptado do CFC (1996, p. 20).

A pesquisa sobre o perfil do contabilista evidenciou que 43,59% dos profissionais concluíram a pós-graduação no período de 1995 a 1996. Na amostra coletada para esta pesquisa sobre a conduta ética do contabilista, esse percentual elevou-se para 53%.

A amostra é constituída, predominantemente, de profissionais do sexo masculino (67%). Esse percentual tende a estar de acordo com a população de profissionais no país, como mostra a Tabela 11, que apresenta a composição da classe contábil em 1996.

Tabela 11 - Participação de homens e mulheres na composição da classe contábil (%) - 1996

Sexo	Técnico	Contador	Contabilista
Masculino	71,66	72,98	72,55
Feminino	28,34	27,02	27,45
Total	100	100	100

FONTE: CFC (1996, p. 12).

Embora esse levantamento se refira ao ano de 1996, as diferenças de percentuais para os dias atuais tendem a não ser tão expressivas a ponto de invalidar a relação existente entre esta pesquisa e aquela feita em 1995/1996.

Em suma, observa-se que o grupo que respondeu a esta pesquisa é constituído, majoritariamente, por profissionais do sexo masculino (66,7%), que em sua maioria professam alguma religião (71,5%). Cerca de 62% têm mais de 35 anos e tempo médio de registro de 13 anos. Quanto à escolaridade, 80,7% não cursaram outro curso superior e 53% dos respondentes têm especialização em área correlata.

Os resultados deste estudo exploratório e as conclusões obtidas são similares aos apresentados na pesquisa Perfil do Contabilista Brasileiro, realizada nos anos de 1995 e 1996 pelo CFC. Embora essas pesquisas tenham diferentes abrangências, tenham sido feitas períodos diferentes, há similaridade nos resultados. Isso é relevante para demonstrar a qualidade dos dados coletados para esta pesquisa.

4.2.2 Do Objetivo 1

O Objetivo 1 visa a verificar se a percepção do profissional a respeito da importância do CEPC como guia de conduta influencia-o a cumprir as normas contidas nesse mesmo Código. Relacionada a esse objetivo, foi construída a Hipótese 1 de pesquisa:

Hipótese 1: A percepção do contabilista a respeito da importância do CEPC, como guia de conduta, influencia a sua predisposição para cumprir esse Código de ética.

A Figura 11 delinea os procedimentos estatísticos para se avaliar o Objetivo 1 de pesquisa.

Figura 11 - Plano de análise do Objetivo 1 de pesquisa

A Tabela 12 traz as frequências de todas as variáveis relacionadas à Parte II do questionário. Foi estabelecido o seguinte código para as opções de resposta: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo parcialmente; 3- Indiferente; 4- Concordo parcialmente; e 5 - Concordo totalmente.

Tabela 12 – Frequências das questões vinculadas ao CEPC

CEPC como guia de conduta	Dados Válidos	Dados faltantes	Opções de respostas Frequência				
			1	2	3	4	5
Q10 – Importância do CEPC como guia de conduta	2034	228	31	28	108	385	1482
Q13 – Irrelevância do CEPC como guia de conduta (reversa)	2034	228	1151	261	137	223	262
Q15 – Nível de clareza do CEPC	2034	228	62	204	188	941	639
Q16 – Auxílio do CEPC para reduzir as dúvidas profissionais	2034	228	85	161	293	867	628
Q40 – Nota dada ao CEPC	-	-	-	-	-	-	-
Q14 – Nível de conhecimento	2034	228	109	90	126	480	1229
Oportunidade							
Q12 - Restrições situacionais	2034	228	81	183	129	605	1036
Normativo							
Q11 – Cumprimento de normas (reversa)	2034	228	743	319	47	641	284
Q17 – Cumprimento de norma	2034	228	61	125	192	752	904

É possível observar que os dados válidos e os dados faltantes praticamente não sofreram alterações. Isso ocorreu porque o respondente só avançou nas páginas do questionário apresentadas na Internet, após ter respondido a todas as questões de uma página. A tabela mostra que 228 respondentes abandonaram o questionário nesse momento.

A Tabela 12 evidencia que há uma tendência de os respondentes concordarem totalmente com a afirmação (Q10) de que o CEPC é importante para guiar a conduta profissional do contabilista (72,86%), bem como de discordarem totalmente (56,59%) da afirmação de que o CEPC é irrelevante para o profissional como guia de conduta (Q13).

Cerca de 80 % dos respondentes concordaram total ou parcialmente que o CRC pune os infratores do Código (Q12). Esse percentual elevado, tende a evidenciar a percepção do respondente quanto à ação fiscalizadora do CRC, sem, contudo, apontar o rigor dessa punição.

Quanto à clareza das disposições contidas no CEPC (Q15) e ao auxílio que ele presta no esclarecimento de dúvidas, no dia-a-dia do profissional (Q16), os percentuais dos que não concordam total ou parcialmente com essas afirmações são de 68,6% e 69,1%, respectivamente.

As questões Q17 e a Q11 (questão reversa), ambas vinculadas ao caráter normativo do CEPC, apresentam uma tendência semelhante às variáveis Q10 e Q13. No total, 904 respondentes

(44,4%) concordaram totalmente que cumprem as normas elaboradas pelo CEPC, enquanto na questão reversa (Q11) há a discordância total ou parcial quanto à irrelevância do CEPC, de 1062 profissionais, 51,2% dos dados válidos.

Quanto ao nível de conhecimento sobre o CEPC (Q14), é relevante ressaltar que na pesquisa Perfil do contabilista brasileiro, elaborada pelo CFC, perguntou-se aos pesquisados se conheciam o CEPC (variável dicotômica composta por Sim e Não). As respostas constam na Tabela 13.

Tabela 13 - Conhecimento do Código de ética profissional (%)

Conhecimento	Técnico	Contador	Contabilista
Sim	78,01	85,24	81,09
Não	21,99	14,76	18,91
Total	100,0	100,0	100,0

FONTE: CFC (1996, p.51).

A análise desse resultado, segundo os pesquisadores que realizaram o trabalho para o CFC, “[...] é coerente com o grau de conscientização demonstrado pelos contabilistas em resposta a outros quesitos desta pesquisa.” (CFC, 1996, p. 51). Os quesitos que levaram os pesquisadores a essa afirmação, não foram mencionados ao longo de toda a análise.

O fato de a pesquisa realizada pelo CFC constatar que o CEPC é conhecido por 81,09% dos respondentes é similar ao obtido nesta pesquisa sobre a conduta ética do contabilista. Ao se somarem os respondentes que concordam parcialmente que já leram o CEPC (Q14), 480 respondentes, com os que concordam totalmente que já o leram, 1229 respondentes, e comparar esse resultado com o número de respostas válidas (2034) desta variável, chega-se ao percentual de 84,02%.

Embora esta pesquisa seja empírica, há indícios de que ao longo de 10 anos não ocorreu melhora significativa em termos do conhecimento dos profissionais a respeito do seu Código de ética profissional. Esse percentual é expressivo, mas deve ser avaliado com cautela, pois conhecimento não é sinônimo de adesão ao CEPC. Não é possível afirmar que conhecer o CEPC e aprová-lo significam predisposição de cumprir o que nele está prescrito.

Na questão Q40, solicitou-se ao respondente que atribuisse uma nota ao Código de ética. Os resultados encontram-se na Tabela 14.

Tabela 14 - Nota sobre o grau de importância do Código de ética nas atividades do contabilista

Dados válidos	Dados faltantes	Média	Mediana	Moda	Desvio padrão
1785	477	8	9	9	1,65

A questão foi respondida por 1785 profissionais. A nota média dada à importância do CEPC como guia de conduta é 8, sendo 9 o ponto mediano. Isso significa que os respondentes julgaram o Código de ética muito importante para o exercício de suas atividades profissionais diárias.

A Tabela 15 apresenta o cruzamento das variáveis Q40 (Nota dada ao CEPC) e Q10 (CEPC – guia de conduta), considerando-se, exclusivamente, aqueles que responderam a afirmação Q14 (Leitura do CEPC).

Tabela 15 - CEPC como guia de conduta (Q10) versus Grau de importância do Código de ética (Q40) versus leitura do CEPC (Q14)

Q14 – Leitura CEPC	Q10	Opção	Q40 - Nota dada ao CEPC (0 a 9)										Total
			0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1- Discordo totalmente		1		1				1			1		3
		2				1			1	1			3
		3	1	5			1	2	1	4	1	1	16
		4		1		2	1	3		3	3	1	14
		5		4		1	1	3		3	7	33	52
	Total		1	11		4	3	9	2	11	12	35	88
2- Discordo parcialmente	Q10	1						1				1	2
		2		1			1		1	1	1		5
		3		1				5	3	5	3	5	22
		4		1					2	10	13	22	48
	Total			3			1	6	6	16	17	28	77
	Q10	1		1					1			1	3
3- Indiferente		2						1				1	2
		3		4				6		2	1	4	17
		4						2	1	7	5	4	19
		5		1			1	3	3	9	10	36	63
	Total			6			1	12	5	18	16	46	104
	Q10	1		1								3	4
4- Concordo parcialmente		2								1	1	2	4
		3		3	1	1		5	3	5		4	22
		4	1	1		1		13	6	35	<u>24</u>	<u>27</u>	108
		5		2			2	6	7	42	<u>51</u>	<u>165</u>	275
	Total		1	7	1	2	2	24	16	83	76	201	413
	Q10	1		3	1			2		2		5	13
5- Concordo totalmente		2	1		1		1	1	2	2	1	5	14
		3		1	2	2	1	5	2	6	6	8	33
		4		2		4	1	12	12	43	<u>40</u>	<u>63</u>	177

		5		2		2	2	10	13	70	<u>133</u>	<u>634</u>	866
	Total		1	8	4	8	5	30	29	123	180	715	1103
Total respostas válidas	-	-	3	35	5	14	12	81	58	251	301	1025	1785

O campo “Q10 – opção” representa, por meio de números, a escala de Likert 1 – Discordo totalmente a 5- Concordo totalmente. O total de dados faltantes foi de 477, os quais, acrescidos do total de respostas válidas, 1785, totalizam 2.262 respostas.

Uma avaliação rigorosa dessa tabela pode considerar que o perfil dos que, efetivamente, consideram o CEPC relevante para o exercício de sua profissão é formado por aqueles que concordam totalmente em que esse Código é importante como guia de conduta e já o leram. Também atribuiu ao Código a nota nove (9). Se assim for, esse grupo corresponde a apenas 634 contabilistas, ou 35,55% do total de respondentes.

Ao se formar um segundo grupo menos rigoroso do que o primeiro, os seguintes requisitos devem-se seguir simultaneamente (ver os números em negrito, itálico e sublinhado na Tabela 15):

- Concordam total ou parcialmente que já leram o CEPC;
- Tem o mesmo nível de concordância quanto ao uso do CEPC em suas atividades profissionais;
- Indicaram as notas 8 ou 9 para demonstrar a importância desse Código em suas atividades profissionais.

O grupo formado com esses pré-requisitos é formado por 1137 profissionais, equivalendo a 63,7% das respostas válidas. Se for incluída a nota 7, valendo-se dos mesmos critérios de seleção, o total do grupo passa para 1.327 indivíduos, o que corresponde a 74% do total das respostas válidas.

Em suma, a importância do CEPC para os contabilistas que participaram desta pesquisa, variou de 35,5% a até 74%, dependendo se eles concordaram parcial ou totalmente com as variáveis Q14, Q10 e se a nota dada ao CEPC foi entre 7 e 9 (Q40).

Cabe reiterar que, mesmo para os profissionais que consideraram o Código importante como guia de conduta, esse fato não significa que eles se predispõem a seguir os preceitos nele

contidos. Portanto, é necessário avaliar se esses profissionais aceitam cumprir as normas do CFC.

A avaliação do cumprimento das normas emanadas do CFC, pelo profissional, deve considerar que o indivíduo já leu total ou parcialmente o CEPC (Q14). Em seguida, ele deve concordar totalmente em seguir o CEPC (variável Q17), pois não é possível o cumprimento parcial. O CEPC tem origem deontológica. É um Código de princípios. Toda desobediência é passível de gerar uma punição.

Além desses pressupostos, espera-se que o indivíduo afirme (total ou parcialmente) que o CEPC é importante como guia de conduta (Q10). Se ele desconsidera esse fato, estará seguindo o CEPC somente por obrigação legal e estará mais propenso a agir em desacordo com o Código do que um indivíduo que livremente reconheça que os princípios nele contidos são relevantes para a sua vida profissional.

A Tabela 16 expõe as relações entre as variáveis Q17, Q10 e Q14.

Tabela 16 – CEPC - guia de conduta versus Cumprimento de norma versus Leitura do CEPC

Leitura CEPC (Q14)			Cumprimento das normas do CFC mesmo com discordância parcial (Q17)					Total
			1	2	3	4	5	
1 Discordo totalmente	Q10	1	6	2	0	0	0	8
		2	2	0	0	1	0	3
		3	3	4	5	5	3	20
		4	3	0	6	5	2	16
		5	4	6	18	11	23	62
	Total		18	12	29	22	28	109
2 Discordo parcialmente	Q10	2	1	1	0	0	1	3
		3	0	1	4	0	0	5
		4	0	5	7	11	1	24
		5	2	10	7	28	11	58
	Total		3	17	18	39	13	90
3 Indiferente	Q10	1	1	1	0	0	1	3
		2	0	1	1	0	0	2
		3	0	1	13	3	5	22
		4	0	4	4	11	2	21
		5	2	4	26	20	26	78
	Total		3	11	44	34	34	126
4 Concordo parcialmente	Q10	1	0	0	0	3	1	4
		2	0	0	0	2	2	4
		3	1	5	6	7	5	24
		4	5	22	17	58	<u>25</u>	127
		5	3	12	18	147	<u>141</u>	321
	Total		9	39	41	217	174	480
5 Concordo totalmente	Q10	1	1	2	1	5	7	16
		2	2	3	1	6	4	16
		3	2	2	4	15	14	37
		4	3	8	10	102	<u>74</u>	197
		5	20	31	44	312	<u>556</u>	963
	Total		28	46	60	440	655	1229

O total de respostas válidas foi de 2.034. Assim, conclui-se que em 39,13% das respostas válidas foi constatada a predisposição dos respondentes de cumprir totalmente as normas contidas no CEPC. Logo, o fato de os profissionais afirmarem que o CEPC é importante como guia de conduta não sugere que eles irão se predispor a cumprir os preceitos contidos nesse Código de ética.

A análise exploratória dos dados possibilitou uma visão abrangente das afirmações feitas pelos respondentes para a Parte II do questionário. Na etapa seguinte foi aplicado, inicialmente, o teste qui-quadrado para se avaliar se a percepção do contabilista a respeito da importância do CEPC como guia de conduta (Q10 a Q16 e Q40) está associada à sua predisposição de cumprir esse Código de ética. Também foram utilizados os testes de correlação de Spearman, Kendall tau-b, Somers e Gama para identificar a força, a direção e a associação dessa relação, caso exista.

Ao realizar o teste qui-quadrado envolvendo as variáveis Q10 e Q40 em relação à variável Q17, uma quantidade significativa das contagens esperadas foi menor do que cinco. Descumpru-se, assim, um dos pressupostos do teste qui-quadrado, conforme já se comentou na seção 3.9 desta pesquisa. Isso inviabilizou esse teste para esses pares de variáveis.

Uma das maneiras de se resolver o tipo de problema ocorrido na relação entre as variáveis Q10 e Q40 com a Q17 seria somar as categorias com poucos respondentes nas três variáveis. Como a adoção dessa medida acarreta a perda de comparabilidade com as demais variáveis, as quais continuariam a apresentar cinco categorias, optou-se por reduzir a variável Q17 e torná-la dicotômica.

A recodificação da variável Q17 não ocorreu por razões exclusivamente técnicas, pois os demais testes não foram afetados. A questão é que, do ponto de vista teórico, não é possível considerar que um indivíduo se propõe a cumprir parcialmente o CEPC. Ou ele cumpre ou ele não cumpre o CEPC. A visão deontológica não permite outra opção. Diante desse contexto, recodificou-se a variável Q17 para que assumisse as categorias 0- Não cumpre o CEPC e 1- Cumpro o CEPC. Também foi necessário reduzir a nota atribuída ao CEPC como guia de conduta (Q40) para 5 categorias: ruim (0 a 4,9), média (5 a 6,9), boa (7 a 7,9), ótima (8 a 8,9) e excelente (9), porque com notas de 0 a 9, mesmo com a variável Q17 transformada para dicotômica, não foi possível cumprir os pressupostos do teste qui-quadrado.

Após as transformações das variáveis Q17 e Q40, foi feita uma segunda análise da associação entre as variáveis relacionadas com o cumprimento do CEPC, por meio da aplicação do teste qui-quadrado. Esse teste, de acordo com Hair *et al.* (2005, p. 293), “[...] é utilizado para testar a significância estatística entre as distribuições de frequência de dois ou mais grupos.” O resultado é apresentado na Tabela 17.

Tabela 17 – Aplicação do teste qui-quadrado entre a Q17 binomial e as variáveis relacionadas ao CEPC – guia de conduta

Testes	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q40
Respostas válidas	2034	2034	2034	2034	2034	2034		1785
Respostas faltantes	228	228	228	228	228	228		477
Testes								
Qui-quadrado								
Pearson	97,611	117,829	96,121	90,361	115,939	172,533	250,457	175,913
Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Likelihood Ratio	101,247	121,529	62,424	93,365	122,015	175,138	255,260	183,127
Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Somers								
Simetria	0,210	-0,088	0,195	-0,120	0,220	0,251	0,301	0,291
Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Dependência								
V17BININ	0,226	-0,074	0,173	-0,107	0,205	0,218	0,258	0,262
Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Var. coluna	0,196	-0,108	0,223	-0,136	0,237	0,295	0,362	0,326
Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Kendall tau-b	0,210	-0,089	0,196	-0,120	0,221	0,253	0,306	0,292
Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Gama	0,455	-0,147	0,345	-0,215	0,414	0,428	0,500	0,520
Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Spearman	0,217	-0,097	0,210	-0,130	0,233	0,272	0,331	0,313
Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

A análise conjunta dos resultados dos testes apresentados na Tabela 17 possibilitou concluir que as variáveis Q10, Q11, Q13 a Q16 e Q40 não são independentes em relação à variável Q17 – binomial (Cumprir ou não o CEPC), dado que a significância estatística dos testes foi adequada (*valor* $p < 0,05$).

Quanto à direção das associações entre a Q17 binomial e as demais variáveis que constam na Tabela 17, avaliadas pelos testes de Somers, Kendall tau-b Gama e Spearman, foi negativa, para Q11 e Q13 (questões invertidas) e positiva para todas as demais variáveis. Logo, ambas crescem na mesma direção. Quanto ao coeficiente de correlação entre as variáveis, os índices obtidos podem ser considerados fracos.

A Tabela 17, em síntese, demonstrou que há uma associação positiva entre a variável Q17 e cada uma das variáveis contidas na referida tabela, exceto Q11 e Q13, bem como comprovou a existência de uma correlação fraca entre essas variáveis.

Apesar das conclusões importantes, é necessário aprofundar essa análise, pois se referem à influência de cada uma dessas variáveis sobre a Q17, sem sofrer qualquer influência das demais variáveis. Portanto, cabe, ainda, observar qual é a influência conjunta dessas variáveis independentes sobre a Q17 valendo-se do uso de técnicas de dependência de natureza multivariada, as quais, segundo Hair (2005, p. 129), “[...] fornecem a oportunidade de ter não apenas maior capacidade de previsão, mas também uma explicação aprimorada da relação da variável dependente com as variáveis independentes.”

Apresenta-se na Tabela 18 o resumo das respostas dadas à questão Q17 – Cumprimento total das normas do CFC e necessárias para se comprovar, ou refutar, a Hipótese 1 desta pesquisa.

Tabela 18 - Resumo dos casos processados

Casos sem pesos		Nº	Percentual
Casos selecionados	Incluídos na análise	1785	78,9
	Dados faltantes	477	21,1
	Total	2262	100,0
Casos não selecionados		0	0,0
Total		2262	100,0

A Tabela 18 mostra que foram incluídas na análise 1785 respostas que, acrescidas dos casos faltantes, totalizam 2.262 indivíduos que responderam à pesquisa total ou parcialmente.

A variável dependente Q17 – Cumpro todas as normas elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade, mesmo que discorde de algumas ou de todas, foi reclassificada de uma escala de 5 itens – Discordo totalmente a Concordo totalmente, para uma escala dicotômica 1– Concordo totalmente em seguir o CEPC e 0 – Não concordo totalmente em seguir o CEPC.

Dessa forma, os contabilistas que responderam às opções 1, 2, 3 ou 4 (Discordo totalmente até Concordo parcialmente) para a variável Q17 foram codificados como 0 e os que responderam que concordam totalmente (5) obtiveram o código 1.

As variáveis independentes, utilizadas nesse modelo, foram todas relacionadas ao CEPC como guia de conduta (Q10 e Q11, Q13 a Q16 e Q40) e a Q12 vinculada aos Fatores

situacionais. A Tabela 19 apresenta as respostas iniciais antes de a regressão logística proceder aos cálculos. Essa tabela evidencia que 55,5% dos respondentes foram considerados como não tendo propensão a cumprir as normas do CEPC, enquanto 44,5% afirmaram que cumprem todas as normas do CFC.

Tabela 19 – Classificação inicial das respostas do cumprimento de normas

Observado		Predito		
		Q17BIN		Percentagem correta
		Não cumpro	Cumpro	
Q17BIN	Não cumpro	992	0	100,0
	Cumpro	793	0	0,0
Total		1785		55,5

O método de regressão logística adotado para avaliar a Hipótese 1 de pesquisa, por meio do uso do *software* SPSS, foi o de entrada⁵². Com esse método, todas as variáveis são incluídas no modelo, sejam significativas ou não. Assim, foi possível avaliar o impacto conjunto das variáveis Q10 a Q16 e a Q40 na variável dependente Q17 (Cumprimento total do CEPC).

A primeira avaliação do ajuste geral do modelo, utilizando o método de entrada, é feita pela análise do valor do logaritmo da verossimilhança (-2LL) por meio dos testes de *Omnibus* dos coeficientes do modelo. De acordo com Hair (2005, p. 264), “valores menores da medida - 2LL indicam melhor ajuste do modelo.” Nesta pesquisa, o valor alcançado foi 1.962,13, estatisticamente significativa (*valor p* < 0,05). Em seguida, o SPSS demonstra o R^2 , de acordo com os testes de Cox e Snell, bem como de Nagelkerke. Esse teste visa a demonstrar a força de associação entre as variáveis do modelo.

Tabela 20 - Teste do R^2

Passo	Cox & Snell	Nagelkerke
1	0,240	0,322

Como se observa na Tabela 20, o R^2 , para ambos os testes, demonstra que há uma fraca força de associação entre as variáveis. Contudo, Gujarati (2000, p.566), afirma que “[...] em modelos com variável dependente dicotômica, o R^2 é de valor questionável como medida do grau de ajuste.” Por esse motivo, sua análise não foi considerada para fins de validação do modelo.

O teste de Hosmer Lemeshow corresponde à segunda avaliação geral do modelo. Esse teste mede a correspondência entre os valores reais e os valores previstos da variável dependente. Um melhor ajuste de modelo é apontado por uma menor diferença entre a classificação observada e a classificação prevista, e indicado por um valor qui-quadrado não-significante. Esse ajuste mede a correspondência entre os valores atuais e os preditos da variável dependente. (HAIR *et al.*, 2005, p. 264).

Tabela 21 - Teste de Hosmer and Lemeshow

Passo	Qui-quadrado	Desvio padrão	Significância
1	10,150	8	0,255

O teste de Hosmer e Lemeshow apresentou significância estatística adequada (*valor p* > 0,05). Isso mostra que as diferenças entre os valores observados e os valores previstos são poucas.

A combinação do teste de Hosmer e Lemeshow (*valor p* > 0,05) e de *Omnibus* (*valor p* < 0,05) ocorreu nesta pesquisa. Isso demonstrou que o modelo de regressão logística é significativo e adequado para o exame de suas variáveis.

A classificação das respostas seguiu o ponto de corte de 0,45. Abaixo desse valor os indivíduos foram considerados como “Não cumpro” e acima desse ponto como “Cumpro.” Os resultados são apresentados na Tabela 22.

Tabela 22 - Classificação das respostas ao cumprimento do CEPC - final

Observado			Predito			Total
			Q17		Percentagem	
			Concordo totalmente	Discordo	correta	
Passo 1	Q17	Não cumpro	717	275	72,3	992
		Cumpro	242	551	69,5	793
	Total				71,0	1.785

A tabela de classificação mostra que, dos 793 respondentes que concordaram em seguir o CEPC, o modelo conseguiu prever, com 69,5% de acerto (551 respondentes), que essa seria a sua opção. Por outro lado, o modelo, também, previu, com 72,3% de acerto, que o respondente não concorda em cumprir as normas do CEPC.

Esse padrão de acertos demonstra que, em média, as variáveis independentes permitem prever uma parte considerável das respostas possíveis na variável dependente (71%). Há, porém, outras variáveis que devem influenciar o profissional em sua decisão (29%), mas estas não foram relacionadas neste modelo.

Na Tabela 23, consta a estatística Wald para as variáveis que compõem o modelo. Para melhor compreensão, deve-se observar a codificação das variáveis. Na variável Q10 (CEPC – guia de conduta), o código Q10(2) significa: variável 10, categoria Discordo parcialmente, Q10(3): variável 10 categoria Indiferente, e assim sucessivamente.

É importante destacar que, se houver associação positiva entre as variáveis (ou categorias) independentes e a variável dependente, opção 1 (um), Concordo totalmente em cumprir as normas do CEPC, naturalmente, a associação entre essas mesmas variáveis independentes e a variável dependente, opção 0 (zero), Discordo em cumprir totalmente as normas do CEPC será negativa. Quanto maior a probabilidade de ocorrência da opção 1, menor será a probabilidade de ocorrer a opção 0.

Na Tabela 23, encontram-se todas as variáveis que compõem o modelo, embora a análise se restrinja às que foram estatisticamente significativas (*valor p* <0,05). O valor do teste estatístico Wald e a razão de chance relacionada a cada opção, também, foram incluídas e seguem o mesmo critério para análise. A categoria 1- Discordo totalmente – foi a categoria de referência para as demais.

Tabela 23- Estatística Wald das diferentes percepções sobre o CEPC

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Q10	-	-	4,360	4	0,359	-
Q10(2)	0,110	0,747	0,022	1	0,883	1,116
Q10(3)	0,575	0,588	0,958	1	0,328	1,777
Q10(4)	0,115	0,547	0,044	1	0,834	1,122
Q10(5)	0,392	0,536	0,535	1	0,465	1,480
Q11	-	-	46,597	4	0,000	-
Q11(2)	-0,623	0,165	14,204	1	0,000	0,536
Q11(3)	-1,784	0,542	10,832	1	0,001	0,168
Q11(4)	-0,737	0,136	29,131	1	0,000	0,479
Q11(5)	0,019	0,179	0,012	1	0,914	1,019
Q12	-	-	14,050	4	0,007	-
Q12(2)	-0,181	0,338	0,287	1	0,592	0,834
Q12(3)	-0,014	0,364	0,002	1	0,969	0,986
Q12(4)	0,097	0,301	0,104	1	0,747	1,102
Q12(5)	0,426	0,292	2,125	1	0,145	1,531
Q13	-	-	10,983	4	0,027	-
Q13(2)	-0,435	0,192	5,139	1	0,023	0,647
Q13(3)	0,239	0,256	0,872	1	0,350	1,270
Q13(4)	-0,448	0,205	4,803	1	0,028	0,639
Q13(5)	-0,152	0,175	0,762	1	0,383	0,859
Q14	-	-	28,212	4	0,000	-
Q14(2)	-0,420	0,464	0,819	1	0,366	0,657
Q14(3)	0,177	0,395	0,201	1	0,654	1,194
Q14(4)	0,670	0,353	3,600	1	0,058	1,954
Q14(5)	1,039	0,347	8,970	1	0,003	2,828
Q15	-	-	22,278	4	0,000	-
Q15(2)	-0,593	0,437	1,838	1	0,175	0,553
Q15(3)	-0,868	0,452	3,691	1	0,055	0,420
Q15(4)	-1,075	0,419	6,580	1	0,010	0,341
Q15(5)	-0,504	0,427	1,393	1	0,238	0,604
Q16	-	-	44,602	4	0,000	-
Q16(2)	0,274	0,408	0,452	1	0,501	1,315
Q16(3)	0,465	0,389	1,428	1	0,232	1,592
Q16(4)	0,431	0,372	1,342	1	0,247	1,539
Q16(5)	1,295	0,379	11,680	1	0,001	3,651
Q40	-	-	42,646	9	0,000	-
Q40(1)	3,785	7,757	0,238	1	0,626	44,015
Q40(2)	3,326	7,827	0,181	1	0,671	27,821
Q40(3)	3,638	7,774	0,219	1	0,640	37,997
Q40(4)	2,379	7,824	0,092	1	0,761	10,796
Q40(5)	3,695	7,747	0,227	1	0,633	40,236
Q40(6)	3,665	7,750	0,224	1	0,636	39,057
Q40(7)	3,891	7,744	0,252	1	0,615	48,963
Q40(8)	4,027	7,744	0,270	1	0,603	56,120
Q40(9)	4,680	7,743	0,365	1	0,546	107,791
Constante	-5,395	7,771	0,482	1	0,488	0,005

O modelo estatístico, constituído com base nesses resultados, apresenta:

$$\begin{aligned}
Z = & -5,395 + 0,110Q10(2) + 0,575 Q10(3) + 0,115Q10(4) + 0,392Q10(5) - 0,623Q11(2) - \\
& 1,784Q11(3) - 0,737Q11(4) + 0,019Q11(5) - 0,181Q12(2) - 0,014Q12(3) + 0,097Q12(4) + \\
& 0,426Q12(5) - 0,435Q13(2) + 0,239Q13(3) - 0,448Q13(4) - 0,152Q13(5) - 0,420Q14(2) + \\
& 0,177Q14(3) + 0,670Q14(4) + 1,039Q14(5) - 0,593Q15(2) - 0,868Q15(3) - 1,075Q15(4) - \\
& 0,504Q15(5) + 0,274Q16(2) + 0,465Q16(3) + 0,431Q16(4) + 1,295Q16(5) + 3,785Q40(1) \\
& + 3,326Q40(2) + 3,638Q40(3) + 2,379Q40(4) + 3,695Q40(5) + 3,665Q40(6) + 3,891Q40(7) \\
& + 4,027Q40(8) + 4,680Q40(9).
\end{aligned}$$

A probabilidade de ocorrência do evento será: $P = e^Z / (1 + e^Z)$. O valor de corte foi de 0,45, se $P \geq 0,45$, então, o indivíduo é classificado como um profissional que se dispõe a seguir o CEPC; caso contrário, isto é, se $P < 0,45$, ele será classificado como “Não cumpre.”

Nesse modelo, foram incluídas todas as variáveis independentes relacionadas com as diferentes percepções do contabilista a respeito do CEPC e a variável que representa os Fatores individuais (Q12). Por meio do método de entrada, foi possível apurar quais variáveis independentes efetivamente influem, de maneira significativa, na propensão do indivíduo em cumprir, ou não, o CEPC. São elas: Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q40. Todas as variáveis incluídas no modelo alcançaram significância estatística (*valor p* < 0,05), exceto a variável Q10, que apresentou significância de 0,198.

A percepção de que o CRC pune quem infringe o CEPC (Q12) apresentou alta significância (*valor p* < 0,05). Entretanto, na seção 4.3 foi identificado que a sua significância estatística não foi mantida para as duas subamostras criadas para validar esse modelo. Sendo assim, como essa variável não foi validada, a significância estatística alcançada nesse modelo deve ser vista com ressalvas.

No Capítulo 2 desta pesquisa, foi observado que as sanções representam uma das maneiras de influenciar o comportamento do indivíduo, criando condições para limitar a conduta antiética (FERRELL *et al*, 2001, p. 101). Por outro lado, há que se destacar que, se houver percepção do contabilista de que predomina a impunidade em sua classe profissional, isso pode estimulá-lo a agir de igual forma.

Em decorrência, se essa variável influir na propensão do contabilista de cumprir, ou não, o Código de ética, a ampla divulgação das estatísticas das punições aplicadas, como ocorre hoje

em vários Conselhos Regionais de Contabilidade, passa a ser importante não só como um modo de prestar contas das ações de fiscalização desses Conselhos, mas também como um instrumento de incentivo ao cumprimento do Código.

A afirmação a respeito da irrelevância do CEPC como guia de conduta (Q13), questão reversa, foi considerada significativa (*valor p* < 0,05), sendo que as categorias Discordo parcialmente, Q13(2), e Concordo parcialmente, Q13(4), também foram consideradas significativas (*valor p* < 0,05). Entretanto, como possuem sinais negativos, isso sugere que assinalá-las reduz a razão de chance de o indivíduo cumprir as normas do CEPC, em relação aos que assinalaram a categoria Discordo totalmente, Q13(1). Ou seja, os que concordaram ou discordaram parcialmente de que o CEPC é irrelevante como guia de conduta, são mais propensos a descumprir o CEPC.

A percepção do respondente quanto ao seu nível de conhecimento a respeito do CEPC (Q14) foi considerada significativa (*valor p* < 0,05). Os indivíduos que concordaram parcialmente com essa afirmação apresentaram razão de chance de 1,95 de cumprir as normas do CEPC, bem como os que concordaram totalmente têm 2,82 mais chances de cumpri-lo em relação aos que afirmaram que não o leram.

Se a variável Q14 influencia a percepção do contabilista quanto ao cumprimento do CEPC em relação aos que não o leram, é cabível concluir que a ampla divulgação e discussão pelos profissionais, por meio de seminários, palestras, artigos em periódicos, e assim por diante, deve ser incentivada. Essa ação deve ser feita com a mesma ênfase com que hoje se discutem mudanças na legislação societária e fiscal.

A sugestão apresentada parece óbvia, mas são poucos os projetos específicos na categoria que têm esse objetivo, seja no Sistema CFC/CRC, nas instituições de ensino superior, ou nas demais entidades representativas da classe. Além disso, os testes sugerem que a leitura do Código não apenas influi, mas atua positivamente, aumentando a predisposição do contabilista em cumpri-lo, e não no sentido contrário, o que é extremamente relevante.

A escolha da categoria Indiferente Q15(3), ou Concordo parcialmente Q15(4) respeito da afirmação sobre o nível de clareza do CEPC (Q15) foram significativas (*valor p* < 0,055), bem como a própria variável. Entretanto, por apresentarem sinais negativos, a escolha de uma

dessas opções demonstra a predisposição dos indivíduos, em termos de razão de chance, de descumprir as normas do CEPC se comparado com os que assinalaram a categoria 1-Discordo totalmente. Portanto, nesses casos, desconsiderar o CEPC claro, não torna o profissional propenso a segui-lo.

Caso o indivíduo concorde, totalmente com a afirmação de que o CEPC é um auxílio importante para reduzir as suas dúvidas profissionais (Q16), há 3,65 mais chance de ele cumprir o referido Código, comparado àqueles que discordaram totalmente dessa afirmação.

Esse resultado sugere que, quando o CEPC é utilizado como guia de conduta, auxiliando o profissional a resolver seus dilemas éticos relacionados ao exercício da profissão, a consequência será maior propensão do indivíduo em cumprir as normas do Código. Em decorrência, o Código não pode ter seu conteúdo vinculado somente a obrigações, deveres e sanções, mas precisa contemplar diretrizes, princípios e valores que sirvam para guiar o profissional em suas atividades profissionais.

A última variável incluída no modelo foi a Nota dada pelo contabilista ao CEPC (Q40). Neste caso, constatou-se que, quanto maior a nota, maior será a probabilidade, em termos de razão de chance, de ele cumprir as normas desse Código.

Por fim, é relevante destacar que, de acordo com os dados da Tabela 12, somente 44,4% dos respondentes concordaram totalmente com a afirmação de que cumprem todas as normas do CFC mesmo que discordem de algumas dessas normas. Embora não seja possível extrapolar esse resultado para toda a classe contábil brasileira, ele sinaliza, no mínimo, a urgência de serem implementadas mais pesquisas e estudos a respeito desse tema.

A Figura 12 apresenta uma síntese dos resultados obtidos nos testes estatísticos relacionados ao Objetivo 1 de pesquisa.

Figura 12 - Síntese dos resultados estatísticos relacionados ao Objetivo 1 de pesquisa

Os resultados alcançados a partir da análise estatística bivariada e ratificados no modelo de regressão logística multivariada sugerem que a percepção do contabilista a respeito da importância do CEPC como guia de conduta influencia a sua predisposição em cumprir esse Código de ética.

4.2.3 Do Objetivo 2

O Objetivo 2 propôs-se a avaliar se a percepção do contabilista a respeito da gravidade da infração ética é associada à sua percepção acerca da sanção a ser aplicada ao infrator do CEPC. Disso decorreu a seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese 2: A percepção do contabilista a respeito da gravidade da infração ética é positivamente associada à sua percepção a respeito da sanção a ser aplicada ao infrator do CEPC.

A Figura 13 apresenta o plano de pesquisa para o Objetivo 2.

Figura 13 - Plano de pesquisa do Objetivo 2

Os dados necessários para se cumprir o Objetivo 2 desta pesquisa encontram-se na Parte III do questionário. Na Tabela 24, as opções de número 1 significam Sim e as de número 2 representam Não para as questões Q18 e Q29. Nas questões Q25 e Q36, esses mesmos números representam: 1- Puni-lo, 2- Não puni-lo. As respostas das questões Q19 e Q30 são representadas como: 1- Nenhum, 2- Mínimo, 3- Médio, 4- Alto, e 5- Altíssimo. As respostas contidas nas variáveis Q20 a Q24 e Q31 a Q35 são representadas pelo seguinte código: 1- Discordo totalmente, 2- Discordo parcialmente, 3- Indiferente, 4- Concordo parcialmente, e 5- Concordo totalmente.

As respostas para a variável Punição obrigatória, questões Q26 e Q37, são representadas como: 1- Advertência reservada, 2 - Censura reservada, e 3- Censura pública, e as respostas para a punição opcional receberam o código: 1- Nenhuma, 2- Multa e 3- Suspensão. Por fim, as respostas para as variáveis Q28 e Q39 são representadas como: 1- Decido não punir, 2- Diminuo a punição, 3- Mantenho a punição, e 4- Aumento a punição.

É importante destacar que, caso o contabilista assinale que a questão Q18 não constitui um dilema ético, então, as questões Q19 a Q27 não foram respondidas. A mesma situação ocorreu com a questão Q29 em relação às variáveis Q30 a Q38.

Tabela 24- Frequências da gravidade da infração e punições aplicadas

Parte III – Casos 1 e 2	Dados válidos	Dados faltantes	Opções de respostas Frequência				
			1	2	3	4	5
Os casos representam um problema moral?							
Q18 – Caso 1	1786	476	1693	93	-	-	-
Q29 – Caso 2	1786	476	1309	477	-	-	-
Gravidade							
Q19 – Caso 1	1693	569	2	11	72	455	1153
Q30 – Caso 2	1309	953	3	35	326	571	374
Atitude do Conselho							
Q25 – Caso 1	1692	570	1652	40	-	-	-
Q36 – Caso 2	1278	952	1278	32	-	-	-
Punição obrigatória							
Q26 – Caso 1	1653	609	722	457	474	-	-
Q37 – Caso 2	1280	982	617	372	291	-	-
Punição opcional							
Q27 – Caso 1	1653	609	189	723	741	-	-
Q38 – Caso 2	1280	982	197	616	467	-	-

O reconhecimento do dilema moral contido nos casos 1 e 2 é fundamental para o indivíduo continuar a responder ao questionário. O caso 1 foi considerado um problema moral por 1693 (94,8%) respondentes e o caso 2 o foi por 1309 contabilistas (73%), embora ambos os casos representem um sério problema no exercício da atividade contábil, apropriação indébita e fraude, ambos passíveis de punição pelo Código Penal Brasileiro. O caso 2 não representou um dilema moral para 27% dos respondentes.

Com o objetivo de compreender se, à medida que aumenta a percepção do contabilista a respeito da gravidade da infração, ocorre um aumento no nível da sanção obrigatória imposta ao infrator, foi elaborada a Tabela 25, para ambos os casos.

Tabela 25 - Caso 1 - Punição opcional versus Punição obrigatória versus Gravidade

			Punição obrigatória			Total
Gravidade			Advertência Reservada	Censura reservada	Censura pública	
Mínima	Punição opcional	Nenhuma	2	1	1	4
		Multa	3		1	4
		Suspensão	1		1	2
	Total		6	1	3	10
Média	Punição opcional	Nenhuma	17	1	2	20
		Multa	13	7	4	24
		Suspensão	1	3	1	5
	Total		31	11	7	49
Alta	Punição opcional	Nenhuma	50	12	11	73
		Multa	107	58	37	202
		Suspensão	41	36	29	106
	Total		198	106	77	381
Altíssima	Punição opcional	Nenhuma	35	14	20	69
		Multa	182	106	97	385
		Suspensão	172	142	209	523
	Total		389	262	326	977
	Total geral		624	380	413	1417
	Total geral %		44,04	26,82	29,5	100

O caso 1 trata de retenção indevida e apropriação de valores confiados à guarda do contabilista para pagamento de taxas e tributos de interesse do cliente. Conforme se comentou na revisão de literatura, trata-se de um delito previsto no Código Penal e, portanto, de sérias consequências.

Ao se observarem as respostas na Tabela 25, nota-se que 587 (41,4%) respondentes consideraram a gravidade alta (198) ou altíssima (389), mas aplicaram a punição de advertência reservada, a mais branda das punições. Na aplicação da pena de censura reservada, 262 profissionais (18,5%) consideraram o fato gravíssimo, em relação ao total de respondentes (1417).

Ao se confrontar o nível de gravidade da falta com a punição aplicada, é possível observar que há incoerência nas respostas, se for considerado o que diz o artigo 12 do CEPC (CFC, 2003, p. 85): “A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades [...]”. A punição, portanto, deve estar de acordo com a gravidade da infração cometida.

A título de comparação com as sanções por apropriação indébita encaminhadas ao CFC no período de 2001 a 2003, pode-se constatar na Tabela 26 que a pena mais aplicada pelos CRC

e ratificada pelo CFC foi censura pública, enquanto os respondentes desta pesquisa aplicaram majoritariamente a punição de advertência reservada.

Tabela 26 - Consolidação das punições aplicadas por apropriação indébita CFC (2001 a 2003) versus Pesquisa conduta ética CFC

	Censura pública	Censura reservada	Advertência reservada	total
Total Pesquisa %	29,15	26,82	44,04	100
Total CFC %	69,63	18,52	11,85	100

Para o caso 2, a Tabela 27 apresenta o cruzamento entre as variáveis Punição obrigatória e/ou Punição opcional.

Tabela 27 - Caso 2 - Punição opcional versus Punição obrigatória versus Gravidade

			Punição obrigatória			Total
Gravidade			Advertência reservada	Censura Reservada	Censura pública	
Mínima	Punição opcional	Nenhuma	13	1	-	14
		Multa	10	1	-	11
		Suspensão	3	-	-	3
	Total		26	2	-	28
Média	Punição opcional	Nenhuma	76	11	-	87
		Multa	128	42	4	174
		Suspensão	24	19	9	52
	Total		228	72	13	313
Alta	Punição opcional	Nenhuma	56	13	5	74
		Multa	147	106	37	290
		Suspensão	49	79	71	199
	Total		252	198	113	563
Altíssima	Punição opcional	Nenhuma	13	1	7	21
		Multa	55	43	42	140
		Suspensão	41	56	114	211
	Total		109	100	163	372
	Total geral		612	372	289	1273
	Total geral %		48,04	29,15	22,57	100

Assim como ocorreu no caso 1, também no caso 2, a punição majoritária foi advertência reservada, opção de 48% (612 profissionais) de todas as respostas válidas. Também é possível constatar que 361 contabilistas que assinalaram advertência reservada, consideraram a infração de alta gravidade (252 indivíduos) ou de altíssima (109 profissionais) gravidade, o que corresponde a 28,23% das respostas válidas. É uma contradição, se se considerar o que preceitua o CEPC.

Quanto à punição de censura pública, a mais severa das punições, foi a punição menos aplicada pelos profissionais, (22,57%). A aplicação dessa punição de modo concomitante com a suspensão foi a opção de apenas 114 (9%) dos respondentes.

Esse resultado chama a atenção para o fato de que, nos maiores escândalos econômicos recentes, a classe contábil foi fortemente criticada exatamente por fraudes que envolviam a atividade de auditoria. Nesse contexto, o percentual de profissionais que optou por aplicar essa pena foi excessivamente baixo.

A título de comparação com as sanções por adulteração e manipulação de escrita aplicadas pelo CFC no período de 2001 a 2003, pode-se constatar que a pena mais aplicada pelo CRC e ratificada pelo CFC foi advertência reservada.

Tabela 28 - Consolidação das punições por fraude aplicadas pelo CFC (2001 a 2003) versus Pesquisa conduta ética

	Censura pública	Censura reservada	Advertência reservada	total
Total Pesquisa %	22,67	29,08	48,24	100
Total CFC %	35,64	20,72	43,56	100

Para o caso 2, observa-se que as respostas do grupo de pesquisa e as punições efetivamente aplicadas pelo CRC e ratificadas pelo CFC são similares, principalmente para a punição de Advertência reservada.

Quanto à análise da associação entre as variáveis, a Tabela 29 abaixo apresenta indicadores que medem a relação entre a variável Gravidade e as punições aplicadas e a sua direção, para ambos os casos. Também ocorreu para a variável dependente Gravidade, a mesma situação descrita na Hipótese 1. O pressuposto do número de células menor do que 5 não se cumpriu. Em decorrência, não foi possível realizar esse teste.

Tabela 29 - Caso 1 - Gravidade da infração versus punições aplicadas

Testes	Punição aplicada			
	Q 27		Q 26	
Respostas válidas	1653		1436	
Respostas faltantes	609		826	
Testes	Valor	Sig.	Valor	Sig.
Qui-Quadrado				
Pearson	n/a	n/a	n/a	n/a
Likelihood Ratio				
Somers'd				
Simetria	0,280	0,000	0,134	0,000
Dependência				
Var. Coluna	0,324	0,000	0,163	0,000
V19	0,247	0,000	0,114	0,000
Kendall tau-b	0,283	0,000	0,136	0,000
Gama	0,507	0,000	0,252	0,000
Spearman	0,298	0,000	0,147	0,000

Os testes de Somers, o Kendall tau-b, Gama e Spearman demonstram que há associação positiva entre a variável Gravidade da infração e as punições aplicadas. A força dessa relação, se se considerar o teste de Spearman, é mais forte quando se trata de aplicar multa ou suspensão (0,298) do que quando se trata de aplicar as penas previstas no CEPC (0,147).

Tabela 30 – Caso 2 - Gravidade da infração versus Punições aplicadas

Testes	Punição aplicada			
	Q 37		Q 38	
Respostas válidas	1279		1279	
Respostas faltantes	983		983	
Testes	Valor	Sig.	Valor	Sig.
Qui-Quadrado				
Pearson	226.262	0,000	175.448	0,000
Likelihood Ratio	240.745	0,000	175.051	0,000
Somers'd				
Simetria	0,353	0,000	0,316	0,000
Dependência				
Var. Coluna	0,345	0,000	0,305	0,000
V30	0,361	0,000	0,329	0,000
Kendall tau-b	0,353	0,000	0,317	0,000
Gama	0,532	0,000	0,484	0,000
Spearman	0,390	0,000	0,350	0,000

No caso 2, os resultados sugerem que há associação positiva entre a variável dependente Gravidade da infração e as punições aplicadas. Nesse caso, observa-se que a associação é mais forte do que a apresentada no caso 1.

A Figura 14 representa os resultados alcançados para se responder ao Objetivo 2 de pesquisa.

Figura 14- Síntese dos resultados dos testes estatísticos relacionados ao Objetivo 2 de pesquisa

Em suma, os resultados sugerem que a punição aplicada influencia a percepção do indivíduo quanto à gravidade da infração ética, embora exista um baixo coeficiente de correlação entre ambas.

Um aspecto importante a ser destacado, a partir dos resultados alcançados nesta pesquisa, é a ausência de coerência entre a gravidade da infração percebida e a punição aplicada. Há um claro descompasso entre ambas. Se a apropriação indébita corresponde a uma infração do

Código Penal, seria de se esperar que a percepção do contabilista quanto à gravidade da infração fosse igualmente alta, bem como a punição aplicada, o que não ocorreu.

A emissão de parecer de auditoria sem a elaboração dos respectivos papéis de trabalho e o reconhecimento tácito de que realmente agiu em desrespeito ao preceituado nas normas profissionais (o profissional não se defendeu) caracterizaram falta de zelo profissional, embora ocorrências recentes no Brasil e no exterior demonstrem a importância da emissão e guarda desses papéis.

É importante destacar que nesta análise não há juízo de valor sobre qual deve ser a pena aplicada. No caso 2, por exemplo, 252 contabilistas consideram que a infração é de alta gravidade e 109 julgaram que seria de altíssima gravidade; no entanto, decidiram pela aplicação da punição mais branda, a advertência reservada. Assim, ou os profissionais não compreenderam qual a punição correspondente para gravidade tão alta, ou superavaliaram a gravidade da infração, em relação à punição aplicada.

Os resultados apresentados sugerem que o profissional não consegue distinguir com clareza necessária as diferenças existentes entre essas punições. Como a sanção pode ser considerada um instrumento que limita a conduta antiética dos indivíduos, conforme já se observou na revisão de literatura, se o profissional não consegue dimensionar qual sanção ele pode sofrer caso cometa um ato antiético, como o Código poderá ser um instrumento de apoio à manutenção dos padrões morais da categoria?

O Código de Ética do Profissional de Enfermagem afirma que as infrações serão consideradas leves, graves ou gravíssimas, conforme a natureza do ato e as circunstâncias envolvidas. Apesar da subjetividade que tal norma acarreta, o artigo 88 desse Código constituiu três níveis de gravidade: a) leves (ofensa à integridade física, mental ou moral, sem causar debilidade); b) graves (as infrações que provoquem perigo de vida, debilidade temporária de membros, sentido ou função); e c) gravíssimas (infrações que provoquem morte, deformidade permanente, perda ou inutilização de membro ou dano moral irremediável). (COREN-RJ, 2004).

O Sistema CFC/CRC necessita, portanto, melhorar os critérios utilizados para avaliar a gravidade da infração ética; conceituar melhor advertência reservada, censura reservada e

censura pública, e proceder a uma divulgação desses conceitos e critérios para a toda a classe contábil.

4.2.4 Do Objetivo 3

No Objetivo 3, foi proposto constatar se a avaliação teleológica, a qual contém situações atenuantes e agravantes não contidas no CEPC, é capaz de influenciar o julgamento ético do contabilista em relação a infrações cometidas por outro colega de profissão. Esse Objetivo gerou a terceira hipótese de pesquisa.

Hipótese 3: A avaliação teleológica, a qual contém situações atenuantes e agravantes não contidas no CEPC, é capaz de influenciar o contabilista em seu processo de tomada de decisão ética.

Essa hipótese foi dividida nas seguintes Sub-hipóteses:

Sub-hipótese 3.1: As variáveis Magnitude das conseqüências, Consenso social e Concentração de efeitos, contempladas no modelo de Jones, influem na percepção da gravidade da falta cometida pelo infrator.

Sub-hipótese 3.2: A avaliação teleológica influi na intenção do indivíduo em alterar o julgamento ético sobre determinado dilema moral.

4.2.4.1 A Sub-hipótese 3.1

A Figura 15 apresenta o plano de pesquisa para atender ao Objetivo 3, Sub-hipótese 3.1 .

Figura 15 - Plano de pesquisa do Objetivo 3.1

A Tabela 31 apresenta as frequências de todas as variáveis relacionadas com essa Sub-hipótese de pesquisa.

Tabela 31 - Frequências das variáveis que compõem a Parte III do questionário

Parte III – Casos 1 e 2	Dados Válidos	Dados faltantes	Opções de respostas				
			Frequência				
			1	2	3	4	5
Os casos representam um problema moral?	1786	476	1693	93	-	-	-
Q18 – Caso 1	1786	476	1309	477	-	-	-
Q29 – Caso 2							
Gravidade							
Q19 – Caso 1	1693	569	2	11	72	455	1153
Q30 – Caso 2	1309	953	3	35	326	571	374
Concentração de efeitos (invertida)							
Q20 – Caso 1	1693	569	1095	198	49	203	148
Q31 – Caso 2	1310	952	503	313	63	314	117
Consenso social							
Q21 – Caso 1	1693	569	92	117	43	331	1110
Q32 – Caso 2	1310	952	63	96	44	357	750
Magnitude das conseqüências							
Q22 – Caso 1	1693	569	57	82	48	377	1129
Q33 – Caso 2	1310	952	47	121	66	457	619
Magnitude das conseqüências (invertida)							
Q23 – Caso 1	1693	569	1041	350	64	185	53
Q34 – Caso 2	1310	952	570	363	76	242	59
Intenção moral							
Q24 – Caso 1	1693	569	1403	111	39	104	36
Q35 – Caso 2	1310	952	1030	104	39	101	36
Atitude do Conselho							
Q25 – Caso 1	1692	570	1652	40	-	-	-
Q36 – Caso 2	1278	952	1278	32	-	-	-
Punição obrigatória							
Q26 – Caso 1	1653	609	722	457	474	-	-
Q37 – Caso 2	1280	982	617	372	291	-	-
Punição opcional							
Q27 – Caso 1	1653	609	189	723	741	-	-
Q38 – Caso 2	1280	982	197	616	467	-	-
Fator teleológico							
Q28 – Caso 1	1653	609	171	275	1142	65	-
Q39 – Caso 2	1280	982	37	27	302	914	-

As questões Q20 a Q23 e Q31 a Q34 se referem às dimensões Concentração de efeitos, Consenso social e Magnitude das conseqüências relacionadas ao construto de Jones, sendo as variáveis Q20 e Q31 (Concentração de efeitos) e a Q23 e Q34 (Magnitude das conseqüências) questões invertidas. Quanto à opção 1 - Discordo totalmente, foi a mais assinalada para as variáveis com questões invertidas (na negativa), e aquelas questões que se encontram na forma afirmativa, obtiveram as respostas mais significativas na opção 5- Concordo totalmente.

A Tabela 32 apresenta os testes de associação relacionados à Sub-hipótese 3.1, caso 1. A variável dependente foi transformada para binária (1 a 4- Nenhuma gravidade até Alta

gravidade e 5- Altíssima gravidade) porque o teste do qui-quadrado não obedeceu ao pressuposto de no mínimo 5 células com contagem superior a 5. Essa mudança não alterou a significância estatística dos demais testes, nem a sua direção.

Tabela 32 – Caso 1 – Testes de associação entre as variáveis independentes e a variável Gravidade (binomial)

Testes	Intensidade moral							
	Q20		Q21		Q22		Q23	
Respostas válidas	1644		1650		1645		1629	
Respostas faltantes	618		612		617		633	
Testes	Valor	Sig.	Valor	Sig.	Valor	Sig.	Valor	Sig.
Qui-Quadrado Pearson	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Likelihood Ratio	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Somers' d								
Simetria	-0,304	0,000	0,149	0,000	0,306	0,000	-0,309	0,000
Dependência								
V19	-0,285	0,000	0,143	0,000	0,300	0,000	-0,286	0,000
Var. Coluna	-0,326	0,000	0,155	0,000	0,312	0,000	-0,336	0,000
Kendall tau-b	-0,305	0,000	0,149	0,000	0,306	0,000	-0,310	0,000
Gama	-0,508	0,000	0,284	0,000	0,545	0,000	-0,533	0,000

A análise conjunta dos resultados dos testes apresentados na Tabela 32 sugere que as variáveis Q20, Q21, Q22 e Q23 não são independentes em relação à variável Q19 – binomial (Gravidade), dado que a significância estatística dos testes foi adequada (*valor p* < 0,05).

Quanto à direção das associações entre a Q19bin e as demais variáveis que constam na Tabela 32 e avaliadas pelos testes de Somers, Kendall tau-b Gama, ela foi negativa para as variáveis Q20 e Q23. Isso ocorreu em virtude de essas questões serem construídas na forma negativa, com o objetivo de validar as demais afirmações relacionadas a essa hipótese.

O teste de Spearman não foi apresentado na Tabela 32 devido à necessidade de utilizá-lo para se avaliarem os coeficientes de correlação entre todas as variáveis que constam na referida tabela. O coeficientes de Spearman são apresentados na Tabela 33.

Tabela 33 – Coeficientes de correlação de Spearman entre as variáveis que compõem o modelo de Jones - Caso 1

		Q19	Q20	Q21	Q22	Q23	Q26	Q27
Q19 - Gravidade	Coeficiente correlação	1,000	-0,327	0,158	0,321	-0,329	0,147	0,298
	Significância	.	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	N	1693	1644	1650	1645	1629	1436	1653
Q20 Concentração de efeitos (questão invertida)	Coeficiente correlação	-0,327	1,000	-0,166	-0,300	0,434	-0,084	-0,168
	Significância	0,000	.	0,000	0,000	0,000	0,002	0,000
	N	1644	1644	1615	1616	1604	1392	1607
Q21 - Consenso social	Coeficiente correlação	0,158	-0,166	1,000	0,325	-0,175	0,034	0,061
	Significância	0,000	0,000	.	0,000	0,000	0,197	0,014
	N	1650	1615	1650	1616	1599	1401	1614
Q22- Magnitude das conseqüências	Coeficiente correlação	0,321	-0,300	0,325	1,000	-0,517	0,151	0,197
	Significância	0,000	0,000	0,000	.	0,000	0,000	0,000
	N	1645	1616	1616	1645	1607	1394	1609
Q23 - Magnitude das conseqüências (questão invertida)	Coeficiente correlação	-0,329	0,434	-0,175	-0,517	1,000	-0,141	-0,190
	Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	.	0,000	0,000
	N	1629	1604	1599	1607	1629	1381	1595
Q 26 - Punição obrigatória	Coeficiente correlação	0,147	-0,08	0,034	0,151	-0,140	1,000	0,210
	Significância	0,000	0,002	0,197	0,000	0,000	.	0,000
	N	1436	1392	1401	1394	1381	1653	1419
Q27- Punição opcional	Coeficiente correlação	0,298	-0,168	0,061	0,197	-0,190	0,210	1,000
	Significância	0,000	0,000	0,014	0,000	0,000	0,000	.
	N	1653	1607	1614	1609	1595	1419	1653

Como se pode observar, a variável Q23, questão invertida, tem correlação negativa (- 0,517) com a variável Q22, Magnitude das conseqüências (*valor p* < 0,05). A variável Q20, Concentração de efeitos, tem correlação negativa com todas as demais variáveis, exceto Q23. Essa dualidade indica que os respondentes compreenderam as afirmações constantes na Parte III e foram consistentes nas respostas.

O teste de correlação de Spearman mostra que a variável Punição obrigatória (Q26) tem correlação significativa (*valor p* < 0,05) com as variáveis que representam o modelo de Jones, exceto com a Q21 (*valor p* > 0,05). Para as relações significativas, a intensidade dessa correlação é fraca.

A variável Gravidade apresenta melhor correlação com as demais variáveis do que a variável Punição obrigatória. Além disso, a correlação entre as variáveis Gravidade e Punição obrigatória é fraca (0,147), embora significativa (*valor p* < 0,05). Se, de acordo com o CEPC, a punição é estabelecida de acordo com o nível de gravidade da infração, seria de se esperar que houvesse um nível de correlação, no mínimo, médio entre ambas.

A Tabela 34 apresenta os testes de associação entre as variáveis independentes e a gravidade da infração ética para o caso 2.

Tabela 34 – Caso 2 – Testes de associação entre as variáveis independentes (Intensidade moral) e Gravidade da infração (binomial)

Testes	Q31		Q32		Q33		Q34	
Respostas válidas	1246		1265		1243		1233	
Respostas faltantes	1016		997		1019		1029	
Testes	Valor	Sig.	Valor	Sig.	Valor	Sig.	Valor	Sig.
Qui-Quadrado Pearson	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Likelihood Ratio	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Somers'd								
Simetria	-0,326	0,000	0,226	0,000	0,416	0,000	-0,458	0,000
Dependência								
Q30	-0,316	0,000	0,267	0,000	0,434	0,000	-0,459	0,000
Var. Coluna	-0,336	0,000	0,209	0,000	0,399	0,000	-0,458	0,000
Kendall tau-b	-0,326	0,000	0,227	0,000	0,416	0,000	-0,458	0,000
Gama	-0,371	0,000	0,359	0,000	0,617	0,000	-0,651	0,000

Os resultados dos testes apresentados na Tabela 34 sugerem que as variáveis Q31, Q32, Q33 e Q34 não são independentes em relação à variável Q30 bin (Gravidade da infração ética) dado que a significância estatística dos testes foi menor do que zero (*valor p* < 0,05).

Quanto à direção das associações entre a Q30 e as demais variáveis que consta na Tabela 34, avaliadas pelos testes de Somers, Kendall tau-b e Gama, foi negativa para as variáveis Q31 e Q34. Isso ocorreu em virtude de essas questões serem construídas na forma negativa, com o objetivo de validar as demais afirmações relacionadas a essa hipótese. A Tabela 35 detalha a correlação entre essas variáveis, utilizando a correlação de Spearman.

Tabela 35 – Coeficientes de correlação de Spearman entre as variáveis que compõem o modelo de Jones – caso 2

		Q30	Q31	Q32	Q33	Q34	Q37	Q38
Q30 - Gravidade	Coeficiente de correlação	1,000	-0,371	0,250	0,458	-0,509	0,390	0,350
	Significância	.	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	N	1309	1246	1265	1243	1233	1279	1279
Q31- Concentração de efeitos (questão invertida)	Coeficiente de correlação	-0,371	1,000	-0,116	-0,306	0,528	-0,267	-0,178
	Significância	0,000	.	0,000	0,000	,000	0,000	,000
	N	1246	1247	1220	1216	1206	1223	1223
Q32- Consenso social	Coeficiente de correlação	0,250	-0,116	1,000	0,368	-0,178	0,158	0,092
	Significância	0,000	0,000	.	0,000	0,000	0,000	0,001
	N	1265	1220	1266	1224	1211	1241	1241
Q33 - Magnitude das conseqüências	Coeficiente de correlação	0,458	-0,306	0,368	1,000	-0,550	0,321	0,255
	Significância	0,000	0,000	0,000	.	0,000	0,000	0,000
	N	1243	1216	1224	1244	1205	1219	1219
Q34 Magnitude das conseqüências (questão invertida)	Coeficiente de correlação	-0,509	0,528	-0,178	-0,550	1,000	-0,315	-0,221
	Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	.	0,000	0,000
	N	1233	1206	1211	1205	1234	1209	1209
Q37- Punição obrigatória	Coeficiente de correlação	0,390	-0,267	0,158	0,321	-0,315	1,000	0,420
	Significância	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	.	0,000
	N	1279	1223	1241	1219	1209	1280	1280
Q38 - Punição opcional	Coeficiente de correlação	0,350	-0,178	0,092	0,255	-0,221	0,420	1,000
	Significância	0,000	0,000	0,001	0,000	0,000	0,000	.
	N	1279	1223	1241	1219	1209	1280	1280

Tal como ocorreu com o caso 1, também no caso 2 o teste de Spearman não foi apresentado na Tabela 34 devido à necessidade de serem feitas considerações adicionais sobre os coeficientes de correlação entre a Q30 e as variáveis Q31 a Q34 (construto de Jones), Q37 (Punição obrigatória) e Q38 (Punição opcional).

No caso 2, a variável Magnitude das conseqüências, questão invertida, tem correlação negativa com a variável Gravidade (*valor p* < 0,05). A variável Concentração de efeitos,

também, tem correlação negativa com todas as demais variáveis, exceto com a variável Magnitude das consequências (questão invertida).

A Tabela 35 também permitiu constatar que a variável Gravidade tem maior correlação com as demais variáveis do que a variável Punição obrigatória. Também se observou que há correlação positiva entre Gravidade e Punição obrigatória, 0,390 – de maneira significativa (*valor* $p < 0,05$).

Figura 16 - Síntese dos resultados dos testes estatísticos relacionados ao Objetivo 3.1 de pesquisa

Em síntese, os testes estatísticos sugerem que há associação entre as variáveis que constituem o modelo de Jones e a percepção do indivíduo quanto à gravidade da infração ética cometida.

Assim sendo, cabe refletir se o CEPC poderia estimular o uso desses conceitos apresentados no modelo de Jones como critérios para que o profissional avalie se determinado ato pode ser considerado ético ou antiético e, caso isso ocorra, qual a sua gravidade. Essa proposta, é adequado ressaltar, é sustentada por procedimentos já adotados em outros Códigos de ética.

Ao se tecerem as conclusões quanto à Hipótese 2 de pesquisa, constatou-se a necessidade de melhor especificação dos critérios para se identificar a gravidade da infração cometida. Na oportunidade, citou-se o Código de Ética do Profissional de Enfermagem. Esse Código, em especial, foi utilizado como exemplo. Ao relacionar a infração gravíssima com atos que provoquem a morte ou amputação de membros, esses critérios, na verdade, são representados pela variável Concentração de efeitos (intensidade com que a infração ética atinge a terceiros).

O conceito de consenso social, proposto por Jones, também pode ser percebido no Código de Ética do Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Ele estipula que na imposição de sanções se deverá levar em conta o prestígio e a estabilidade da profissão. (INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, 2001, p. 21).

Por fim, cumpre destacar que nos Anexos a esta pesquisa constam vários relatos relacionados com infrações ao CEPC, tais como os Anexos J, K e L, os quais tratam de divergências entre as demonstrações contábeis encaminhadas pelas empresas à SERASA e o que consta nos Livros Diários dessas organizações. Esses relatos omitem se houve prejuízos a terceiros e, caso tenha ocorrido, qual o seu valor total (magnitude das conseqüências) e com que concentração ele afetou terceiros. Em decorrência, essa omissão pode ocasionar uma má compreensão da gravidade da infração ética, acarretando uma punição branda ou excessiva em relação ao fato ocorrido.

Em conclusão, a magnitude das conseqüências da infração ética, o consenso social existente sobre ela e a concentração de efeitos que essa infração causa a terceiros, foram estatisticamente significativas (*valor $p < 0,05$*), podendo ser importantes auxílios no estabelecimento dos critérios definidores da gravidade da infração ética.

4.2.4.2 Sub-hipótese 3.2

A Figura 17 apresenta o plano de pesquisa para se cumprir o Objetivo de Pesquisa 3.2.

Figura 17 - Plano de pesquisa do Objetivo 3.2

A Sub-hipótese 3.2 afirma que a avaliação teleológica influi na intenção do indivíduo em alterar o julgamento ético sobre determinado dilema moral. Para investigar essa afirmação, foi elaborada uma tabela cruzada entre as variáveis que representam essa avaliação (Q28 e Q39) e a Punição obrigatória para os casos 1 e 2.

No caso 1, é informado ao respondente que a retenção dos livros e a apropriação indébita dos valores ocorreu porque o contabilista não recebeu do cliente os seus honorários e contava com esse dinheiro para pagar os quatro funcionários do escritório. A Tabela 36 apresenta os resultados.

Tabela 36 - Tabela cruzada entre Fator teleológico e Punição obrigatória – caso 1

Punição obrigatória	Fator teleológico				Total
	Decido não punir	Diminuo a punição	Mantenho a punição	Aumento a punição	
Advertência reservada	81	109	410	24	624
Censura Reservada	31	78	264	7	380
Censura pública	36	57	300	22	415
Total	148	244	974	53	1419
Total (%)	10,4	17,2	68,6	3,8	100

A análise da Tabela 36 mostra que 974 respondentes (68,63%) mantêm a punição aplicada inicialmente. Cerca de 31% dos profissionais alterariam a sua percepção sobre as punições aplicadas ou a diminuiriam.

O teste qui-quadrado de Pearson apresentou o valor de 20.387, com significância de 0,002 (valor $p < 0,05$), e o teste de Somers's d apresentou o coeficiente de 0,074, com significância de 0,004), o que demonstra que há associação entre essas variáveis. Entretanto, a força dessa relação medida pelo teste de Spearman apresentou o valor de 0,076. O teste de Gama foi de 0,125 e o Kendall's tau b de 0,07. Todos esses índices apresentaram significância de 0,004.

Em relação ao caso 2, após a aplicação da penalidade, o respondente tomou conhecimento de que o auditor recebeu uma proposta de gratificação para emitir o parecer sem ressalvas. A Tabela 37 apresenta os resultados para esse caso.

Tabela 37 - Tabela cruzada entre Fator teleológico e Punição obrigatória – caso 2

Punição obrigatória	Fator teleológico				Total
	Decido não punir	Diminuo a punição	Mantenho a punição	Aumento a punição	
-					
Advertência reservada	32	14	150	421	617
Censura Reservada	1	11	90	270	372
Censura pública	4	2	62	223	291
Total	37	27	302	914	1280
Total (%)	2,9	2,1	23,6	71,4	100

Os resultados permitem concluir que apenas 23,6% dos respondentes manteriam a punição ao profissional se soubessem que o profissional recebeu uma proposta para emitir o parecer sem ressalvas. Uma parcela expressiva dos profissionais que optaram por Advertência reservada, 32,9%, também, aumentariam a punição tendo conhecimento dessa informação.

O teste qui-quadrado de Pearson apresentou o valor de 29,433 e significância de 0,016 (*valor* $p < 0,05$). O teste de Somers'd foi de 0,079, com significância de 0,002. A correlação, medida pelo teste de Spearman, foi de 0,086, Gama de 0,155, Kendall's tau b 0,08, todos com significância de 0,002. Trata-se de uma correlação muito fraca, embora significativa. Nesse caso, cerca de 23% dos respondentes manteriam a punição aplicada ao infrator.

Em consequência, observa-se que, dependendo da situação, podem ocorrer variações significativas na intenção do contabilista de manter ou não a punição aplicada inicialmente. Essas mudanças decorrem de situações agravantes ou atenuantes não contidas no CEPC, tais como a predisposição de atender ao interesse pessoal (egoísmo ético expresso no caso 2) ou a expectativa de reduzir danos a terceiros (ética utilitarista, caso 1).

O resultado, também, sugere que, quando se trata de questões vinculadas à ética utilitarista, a tendência de não punir é maior (10,42%, no caso 1) do que quando se trata de egoísmo ético (2,89%, no caso 2).

A Figura 18 apresenta uma síntese dos resultados alcançados em relação ao Objetivo 3.2 de pesquisa.

Figura 18 – Síntese dos resultados estatísticos relacionados ao Objetivo 3.2 de pesquisa

Confirma-se, assim, a Sub-hipótese 3.2 desta pesquisa. O fator teleológico influi na intenção do indivíduo em alterar o julgamento ético do contabilista sobre determinado dilema moral.

Quando as sub-hipóteses são avaliadas em conjunto, constata-se que há evidências suficientes que indicam que o profissional de contabilidade, ao julgar a falta cometida pelo infrator, leva em consideração situações atenuantes e agravantes não contidas no CEPC, afirmação essa que corresponde à Hipótese 3 da pesquisa.

A possibilidade de formalizar, no CEPC, a utilização dos conceitos referentes à magnitude dos prejuízos, concentração de efeitos e consenso social pode permitir critérios mais objetivos de avaliação da gravidade da infração e, conseqüentemente, da punição passível de ser aplicada ao infrator. A significância estatística apresentada nesta pesquisa, acrescida da constatação de que a utilização desses conceitos já é de uso corrente em diversos Códigos de ética, reforça a sua importância.

Os testes evidenciaram que o julgamento ético do contabilista, a respeito de infrações cometidas por outros contabilistas, pode ser modificado por fatos de origem teleológica. Como exemplo, aceitar a justificativa de que o contabilista se apropriou de recursos de terceiros para cobrir despesas relacionadas ao pagamento de funcionários de seus escritório.

4.2.5 Do Objetivo 4

O quarto objetivo de pesquisa teve por fim investigar se há diferentes percepções a respeito do processo de tomada de decisão ética que sejam decorrentes de fatores individuais, tais como o sexo, o tempo de conclusão do curso, entre outras variáveis. A necessidade dessa investigação remeteu à formulação da Hipótese 4 de pesquisa.

Hipótese 4: Existem diferenças significativas, em termos de predisposição para cumprir as normas do Código de ética, entre os diversos subgrupos que compõem a classe contábil.

Essa hipótese foi dividida nas seguintes Sub-hipóteses:

Sub-hipótese 4.1: a categoria profissional do contabilista influi na sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.2: a região em que o contabilista trabalha influencia na sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.3: a idade do contabilista influencia em sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.4: o tempo de registro do profissional no Conselho Regional de Contabilidade influencia na sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.5: a posição do contabilista no mercado de trabalho influencia na sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.6: a existência de formação acadêmica influi em sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.7: a religião professada pelo profissional influi em sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

Sub-hipótese 4.8: o sexo do indivíduo influi em sua predisposição em cumprir as normas do Código de ética.

A análise dessa hipótese de pesquisa foi cumprida aplicando-se os testes estatísticos de Spearman, Sommers'd, Qui-quadrado, Kendall tau-b e Gama. Em seguida, foi aplicada a regressão logística para avaliar se os Fatores individuais influem, ou não, no cumprimento do CEPC, conforme apresentado na Figura 19.

Figura 19 – Plano de Pesquisa do Objetivo 4

A Tabela 38 apresenta os testes estatísticos bivariados entre a variável dependente binomial Cumprimento do CEPC (Q17bin) e as variáveis independentes que constituem os Fatores individuais.

Tabela 38 – Testes de associação, direção e correlação dos Fatores Individuais versus Cumprimento do CEPC (binomial)

Testes	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9
Respostas válidas	2033	2034	2030	2033	2010	2033	2033	2033	2033
Respostas faltantes	229	228	232	229	252	229	229	229	229
Testes	2262	2262	2262	2262	2262	2262	2262	2262	2262
Qui-quadrado									
Pearson	n/a	n/a	n/a	3,358	n/a	18,011	2,002	1,666	0,041
Significância	n/a	n/a	n/a	0,067	n/a	0,001	0,572	0,107	0,840
Likelihood Ratio	n/a	n/a	n/a	3,368	n/a	17,953	1,996	1,670	0,041
Significância	n/a	n/a	n/a	0,000	n/a	0,001	0,573	0,196	0,840
Somers'd									
Simetria	0,055	-0,015	0,099	-0,041	0,081	-0,027	-0,019	-0,028	0,004
Significância	0,012	0,450	0,000	0,066	0,000	0,206	0,377	0,195	0,840
Dependência									
V17BININ	0,059	-0,023	0,074	-0,043	0,061	-0,024	-0,023	-0,031	0,004
Significância	0,012	0,450	0,000	0,066	0,000	0,206	0,377	0,195	0,840
Var. Coluna	0,054	-0,011	0,146	-0,038	0,119	-0,029	-0,016	-0,026	0,004
Significância	0,012	0,450	0,000	0,066	0,000	0,206	0,377	0,195	0,840
Kendall tau-b	0,055	-0,016	0,104	-0,041	0,085	-0,027	-0,019	-0,029	0,004
Significância	0,012	0,450	0,000	0,066	0,000	0,206	0,377	0,195	0,840
Gama	0,118	-0,047	0,150	-0,088	0,124	-0,049	-0,046	-0,064	0,009
Significância	0,012	0,450	0,000	0,066	0,000	0,206	0,377	0,195	0,840
Spearman	0,056	n/a	0,126	-0,041	0,102	-0,028	-0,020	-0,029	0,004
Significância	0,012	n/a	0,000	0,067	0,000	0,201	0,376	0,197	0,840

A análise da Tabela 38 evidenciou que somente as variáveis Q1 (Registro no CRC), Q3 (Idade) e Q5 (Tempo de registro) se mostraram significativas (*valor p* < 0,05) em relação à variável dependente (Q17).

Após a avaliação individual de cada uma das variáveis que compõe os Fatores individuais com a variável dependente, foi aplicado o teste de regressão logística multivariada. O objetivo desse teste é avaliar a influência conjunta dessas variáveis em relação à variável dependente, por meio do método de entrada aplicado pelo SPSS, e com ponto de corte de 0,5.

A Tabela 39 apresenta a análise da adequação do modelo.

Tabela 39- Análise da adequação do modelo

Teste do Modelo	Modelo
Modelo qui-quadrado/ graus de liberdade	424,536
Significância estatística do modelo	0,000
Logaritmo de verossimilhança (-2LL)	1263,387
Significância estatística	0,000
Teste de Hosmer e Lemeshow (significância)	0,382

A partir dos resultados apresentados na Tabela 39, constata-se que o modelo foi considerado adequado (valor $p < 0,05$). Isso demonstra que o conhecimento das variáveis independentes permite prever a variável dependente na regressão logística, embora se ressalte que isso não significa que todas as variáveis sejam significativas. Apresenta-se, a seguir, probabilidade final de acerto para cada um dos modelos.

Tabela 40- Classificação final dos modelos de cumprimento do CEPC

Classificação	Modelo (%)
Não cumpro	74
Cumpro	72,1
Total	73,1

O modelo apresentou uma boa classificação geral dos resultados. A análise conjunta do teste geral de adequação do modelo e o teste de Hosmer Lemeshow mostrou que a equação é adequada para avaliar se as variáveis individuais, em conjunto, influem na percepção do profissional quanto ao cumprimento do CEPC.

Com o objetivo de tornar mais clara a análise da estatística Wald, os resultados obtidos foram subdivididos: na Tabela 41, Fatores individuais; na Tabela 42, percepções sobre o CEPC e na Tabela 43, que traz todos os demais resultados.

Tabela 41 - Estatística Wald para as diferentes percepções sobre o CEPC – Fatores Individuais

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Q1			2,126	3	0,547	
Q1(1)	-5,652	14,918	0,144	1	0,705	0,004
Q1(2)	-4,858	14,933	0,106	1	0,745	0,008
Q1(3)	-5,518	14,918	0,137	1	0,711	0,004
Q2			7,198	16	0,969	
Q2(1)	-5,968	22,246	0,072	1	0,788	0,003
Q2(2)	-10,767	31,459	0,117	1	0,732	0,000
Q2(3)	-6,182	22,248	0,077	1	0,781	0,002
Q2(4)	-6,356	22,272	0,081	1	0,775	0,002
Q2(5)	-6,651	22,266	0,089	1	0,765	0,001
Q2(6)	-6,389	22,248	0,082	1	0,774	0,002
Q2(7)	-6,200	22,305	0,077	1	0,781	0,002
Q2(8)	-9,872	31,462	0,098	1	0,754	0,000
Q2(9)	-6,910	22,307	0,096	1	0,757	0,001
Q2(10)	-5,897	22,298	0,070	1	0,791	0,003
Q2(11)	-5,002	22,280	0,050	1	0,822	0,007
Q2(12)	,624	26,953	0,001	1	0,982	1,867
Q2(13)	-6,913	22,277	0,096	1	0,756	0,001
Q2(14)	-8,206	22,288	0,136	1	0,713	0,000
Q2(15)	1,126	31,458	0,001	1	0,971	3,082
Q2(16)	1,044	31,463	0,001	1	0,974	2,839
Q3	0,012	0,012	1,168	1	0,280	1,013
Q4(1)	0,109	0,163	0,448	1	0,503	1,115
Q5	0,007	0,011	0,403	1	0,525	1,007
Q6			2,100	4	0,717	
Q6(1)	-0,311	0,445	0,489	1	0,485	0,733
Q6(2)	0,053	0,240	0,049	1	0,824	1,055
Q6(3)	0,237	0,442	0,289	1	0,591	1,268
Q6(4)	-0,138	0,209	0,439	1	0,508	0,871
Q7			1,168	3	0,761	
Q7(1)	0,032	0,368	0,008	1	0,930	1,033
Q(2)	0,241	0,320	0,569	1	0,451	1,273
Q(3)	-0,155	0,234	0,438	1	0,508	0,857
Q8(1)	0,072	0,158	0,207	1	0,649	1,075
Q9(1)	0,162	0,148	1,187	1	0,276	1,176

A Tabela 41 apresenta todas as variáveis relacionadas aos Fatores individuais como não sendo significativas (*valor p* > 0,05). A Tabela 42 apresenta a estatística Wald para as variáveis que representam a importância do CEPC para o profissional (Q10, Q11 e Q13 a Q16 e Q40_AJ), acrescidas da variável Q12, Fator situacional.

Tabela 42 - Estatística Wald para as diferentes percepções sobre o CEPC – guia de conduta

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Q10			5,380	4	0,250	
Q10(1)	-1,144	0,827	1,912	1	0,167	0,319
Q10(2)	-0,333	0,697	0,227	1	0,634	0,717
Q10(3)	0,483	0,436	1,227	1	0,268	1,621
Q10(4)	-0,258	0,214	1,452	1	0,228	0,772
Q11			39,513	4	0,000	
Q11(1)	0,371	0,228	2,651	1	0,104	1,450
Q11(2)	-0,315	0,264	1,421	1	0,233	0,730
Q11(3)	-2,500	0,883	8,013	1	0,005	0,082
Q11(4)	-0,612	0,234	6,860	1	0,009	0,542
Q12			8,639	4	0,071	
Q12(1)	-0,626	0,373	2,816	1	0,093	0,535
Q12(2)	-0,597	0,269	4,935	1	0,026	0,550
Q12(3)	-0,546	0,336	2,646	1	0,104	0,579
Q12(4)	-0,165	0,169	0,949	1	0,330	0,848
Q13			17,723	4	0,001	
Q13(1)	0,397	0,223	3,171	1	0,075	1,488
Q13(2)	-0,385	0,308	1,561	1	0,212	0,681
Q13(3)	0,536	0,388	1,906	1	0,167	1,709
Q13(4)	-0,388	0,316	1,510	1	0,219	0,678
Q14			14,146	4	0,007	
Q14(1)	-1,039	0,477	4,738	1	0,030	0,354
Q14(2)	-1,211	0,464	6,825	1	0,009	0,298
Q14(3)	-1,108	0,401	7,640	1	0,006	0,330
Q14(4)	-0,268	0,177	2,306	1	0,129	0,765
Q15			18,281	4	0,001	
Q15(1)	0,453	0,575	0,622	1	0,430	1,573
Q15(2)	-0,326	0,316	1,063	1	0,302	0,722
Q15(3)	-0,395	0,411	0,924	1	0,337	0,674
Q15(4)	-0,708	0,181	15,287	1	0,000	0,493
QV16			29,437	4	0,000	
Q16(1)	-1,870	0,566	10,911	1	0,001	0,154
Q16(2)	-1,035	0,338	9,407	1	0,002	0,355
Q16(3)	-0,872	0,266	10,766	1	0,001	0,418
Q16(4)	-0,822	0,181	20,690	1	0,000	0,440
Q40			21,511	4	0,000	
Q40_AJ(1)	-1,375	0,610	5,077	1	0,024	0,253
Q40_AJ(2)	-0,826	0,360	5,278	1	0,022	0,438
Q40_AJ(3)	-0,833	0,262	10,082	1	0,001	0,435
Q40_AJ(4)	-0,621	0,196	10,038	1	0,002	0,538

Como se pode observar, o conjunto formado pelas variáveis Q11, Q13, Q14, Q15, Q16 e Q40_AJ apresentou significância estatística adequada (*valor p* < 0,05). A variável Q12

apresentou significância de 0,07 (valor $p > 0,05$). A estatística Wald, para as demais variáveis incluídas no modelo, encontra-se relacionada na Tabela 43.

Tabela 43 - Estatística Wald para as diferentes percepções sobre o CEPC – Demais resultados

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Q19			4,819	4	0,306	
Q19(1)	-6,744	22,243	0,092	1	0,762	0,001
Q19(2)	0,518	0,825	0,394	1	0,530	1,678
Q19(3)	0,347	0,416	0,696	1	0,404	1,415
Q19(4)	-0,304	0,173	3,102	1	0,078	0,738
Q30			5,697	4	0,223	
Q30(1)	1,370	1,422	0,929	1	0,335	3,937
Q30(2)	0,910	0,505	3,245	1	0,072	2,484
Q30(3)	-0,146	0,208	0,490	1	0,484	0,864
Q30(4)	-0,076	0,175	0,188	1	0,665	0,927
Q28			4,157	3	0,245	
Q28(1)	0,121	0,431	0,080	1	0,778	1,129
Q28(2)	0,046	0,405	0,013	1	0,910	1,047
Q28(3)	-0,269	0,365	0,544	1	0,461	0,764
Q39			3,670	3	0,299	
Q39(1)	0,457	0,475	0,926	1	0,336	1,580
Q39(2)	0,142	0,529	0,073	1	0,788	1,153
Q39(3)	-0,261	0,174	2,261	1	0,133	0,770
Constante	12,688	26,787	0,224	1	0,636	323899,153

Em relação às demais variáveis, esperava-se que as percepções quanto à punição aplicada, à gravidade e à influencia teleológica fossem, também, significativas. Isso não ocorreu para essas variáveis. A Figura 20 apresenta uma síntese das análises relacionadas ao Objetivo 4.

Figura 20 - Síntese dos resultados dos testes estatísticos relacionados ao Objetivo 4 de pesquisa

Em síntese, a análise estatística da variável Q17 para cada uma das variáveis independentes que constituem os fatores individuais demonstrou que somente as variáveis Q1 (Registro no CRC), Q3 (Idade) e Q5 (Tempo de registro no CRC em anos) apresentam-se como significativas (*valor p* < 0,05). Ao aplicar-se a regressão logística para se avaliar a influência conjunta dessas variáveis, nenhuma se mostrou relevante para o modelo.

Dessa modo, os resultados dos testes estatísticos realizados sugerem que inexistem diferenças significativas, em termos de predisposição em cumprir as normas do Código de ética, entre os diversos subgrupos que compõem a classe contábil, quando avaliadas em conjunto por meio da regressão logística multivariada. Assim, rejeita-se a Hipótese 4.

4.3 Validação dos resultados da pesquisa

De acordo com Aaker *et al.* (2001, p. 542),

Todos os procedimentos multivariados tendem a capitalizar as variações causais nos dados. Isso pode resultar em um modelo que é injustificadamente sensível a determinados dados utilizados na estimação do modelo. A validação da previsão examina se um modelo qualquer que é estimado com um conjunto de dados continuará válido para um conjunto comparável de dados que tenha sido empregado na estimação. A validação da previsão pode ser avaliada de diversas maneiras.

Uma das abordagens sugeridas para realizar a validação de previsão compreende a divisão da amostra em duas subamostras. A primeira é utilizada para a análise e a outra como validação. Em ambas, estima-se o modelo de regressão e são comparados os resultados. O procedimento de validação do modelo é exposto a seguir nesta seção. (HAIR, 2005, p.180)

4.3.1 Validação da previsão dos modelos

A divisão da amostra, por processo randômico, em dois subgrupos correspondeu à primeira etapa do processo de validação do modelo elaborado para atender ao Objetivo 1. O primeiro com 1129 respondentes (grupo de análise) e o segundo com 1132 (grupo de validação). A soma de ambos constituiu o grupo geral, o qual totalizou 2262 respostas e foi o grupo utilizado para responder à Hipótese 1 de pesquisa.

O método de regressão logística adotado foi o de entrada, com ponto de corte de 0,45 para os dados. As variáveis Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16 e Q40 foram incluídas para análise.

O uso do método de entrada permite ao pesquisador selecionar quais variáveis independentes devem ser incluídas no modelo de regressão. Assim, o pesquisador detém o controle completo sobre a variável estatística de regressão em termos de previsão e explicação (HAIR, 2005, p. 181). Os resultados alcançados encontram-se na Tabela 44.

Tabela 44 - Análise geral dos modelos Objetivo 1

	Grupo geral	Grupo de análise	Grupo de validação
Análise			
Dados incluídos	1785	885	900
Dados faltantes	477	244	232
Teste de Omnibus			
Modelo			
Qui-quadrado	490,174	245,168	277,103
Desvio padrão	37	37	36
significância	0,000	0,000	0,000
Sumário do modelo			
-2LL	1962,130	962,240	965,419
Cox e Snell R ²	0,240	0,242	0,265
Nagelkerke R ²	0,322	0,325	0,354
Teste de Hosmer e Lemeshow			
Significância	0,255	0,236	0,942
Classificação final (%)			
Não cumpro	72,3	75	71,1
Cumpro	69,5	69,2	72,6
Total	71	72,5	71,8

Os modelos construídos a partir de todas as respostas da amostra (grupo geral), do grupo de análise e do grupo de validação foram considerados adequados pelos testes de Omnibus e de Hosmer e Lemeshow. O R² medido pelo método de Cox e Snell e pela técnica proposta por Nagelkerke variou de 0,240 a 0,354. A classificação final do modelo variou de 71% a 72,6%. A Tabela 45 apresenta-se a relação de variáveis que foram significativas (*valor p* < 0,05) para cada um dos modelos.

Tabela 45- Análise dos parâmetros dos modelos de regressão logística – Objetivo 1

	Grupo Geral	Grupo de Análise	Grupo de Validação
Variável	Wald/ Significância	Wald/ Significância	Wald/ Significância
Q11	46,597 (0,000)	22,933 (0,000)	30,532 (0,000)
Q12	14,050 (0,007)	-	12,529 (0,014)
Q13	10,983 (0,027)	3,778 (0,005)	12,167 (0,016)
Q14	28,212 (0,000)	11,804 (0,019)	17,279 (0,002)
Q15	22,278 (0,000)	13,029 (0,011)	9,194 (0,05)
Q16	44,602 (0,000)	24,248 (0,000)	22,257 (0,000)
Q40	42,646 (0,000)	20,107 (0,000)	26,931 (0,001)

A comparação entre o grupo geral, o grupo de análise e o grupo de validação evidencia que somente a variável Q12 não foi significativa no grupo de análise, o que se mostra um preditor atípico. Portanto, essa variável não foi validada pela análise conjunta dos modelos.

Os mesmos critérios adotados para validar o modelo de regressão logística no Objetivo 1 de pesquisa foi aplicado para o Objetivo 4. O método de regressão logística adotado foi o de entrada, com ponto de corte de 0,5. As variáveis Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q6, Q7, Q8, Q9, Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q19, Q28, Q30, Q39 e Q40 foram incluídas para análise. Os resultados alcançados encontram-se na Tabela 46.

Tabela 46- Análise geral dos modelos do Objetivo 4

	Grupo geral	Grupo de análise	Grupo de validação
Análise			
Dados incluídos	1219	600	619
Dados faltantes	1043	529	513
Teste de Omnibus			
Modelo			
Qui-quadrado	424,536	248,091	257,870
Desvio padrão	77	73	71
Significância	0,000	0,000	0,000
Sumário do Modelo			
-2LL	1263,387	581,277	600,051
Cox e Snell R ²	0,294	0,339	0,341
Nagelkerke R ²	0,392	0,452	0,454
Teste de Hosmer e Lemeshow			
Significância	0,382	0,785	0,153
Classificação final (%)			
Não cumpro	74	72,4	73,3
Cumpro	72,1	80,1	81,6
Total	73,1	76	77,4

Os modelos construídos a partir do grupo geral, do grupo de análise e do grupo de validação foram considerados adequados pelos testes de Omnibus e de Hosmer e Lemeshow. O R² medido pelo método de Cox e Snell e pela técnica proposta por Nagelkerke variou de 0,279 a 0,454. O modelo com toda a amostra (grupo geral) apresentou menor poder preditivo em relação ao grupo de análise e ao grupo de validação. A Tabela 47 apresenta a relação de variáveis que foram significativas (*valor p* < 0,05) para cada um dos modelos.

Tabela 47- Análise dos parâmetros dos modelos de regressão logística - Objetivo 4

	Grupo geral	Grupo análise	Grupo validação
Variável	Wald/ Significância	Wald/ Significância	Wald/ Significância
Q11	39,513 (0,000)	19,873 (0,001)	27,704 (0,000)
Q12	8,639 (0,05)	-	11,186 (0,025)
Q13	17,723 (0,01)	11,964 (0,018)	15,375 (0,004)
Q14	14,146 (0,007)	14,801 (0,005)	5,820 (0,04)
Q15	18,281 (0,001)	12,970 (0,011)	5,753 (0,05)
Q16	29,437 (0,000)	16,666 (0,002)	13,671 (0,008)
Q40	21,511 (0,000)	8,498 (0,05)	20,132 (0,000)

A comparação dos resultados obtidos pelos grupos mostrou que apenas a variável Q12 não foi significativa (valor $p = 0,071$) no grupo de análise, o que se mostra um preditor atípico. Portanto, essa variável não foi validada pela análise conjunta dos modelos. Também não foi validado nenhum dos componentes dos fatores individuais (Q1 a Q9).

4.3.2 Os testes de resíduos

Os testes dos resíduos permitem identificar casos para os quais o modelo foi inadequado ou que exercem forte influência na estimação dos parâmetros do modelo. Nos testes realizados nesta seção, as variáveis incluídas foram as mesmas utilizadas para construir os modelos de regressão logística apresentados nos Objetivos 1 e 4.

O teste de resíduos de Leverage

Esse teste deve apresentar valores na faixa de 0 a 1. O gráfico 1 apresenta a probabilidade predita dos logits em relação ao valor dos resíduos com base no teste de Leverage.

Gráfico 1- Teste de Leverage versus probabilidade dos logits - Objetivo 1

O Gráfico 1 mostra que 7 registros apresentaram resíduos com valor superior a 0,2. A análise de cada um desses registros não apresentou inconsistências, por esse motivo, foram mantidos no modelo.

O Gráfico 2 apresenta o valor dos resíduos obtidos pelo teste de Leverage e a probabilidade dos logits para o modelo geral utilizado no Objetivo 4.

Gráfico 2- Teste de Leverage versus probabilidade dos logits - Objetivo 4

O gráfico apresenta dois casos que ultrapassaram o valor de 1. Independentemente da recomendação de Menard para que sejam inspecionados os dados de valor superior a 2, verificaram-se todos os casos acima de 1, constatando-se a inexistência de qualquer digitação anormal (números repetidos) ou inconsistências nas respostas.

Teste do resíduo Studentizados

O Gráfico 3 apresenta o teste dos resíduos Studentizados para o Objetivo 1 desta pesquisa.

Gráfico 3- Teste dos resíduos Studentizados versus número de casos – Objetivo 1

A análise dos resíduos studentizados mostra que todos os resíduos encontram-se na faixa de -3 a 3 e, portanto, de acordo com os limites propostos por Menard para uma inspeção mais detalhada. O Gráfico 4 apresenta o modelo construído para atender ao Objetivo 4 desta pesquisa.

Gráfico 4- Teste dos resíduos Studentizados versus número de casos – Objetivo 4

A análise dos resíduos studentizados identificou que todos os resíduos se encontram em uma faixa entre -3 e 3, portanto, de acordo com os limites propostos por Menard.

Teste de resíduos Dfbeta

O teste de resíduo Dfbeta não deve apresentar valores maiores do que 1. O gráfico 5 apresenta seus resultados. O Gráfico 5 apresenta os resultados para as variáveis Q10(1) a Q10(4).

Gráfico 5- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q10(1) a Q10 (4) – Objetivo 1

Os valores dos resíduos para o teste Dfbeta situaram-se entre -0,2 e 0,3, encontrando-se, portanto, bem abaixo de 1. O Gráfico 6 apresenta os resultados para as variáveis Q11(1) a Q11(4).

Gráfico 6- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q11(1) a Q11 (4) – Objetivo 1

O teste de resíduos para a variável Q11 apresenta valores entre -0,2 e 0,3, encontrando-se, portanto, abaixo de 1. O Gráfico 7 apresenta os resultados para as variáveis Q12(1) a Q12(4).

Gráfico 7- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q12(1) a Q12 (4) – Objetivo 1

De maneira diferente das variáveis Q10 e Q11, os valores para a variável Q12 encontram-se na faixa de -0,5 e 0,6. Essa variável não obteve a significância estatística esperada para as

variáveis que compuseram o modelo (*valor p* $\geq 0,05$), mas o teste Dfbeta nada constatou de anormal nos resíduos. O Gráfico 8 apresenta os resultados para as variáveis Q13(1) a Q13(4).

Gráfico 8- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q13(1) a Q13 (4) – Objetivo 1

Os valores assumidos para a variável Q13 encontram-se na faixa de -0,6 a 0,4, e ficaram abaixo do valor máximo permitido para esse teste (1). O Gráfico 9 apresenta os resultados para as variáveis Q14(1) a Q14(4).

Gráfico 9- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q14(1) a Q14 (4) – Objetivo 1

O Gráfico 9 mostra que os registros encontram-se na faixa compreendida entre -0,1 e 0,1, valores adequados para esse teste. O Gráfico 10 apresenta os resultados para as variáveis Q15(1) a Q15(4).

Gráfico 10- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q15(1) a Q15 (4) – Objetivo 1

A amplitude dos valores do teste de Dfbeta para a variável Q15 situa-se na faixa de -0,2 a 0,1, valores adequados para esse teste. O Gráfico 11 apresenta os resultados para as variáveis Q16(1) a Q16(4).

Gráfico 11- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q16(1) a Q16 (4) – Objetivo 1

Os resultados obtidos para a variável Q16 situam-se na faixa de -0,1 a 0,1, considerados adequados para esse teste. O Gráfico 12 apresenta os resultados para as variáveis Q40(1) a Q40(9).

Gráfico 12- Teste dos resíduos Dfbeta versus número de casos das variáveis Q40(1) a Q40 (9) – Objetivo 1

Dois casos alcançaram um valor superior a 1, limite máximo do teste dfbeta. O primeiro alcançou 1,104, e o segundo, 1,3. Não foi constatada, em nenhum dos dois casos, qualquer anomalia que justificasse sua exclusão do modelo.

Os gráficos referentes ao teste Dfbeta, para o modelo utilizado no Objetivo 4 desta pesquisa, apresentaram valores próximos aos expostos para o Objetivo 1. As observações que ultrapassaram o limite superior, ou inferior, proposto para o teste foram investigadas, nada se constatando de anormal, a não ser o registro 222, cujo valor Dfbeta para a variável V5(2) foi de 70,3. A exclusão desse registro não tornou a variável estatisticamente significativa (*valor p* $\leq 0,05$), sendo, portanto, considerada irrelevante.

4.3.3 A colinearidade e a normalidade entre as variáveis

O valor de tolerância para esta pesquisa (Objetivo 1) variou entre 0,629 (Q15) e 0,946 (Q11), sendo o VIF de 1,590 a 1,057, respectivamente. No modelo relacionado ao Objetivo 4, a

tolerância variou de 0,319 (Q3) a 0,972 (Q8), sendo o VIF de 3,137 a 1,029, respectivamente. Em ambos os modelos, portanto, a colinearidade não foi um fator relevante.

A normalidade pode ser testada por meio de gráfico dos resíduos studentizados contra uma curva normal, conforme se vê no Gráfico 13 para o modelo referente ao Objetivo 1 de pesquisa.

Gráfico 13- Análise da distribuição dos resíduos Studentizados Objetivo 1

O Gráfico 13 sugere que os resíduos studentizados apresentam-se como normalmente distribuídos. Tal resultado foi confirmado por meio do teste de estimativa dos parâmetros de Blom. Esse teste mede se a distribuição de uma determinada variável segue um determinado padrão de distribuição, no caso, a distribuição normal. O teste apresentou a localização de -0,02852 (média) e escala de 1,05979 (desvio padrão), o que permite que se considerem os resíduos como normalmente distribuídos.

A mesma comparação utilizada para o modelo proposto pelo Objetivo 4 apresentou o seguinte gráfico:

Gráfico 14- Análise da distribuição dos resíduos Studentizados Objetivo 4

O teste de Blom apresentou uma localização de -0,00901 (média) e escala de -1,0568 (desvio padrão). O que permite que se considere que os resíduos seguem uma distribuição normal. A aproximação da distribuição dos erros studentizados a uma curva normal sugere, portanto, que as inferências estatísticas para os dois modelos são corretas.

O último aspecto a ser considerado na validação dos modelo, refere-se à linearidade e à aditividade dos dados. Sobre eles, Menard (1995, p. 79) faz o seguinte alerta:

[...] a modelagem da não linearidade dos dados e a não aditividade devem ser abordadas com alguma cautela (...). Há o risco real de se ajustar em excesso um modelo constituído por componentes que realmente capturam mais as variações randômicas do que as regularidades sistemáticas de comportamento. [...] O uso de diagnósticos na regressão logística, assim como o seu uso na regressão linear, é mais arte do que ciência.⁵³

Assim, como não foram excluídos da análise os casos extremos, pois é pressuposto que eles representam a percepção de um grupo restrito de indivíduos, mas igualmente membros da mesma classe contábil, a análise da linearidade dos logits e da aditividade não foi executada. Em pesquisas futuras, com uma amostra maior e mais representativa dos profissionais, podem

53 “Modeling nonlinearity and nonadditivity should be approached with some caution, however. There is a real danger of overfitting a model, building in components that really capture random variation, rather than systematic regularities in behavior. Using logistic regression diagnostics, like using linear regression diagnostics, is more art than science.”

existir condições melhores para um teste adequado desses pressupostos da regressão logística multivariada.

4.4 Comparação desta pesquisa com a literatura internacional

Na análise dos dados desta pesquisa foram utilizados testes não paramétricos e a regressão logística. Apesar de essa estatística ser considerada “robusta”, é importante destacar que a literatura internacional pesquisada para este estudo utiliza, em especial, a regressão linear múltipla.

O uso da regressão linear múltipla quando a variável dependente se encontra em uma escala categórica não é aconselhado por diversos autores em função do descumprimento dos pressupostos do modelo de regressão linear que esse uso acarreta. Apesar dessa limitação, reitera-se que são diversos os exemplos que podem ser encontrados na literatura internacional.

No artigo de Singhapakdi *et al.* (1996, p. 253), foi utilizada a variável Reconhecimento como variável dependente, sem se valer das variáveis que compõem o construto de Jones como variáveis independentes. Nos quatro cenários que ele apresentou, o R^2 ajustado assumiu os valores de 0,23, 0,31, 0,52 e 0,29. Em sua pesquisa, a variável dependente foi composta de uma escala com 9 opções. Os baixos valores do R^2 (0,23 e 0,29) não modificaram sua avaliação positiva sobre os resultados alcançados.

Em outro artigo elaborado por Singhapakdi e Vitell (1993, p. 529), a variável dependente foi o julgamento ético, avaliado em uma escala de 6 opções. Para esses, os 3 casos apresentados, o R^2 foi de 0,085, 0,084 e 0,075. O baixo poder de explicação dos três modelos de regressão linear múltipla não impediu os autores de concluir sobre a adequação de seus resultados.

Ao discutir os resultados alcançados em suas pesquisas, esses autores afirmam que:

Os valores do R^2 dos modelos de regressão usados nas hipóteses são relativamente baixos, constituindo dessa forma uma possível limitação a esses estudo. Um baixo valor de R^2 basicamente significa que apenas uma pequena proporção da variação das variáveis dependentes neste estudo podem ser explicadas pelos valores pessoais e profissionais. Embora um R^2 maior seja desejável, nós acreditamos que a quantidade de variação explicada deveria ser esperada,

porque valores pessoais e profissionais são apenas uma pequena parte dos diversos preditores teóricos do processo de tomada de decisão ética.⁵⁴ (SINGHAPAKDI, 1993, p. 537).

Robbin *et al.* (1996, p. 25), ao discutirem a importância percebida pelo indivíduo a respeito de uma questão ética, também utilizaram a regressão linear múltipla com variável dependente constituída de uma escala com 7 opções. Ao avaliarem os resultados de sua pesquisa, eles consideraram “O R^2 de 0,35 como moderadamente largo, indicando uma relação moderadamente forte entre julgamento e a intenção do indivíduo.”⁵⁵

Douglas e Pauli (2002, p. 102) testaram a influência do construto Intensidade moral sobre a fase de reconhecimento e da intenção moral. Para isso, se valeram de dois casos que continham as variáveis: Consenso social, Concentração de efeitos e Magnitude das consequências.

Seu estudo indicou que o construto Intensidade moral explica uma significativa parcela da variância na intenção moral. Nesse estudo, o autor utilizou uma escala com 7 opções. Os valores assumidos pelo R^2 foram de 0,05 a 0,37.

Para Carlson *et al.* (2002, p. 30), o R^2 obtido em sua pesquisa foi de 0,19. Constataram que somente a dimensão Proximidade foi significativa (*valor p* = 0,002), e consideraram essa variável uma importante preditora do comportamento ético do indivíduo.

Em síntese, uma parcela expressiva das pesquisas que envolvem a conduta ética dos indivíduos baseia-se na aplicação da regressão linear múltipla. Embora a literatura na área de estatística afirme que não é possível utilizar esse tipo de regressão quando a variável dependente é categórica, na prática ela é amplamente utilizada. Em nenhuma das pesquisas citadas houve qualquer comentário a respeito da quebra dos pressupostos da regressão linear, sendo amplamente aceitos resultados com R^2 que apresentam baixo poder de explicação para a variável dependente.

54 “The fact that the coefficients of determination (R^2 values) for the regression models used in the hypotheses tests are relatively low is another possible limitation of this study. The low R^2 values basically mean that only a small proportion of the variation in the dependent variables of this study are explained by the personal and professional values. Although larger R^2 values would be desirable, we believe that the low amount of variation explained should be expected because personal and professional are only a small part of the many theoretical predictors of ethical decision making of marketers.”

55 Although the 0,35 adjusted R^2 is moderately large, indicating a moderately strong link between ethical judgment and behavioral intention.”

Deve-se destacar que os exemplos aqui apresentados foram publicados em 4 periódicos: Journal of Business Ethics, Journal of Business Research, Journal of Managerial Issues, e Business and Society, todos com avaliação prévia do conteúdo da pesquisa por parte de vários outros pesquisadores.

A análise conjunta desses exemplos mostra que os autores consideraram mais relevante a existência de significância (principalmente *valor p* < 0,05) das variáveis independentes em relação ao modelo de regressão utilizado do que com o valor assumido pelo R^2 .

Com base nesse contexto e visando a comparar os resultados desta pesquisa, em especial os resultados relacionados à Intensidade moral, apresenta-se, a seguir, o resultado da regressão linear múltipla, considerando-se como variável dependente a Punição obrigatória.

O valor R, apresentado no resumo do modelo, demonstra se a variável dependente é linearmente relacionada com as variáveis independentes. O ideal é que esse valor se aproxime de 1. O valor do R^2 representa a proporção da variação ocorrida na variável dependente que pode ser explicada pelo modelo. O R^2 ajustado demonstra se o modelo irá predizer com maior precisão como determinado respondente pode ser classificado em termos de opções da variável dependente.

A Tabela 48 apresenta os diferentes valores de R, quando a variável dependente é a punição obrigatória tanto no caso 1 como no caso 2.

Tabela 48 - Resumo do modelo de regressão linear múltipla – casos 1 e 2

Caso	R	R^2	R^2 ajustado	Erro padrão da estimativa
1	0,177	0,031	0,028	0,8318
2	0,435	0,190	0,186	0,72

No modelo, foram incluídas como variáveis independentes, todas as variáveis relacionadas ao modelo de Jones e a variável Gravidade. Os resultados apresentados após a regressão linear múltipla foram:

Tabela 49 – Coeficientes da regressão linear múltipla – punição obrigatória casos 1 e 2

Variáveis	B	T	Sig.
Gravidade			
Caso 1	0,123	3,125	0,002
Caso 2	0,279	9,382	0,000
Magnitude das conseqüências			
Caso 1	6,187E-02	2,449	0,014
Caso 2	9,931E-02	4,571	0,000
Magnitude das conseqüências – questão invertida			
Caso 1	-6,39-E02	-2,797	0,005
Caso 2	0,279	9,382	0,000
Concentração de efeitos			
Caso 2	-5,18E-02	-3,186	0,001

A observação dos resultados da regressão linear múltipla mostra que as dimensões Magnitude das conseqüências e Gravidade influenciaram o processo de tomada de decisão ética do indivíduo em ambos os casos. A dimensão Concentração de efeitos influenciou somente a resposta para o caso 2. Esse resultado é bem mais restritivo do que o apresentado pela estatística bivariada utilizada para atender da Sub-hipótese 3.1. O valor do R^2 para a variável Punição obrigatória - caso 1 foi excessivamente baixa, o modelo só explica 3,1% de toda a variância. No caso 2, esse percentual foi elevado para 19%.

Os baixos percentuais de variância explicada podem ser compreendidos a partir de observações já feitas na seção 4.2.3. Nessa seção, houve a indicação de que o profissional não conhecia a diferença entre as penalidades obrigatórias contidas no CEPC. Esse fato pode ajudar a entender os motivos que levaram ao baixo poder de explicação das variáveis dependentes.

Por esse motivo, foi elaborada outra regressão linear. Esta considerou a variável Gravidade. A proposta é avaliar se o construto de Jones alcançará o mesmo nível de significância que foi apresentado quando se utilizou a Punição obrigatória como variável independente, bem como se haverá aumento no valor do R^2 nos dois casos.

Tabela 50 - Sumário do modelo

Caso	R	R^2	R^2 ajustado	Erro padrão da estimativa
1	0,393	0,154	0,152	0,56
2	0,539	0,290	0,288	0,69

Para o caso 1, o modelo explicou 15,4% da variância; no caso 2, esse percentual foi de 29%. A capacidade de explicação dos modelos utilizados nesses casos foi superior à apresentada quando se utilizou a Punição obrigatória como variável dependente. A tabela ANOVA, para ambos os modelos, foi significativa (*valor p* < 0,05). A Tabela 51 apresenta os resultados da regressão linear múltipla para ambos os casos.

Tabela 51 - Regressão linear múltipla – variável dependente Gravidade nos casos 1 e 2

Dimensão	T	B	Sig
Concentração de efeitos caso 2	-4,595	-6,96E-02	0,000
Consenso social Caso 2	3,835	6,826E-02	0,000
Magnitude das conseqüências Caso 1	2,983	7,458E-02	0,003
Caso 2	8,628	0,169	0,000
Magnitude das conseqüências (questão invertida) Caso 1	-3,458	-7,78E-02	0,001
Caso 2	-11,190	-0,201	0,000

Os resultados alcançados, em termos de significância estatística, sugerem que as variáveis que compõem o modelo de Jones influenciam a percepção do indivíduo quando a gravidade da infração ética e, em conseqüência, influi no processo de tomada de decisão ética do contabilista.

Assim como na pesquisa de Singhapakdi e Vitell (1993, p. 529), acredita-se que esse baixo poder de explicação da variável dependente decorra da existência de outros fatores, alheios ao construto de Jones, que influenciam o processo ético do indivíduo.

Em suma, pode-se afirmar que a regressão linear múltipla demonstrou, parcialmente, que o construto de Jones influencia o processo decisório ético, uma vez que as variáveis Concentração de efeitos e Consenso social, ambas para o caso 1, não foram significativas.

5 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste Capítulo, são apresentadas as principais conclusões e as contribuições que decorrem desta pesquisa, bem como as limitações que devem ser observadas para uma adequada análise dos resultados alcançados. Sugestões para pesquisas futuras e as considerações finais encerram este estudo.

5.1 Conclusões do Estudo

Esta pesquisa buscou conhecer as percepções do profissional de contabilidade a respeito de seu Código de ética, investigando os diferentes entendimentos quanto à sua utilidade como guia de conduta, em relação à gravidade da infração ética, à punição aplicada, entre outros.

O referencial teórico abordou diferentes modelos de tomada de decisões éticas, os quais enfocam a tomada de decisão no ambiente empresarial, desconsiderando a relevância dos códigos de ética de profissões regulamentadas no exercício da atividade contábil.

Assim, foi necessário construir um modelo de tomada de decisões que considerasse os aspectos mais relevantes já pesquisados sobre o tema, contidos nos referidos modelos, acrescentando-se conceitos relacionados ao Código de Ética Profissional do Contabilista, o qual contém normas de cumprimento obrigatório para todos os profissionais, independentemente do ramo de atividade contábil em que atuem.

Uma vez elaborado esse modelo, tornou-se viável cumprir os quatro objetivos específicos traçados para este estudo. O primeiro desses objetivos específicos tratou de avaliar se a percepção do profissional a respeito da importância do CEPC o influencia a cumprir as normas contidas nesse Código. As conclusões a que se chegou foram as seguintes:

- a) Cerca de 73% dos profissionais estão totalmente de acordo com a afirmação de que o CEPC é importante como guia de conduta. Entretanto, apenas 44,4% dos respondentes concordaram totalmente com a afirmação de que o profissional deve cumprir as normas elaboradas pelo CFC mesmo que discorde de algumas dessas normas. Os resultados

obtidos apresentam uma contradição: mostram que nem todos que concordaram totalmente em que o CEPC é importante, se dispõem a segui-lo.

- b) Apenas 31,42% dos respondentes concordaram totalmente com a afirmação de que o CEPC é claro em suas normas.
- c) Os resultados sugerem que, se os profissionais consideram o CEPC irrelevante como guia de conduta, se tornam mais propensos a descumpri-lo.
- d) Os profissionais que concordaram totalmente que já leram o CEPC, apresentam 2,82 mais chance de cumprir as suas determinações do que aqueles que discordaram dessa afirmação. Além disso, a leitura do Código atua, positivamente, sobre o profissional, aumentando a sua predisposição de cumpri-lo.
- e) Se o profissional concordar totalmente com a afirmação de que o CEPC ajuda-o a reduzir as suas dúvidas profissionais, há 3,65 mais chance de ele cumprir o Código, em comparação com os que discordam totalmente dessa afirmação.

A análise dos resultados evidenciou que apenas 44,4% dos contabilistas se dispõem a cumprir totalmente o Código, mesmo que discordem parcial ou totalmente de suas normas. É um percentual baixo. Se há pouca propensão em seguir o CEPC, é inequívoco que muitos profissionais, ao se verem envolvidos em dilemas morais em sua atividade profissional, estarão mais propensos a decidir qual é a melhor atitude a tomar, do ponto de vista ético, por outros parâmetros, que não os professados pela categoria.

É crucial, portanto, saber quais fatores relacionados ao CEPC influenciam a tomada de decisões do indivíduo e utilizá-los como incentivo à mudança. Nesse sentido, as medidas sugeridas, nos itens b a e, apontam melhorias passíveis de serem implementadas visando a ampliar a propensão dos profissionais em cumprir os seus preceitos.

Os resultados apresentados permitiram aceitar a Hipótese 1 de pesquisa: a percepção do contabilista a respeito da importância do CEPC como guia de conduta influencia a sua predisposição de cumprir o Código de ética.

O Objetivo 2 abordou a percepção do profissional sobre o que seja uma falta de altíssima, média ou baixa gravidade e como essa percepção vincula-se à punição que ele julga cabível de ser aplicada a quem infringe determinada norma.

De acordo com o CEPC, a percepção do profissional quanto à gravidade é positivamente associada à punição proposta a quem infringir as normas profissionais. As conclusões foram obtidas a partir de dois casos éticos propostos ao respondente e encontram-se sintetizadas a seguir.

O primeiro caso referiu-se à apropriação indébita e retenção indevida de documentos do cliente. É um delito previsto no Código Penal. Aproximadamente 68% dos respondentes consideraram o caso 1 de altíssima gravidade.

Cerca de 41% dos respondentes consideraram a infração de alta ou altíssima gravidade, mas aplicaram a punição de advertência reservada, a mais branda das punições éticas, ficando evidenciado que a sua percepção quanto à gravidade da infração não é proporcional à punição aplicada.

O caso 2 abordou a falta de zelo do profissional em pôr, nos papéis de trabalho, as evidências de auditoria colhidas no cliente. Cerca de 28% dos profissionais consideraram o fato como de altíssima gravidade. A opção pela punição de advertência reservada, para o caso 2 foi a preferida em 48% de todas as respostas válidas.

Os testes estatísticos realizados sugeriram que há correlação entre a gravidade da infração ética percebida pelo respondente e a sanção que ele propôs para o infrator. Contudo, os coeficientes de correlação foram baixos.

Notou-se que há dificuldade de distinguir com clareza quais as diferenças existentes entre advertência reservada, censura reservada e censura pública. Se as sanções são consideradas um elemento importante para se restringir a conduta antiética, e o profissional não consegue distinguí-las, como então manter os padrões éticos desejados pela classe profissional?

A manutenção de padrões éticos, na classe, é fundamental para a existência da contabilidade como profissão. Esses padrões tomam forma em seu Código de ética, o qual regula os direitos, os deveres e as obrigações de todos os que exercem essa atividade.

Por esse motivo, se o Código não contém o que essa categoria entende como gravidade, não estabelece quais os seus níveis, bem como quais as sanções que lhe são correlacionadas, surge

esse descompasso entre punição e gravidade apontado no Objetivo 2 da pesquisa. Aliás, torna-se mais um fator a reduzir a clareza do Código de ética, bem como sua utilidade como guia de conduta.

Em suma, os resultados permitiram confirmar a Hipótese 2 de pesquisa: a percepção do contabilista a respeito da gravidade da infração ética é positivamente associada à sua percepção a respeito da sanção a ser aplicada ao infrator do CEPC, embora exista um baixo coeficiente de correlação entre ambas.

A meta do Objetivo 3 foi avaliar se a ética teleológica influi na percepção do indivíduo sobre qual seja a gravidade da infração ética, bem como se ela influencia o profissional a alterar o julgamento ético.

De início, foram avaliados as dimensões Magnitude das conseqüências, Consenso social e Concentração de efeitos, todos pertencentes ao modelo de tomada de decisões éticas proposto por Jones. Os resultados sugerem que esses conceitos foram estatisticamente significativos, podendo, assim, auxiliar de modo relevante na caracterização dos níveis de gravidade da infração ética. Por exemplo, quanto maior a magnitude das conseqüências da infração ética, mais grave será a infração.

Além disso, ficou demonstrado que essas dimensões já se encontram em alguns códigos de ética de profissões regulamentadas. A sua inserção no CEPC pode, portanto, melhorar a clareza desse Código e a sua importância como guia de conduta para os profissionais, além, é claro, de estabelecer padrões menos subjetivos para a aplicação de sanções aos infratores do Código.

Os resultados obtidos permitiram confirmar a Sub-hipótese 3.1 de pesquisa, segundo a qual a variável Magnitude das conseqüências, o Consenso social e a Concentração de efeitos, contemplados no modelo de Jones, influem na percepção da gravidade da falta cometida pelo infrator.

Se, por um lado, a ética teleológica, representada na Sub-hipótese 3.1 no modelo de Jones, pode ajudar no estabelecimento do nível de gravidade da infração ética, por outro lado, ela pode atuar de maneira positiva ou negativa, alterando o julgamento ético do indivíduo,

valendo-se de atenuantes ou agravantes não contidas no CEPC. Por exemplo, no caso 1, houve apropriação indébita de numerário e retenção de documentos do cliente. Se o contabilista tomar conhecimento de que essa infração foi motivada pelo fato de seu colega de profissão necessitar pagar a seus funcionários, ele mudará o julgamento feito?

Os resultados sugerem que 31,6% dos profissionais alterariam o julgamento. A pesquisa não buscou identificar qual seria a nova punição, mas constatou que as conseqüências da infração (apropriar-se indevidamente de numerário de terceiros para pagar funcionários de seu escritório de contabilidade) influem no processo de tomada de decisão ética do indivíduo.

No caso 2, houve falta de zelo do profissional em manter os papéis de trabalho utilizados no cliente. Quando o respondente tomou conhecimento de que esses papéis não haviam sido emitidos porque o profissional constatara que as guias de pagamento de impostos foram adulteradas e que o profissional recebera uma proposta de suborno para emitir o parecer sem ressalvas, 71,41% dos respondentes afirmaram que aumentariam a punição aplicada ao infrator.

O aumento da punição demonstrou que, nesse caso, o fator teleológico influenciou o profissional, levando-o a alterar o julgamento feito anteriormente. Como em ambos os casos foi perceptível a influência da ética teleológica na fase de Intenção do processo de tomada decisão ética, comprovou-se a Sub-hipótese 3.2 de pesquisa: o fator teleológico altera o julgamento ético do contabilista.

Em suma, comprovou-se que a Hipótese 3 de pesquisa, a avaliação teleológica, a qual contém situações atenuantes e agravantes não contidas no CEPC, é capaz de influenciar o contabilista em seu processo de tomada de decisão ética.

Assim, a ética teleológica tanto pode levar o profissional a agravar a pena, quando nota um desrespeito às regras de conduta julgadas corretas pela classe (caso 2), como pode levá-lo a reduzi-la, quando verifica que a infração seguiu a lógica da ética teleológica, utilitarista, mesmo quando essas atenuantes ou agravantes não se encontram no CEPC, (caso 1).

Os resultados obtidos representam um ponto a exigir atenção de todos os que se preocupam com a conduta ética no ambiente profissional. Uma vez que a ética teleológica tem como

característica a avaliação da correção, ou não, da conduta, somente após a ocorrência do fato ético, há a possibilidade de situações agravantes ou atenuantes não aceitas pelo CEPC reduzirem a punição aplicada ao infrator.

Os Objetivos 1 a 3, desta pesquisa, buscaram avaliar as percepções dos profissionais a respeito do CEPC, seja quanto à sua clareza, seja quanto ao conteúdo, à gravidade ou à punição aplicada. No quarto objetivo, a intenção foi buscar evidências de que diferenças decorrentes de idade, gênero, categoria profissional, escolaridade, entre outras, modificavam essas percepções.

Os resultados dos testes não permitiram colher evidências suficientes para comprovar se os fatores individuais influenciam o processo de tomada de decisão ética do contabilista (Objetivo 4). Dos 9 fatores individuais selecionados, inicialmente, somente a idade, o tempo de registro e a categoria profissional mostraram ser significativos (*valor* $p < 0,05$) de acordo com testes estatísticos bivariados. Ao utilizar a regressão logística, esse resultado não se confirmou.

5.2 Limitações do Estudo

O empenho em seguir uma metodologia que possa dar aos resultados obtidos o caráter científico adequado, muito freqüentemente esbarra em limitações que devem ser reconhecidas pelo pesquisador. Ao fazê-lo, o pesquisador espera contribuir para tornar mais crítica a análise feita pelos leitores deste estudo, procedimento indispensável à construção da Ciência.

Nesse intuito, é relevante apontar que a amostra não foi equilibrada em relação aos Estados de origem dos respondentes. A maioria absoluta foi formada por profissionais que residem no Estado do Rio de Janeiro. O Estado em que se concentra o maior número de profissionais, São Paulo, foi pouco representado na pesquisa.

A maior preocupação desta pesquisa foi comprovar a existência, ou não, de associação entre variáveis. Quando muito, preocupou-se em estabelecer se essa associação era positiva ou não, embora os resultados da pesquisa tenham fornecido um modelo para se prever a relação

causal entre as variáveis, permitindo predizer, com 70% de acerto, se um contabilista se predispõe a seguir, ou não, o CEPC.

Outro aspecto relevante refere-se aos testes estatísticos. Nesta pesquisa, foram aplicados testes não paramétricos. Muitos autores consideram que o poder estatístico de tais testes é inferior ao poder dos testes paramétricos. Não se pretende discutir se essa afirmação é correta ou não. Todavia, o simples fato de ela existir, torna necessária a sua menção nesta seção da pesquisa. Como forma de minimizar essa possível situação, foi aplicada a regressão logística multivariada, amplamente reconhecida como um teste robusto e eficaz.

As pesquisas internacionais sobre o tema valem-se, acentuadamente, da regressão linear múltipla no processo de obtenção de resultados, mas com isso rompem o pressuposto de que a variável dependente não pode ser categórica. Se, por um lado, a opção de utilizar testes não paramétricos e a regressão logística eliminou esse problema, por outro, reduziu a comparabilidade dos resultados alcançados, nesta pesquisa, com aqueles elaborados em outros países.

5.3 Contribuições e Recomendações do Estudo

As conclusões, obtidas neste estudo, contribuem para o entendimento de parte das percepções da classe contábil quanto aos princípios, valores, deveres, às obrigações e sanções contidas no CEPC. Além disso, apresentam propostas que visam a melhorá-lo, por meio de definição mais acurada do que seja a gravidade da falta e da criação de parâmetros que estabeleçam um vínculo mais claro entre gravidade e punição ética.

Outra contribuição relevante encontra-se na constituição do modelo de tomada de decisões éticas em contabilidade. Esse modelo necessita, ainda, ser testado, mas já contém uma síntese de modelos amplamente discutidos na área de ética em negócios há mais de 10 anos.

É amplamente reconhecida, na literatura internacional sobre o processo de tomada de decisão ética, a existência de múltiplos fatores que interferem no comportamento do indivíduo. Vários deles foram relacionados no Capítulo 2 desta pesquisa. Porém, isso não significa que se

apliquem, automaticamente, à realidade do Brasil, uma vez que devem passar por processo de validação, assim como os modelos apresentados naquele Capítulo. Portanto, recomenda-se que futuros estudos investiguem:

- a) A influência de fatores individuais, como sexo, idade, escolaridade, sobre o processo de tomada decisão ética do indivíduo;
- b) A avaliação do processo de desenvolvimento moral cognitivo proposto por Kohlberg;
- c) A aplicabilidade do construto Intensidade moral, bem como o modelo de tomada de decisões éticas proposto por Jones;
- d) A influência de fatores situacionais, tais como os grupos de trabalho, sobre o processo de tomada de decisão ética do contabilista;
- e) A influência exercida pela ética teleológica sobre o processo de tomada decisão ética do contabilista, de acordo com o modelo de Hunt e Vitell;
- f) A validade de se utilizar a regressão linear múltipla em estudos que envolvam variáveis categóricas como variáveis dependentes;
- g) A investigação sobre os critérios utilizados pelos Conselheiros do CFC e dos CRC para definir a punição a ser aplicada ao infrator do CEPC e
- h) Uma análise comparativa entre o CEPC e os seus similares em outros países.

Além desses itens de pesquisa, ainda podem ser sugeridos outros que dêem suporte ao modelo de tomada de decisões éticas pelo contabilista, modelo esse que foi construído com o objetivo de apoiar a presente pesquisa e que necessita ser validado.

Por fim, é importante destacar que cada um dos objetivos de pesquisa propostos para este estudo, também, pode ser replicado como meio de refutar ou corroborar os resultados nele alcançados.

5.4 Considerações Finais

Ao iniciar este estudo, uma pergunta norteava-o: qual seria a percepção da classe contábil quanto aos princípios, os deveres, as obrigações e as sanções contidas no CEPC? Ao terminá-lo, houve melhora na compreensão de alguns aspectos que influenciam o processo de tomada de decisão ética do profissional. Há fatores que não foi possível abordar nesse estudo ou que continuam desconhecidos por parte do pesquisador.

Independentemente dos resultados alcançados ou das limitações desta pesquisa, a simples constatação de que a maioria dos pesquisados não se compromete a seguir o Código de ética em sua totalidade, mostrou-se extremamente grave.

Como diz o ditado popular: uma única maçã podre pode estragar todas as demais que estão no cesto. A ação inadequada de um profissional pode trazer o descrédito a toda uma classe. A percepção desse risco, expresso nas respostas, já compensaria a elaboração desta pesquisa.

Na visão deste pesquisador, as conclusões a que se chegou sinalizam a urgência de a área acadêmica voltar-se mais para o tema do processo de tomada de decisão ética em contabilidade. Escândalos recentes envolvendo a conduta ética na área contábil, ocorridos no Brasil e em outros países, expuseram a importância dessa investigação.

Por fim, é forçoso reconhecer que o Brasil, no que tange à conduta profissional ética, passa por momentos difíceis. Denúncias de corrupção e fraudes já se tornaram rotinas, assim como a percepção de que tais crimes podem permanecer impunes. É premente, portanto, que cada um de nós, pesquisadores, professores e profissionais da área contábil, contribua para reverter esse quadro, antes que se transforme em uma epidemia incontrolável e de efeitos devastadores para toda a sociedade.

REFERÊNCIAS

AAKER, David A. *et al.* **Pesquisa de Marketing**. São Paulo: Atlas. 2001.

AICPA, *AICPA's Response to Enron Bankruptcy 16/01/2002* AICPA News Online. 16/01/2002. Disponível em <http://www.aicpa.org/news/important_enron.html>. Acesso em: 25/08/04.

AKAAH, Ishmael P. *Differences in Research Ethics judgments between male and female Marketing professionals*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v. 8 Iss. 5; pg. 375-381, 11 pgs. May 1989.

_____. *Influence of deontological and teleological factors on research ethics evaluations*. **Journal of Business Research**. New York: Elsevier Sequoia, v 39, Iss 2, p. 71, jun1997.

ALMEIDA, Guilherme Assis; CHRISTMANN, Marta Ochsenhofer. **Ética e Direito: uma perspectiva integrada**. São Paulo: Atlas. 2002.

ARANHA, Maria Lúcia A.; MARTINS, Maria Helena. **Temas de Filosofia**. 2. ed. São Paulo: Ed. Moderna. 1998.

ARRUDA Maria Cecília Coutinho *et al.* **Fundamentos de Ética Empresarial e Econômica**. 2.ed. São Paulo:Atlas. 2003.

_____. **Código de ética: um instrumento que adiciona valor**. São Paulo: Negócio Editora. 2002.

ARRUDA, André. **Nova Lei de Falências (Lei 11.101/2005)**. Rio de Janeiro: Roma Victor. 2005.

BATEMAN, Thomas. S.; SNELL, Scott A. **Administração: management** construindo vantagem competitiva. São Paulo: Atlas. 1998.

BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução aos princípios da moral e da legislação**. Coleção Os Pensadores. Nova Cultural. 1989.

BERNARDI A.Richard.; ARNOLD, F. Donald. *An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff level, and Firm*. **Contemporary Accounting Research..** Toronto: Canadian Academic Accounting, v 14, Iss 4, Winter 1997.

BIAGGIO, Angela Maria B. **Lawrence Kohlberg: ética e educação moral**. São Paulo: Moderna, 2002.

BITTAR, Eduardo C.B. **Curso e Ética Jurídica**: ética geral e profissional. São Paulo: Saraiva. 2002.

BONAWITZ, Mary Feeney. *Analysis an comparison of the moral development of students required to graduate with an ethics course*. Florida. 2002. Dissertation in Business Administration. Florida International University.

BRASIL. **Código Civil**. Rio de Janeiro: Editora Folha Dirigida. 2003.

BUSSABE, Wilton .O.; MORETTIN, Pedro.A. **Estatística Básica**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BYRNES, Nanette *et al*. Auditoria em crise: Reformas são urgentes, para que práticas contábeis não se resumam a ações entre amigos. Resistências precisam ser enfrentadas com determinação. **Business Week** apud **Valor Econômico**, Rio de Janeiro, p. 3-6. 23/01/ 2002.

CARDOZO, Julio Sergio. Crise, ética e transparência. **O GLOBO**, Rio de Janeiro, p. 7. 15/03/2003.

CARLSON, Dawn S. *et al* *The impact of moral intensity dimensions on ethical decision making: assessing the relevance of orientation*. **Journal of Managerial Issues**. Pittsburg: Pittsburg State University, Department of Economics, v 14, Iss 1, p. 15-30, Spring 2002.

CERVO, Amado.Luiz.; BERVIAN, P.A. **Metodologia Científica**. 3. ed. McGraw-Hill1. 1983.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à Filosofia**. São Paulo: Ática,. 1994.

COHEN, Jeffrey *et al* *Validation and extension of a multidimensional ethics scale*. **Journal of Business Ethics** Dordrecht. vol 12, Iss 1, p. 13,14. jan 1993.

COLLIS, J.; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman. 2005.

COIMBRA, José A. Aguiar (Org.). **Fronteiras da Ética**.São Paulo: SENAC. 2002.

CONROY, Stephen J.; EMERSON, Tisha L.N.. *Business ethics and religion: religiosity as a predictor of ethical awareness among students*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers,vol. 50 Iss. 4; pg. 383, 13 pgs. Apr 2004.

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

_____. **Manual de Fiscalização dos Sistemas CFC/CRCs**. Brasília. 2003b.

_____. **Manual de Procedimentos Processuais: Sistema CFC/CRCs**. Brasília. 2003c.

_____. Ofício nº 1400/04 COFIS/CFC. Brasília. p. 1-15. Três de maio de 2004.

_____. **Perfil do Contabilista Brasileiro**: pesquisa realizada em 1995/1996. CFC. Brasília 1996.

CONSELHO REGIONAL DE ADMINISTRAÇÃO DO RIO DE JANEIRO - CRA. **Código de Ética Profissional do Administrador**. Disponível em <<http://www.craes.org.br>>. Acesso em: 18/07/2004.

CONSELHO REGIONAL DE ENFERMAGEM DO RIO DE JANEIRO - COREN-RJ. **Código de Ética dos Profissionais de Enfermagem**. Disponível em <http://www.coren-rj.org.br/codigo_etica.htm>. Acesso em: 14 jul. 2004.

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

DAVIS, A.Mark.; JOHNSON, Nancy .Brow.; OHMER, G.Douglas. *Issue-contingent effects on ethical decision making: A cross-cultural compariso*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v17, Iss 4, p.373, Mar 1998.

D'ERCOLE, Ronado *et. al*. Parmalat Brasil dá última cartada. **O Globo**, Rio de Janeiro p. 23, 29/01/2004.

DOUGLAS, Cassey. Patricia. *et al*. *The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants ethical judgements*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v 34, Iss 2, 20 p. nov 2001

DOUGLAS, R. May; PAULI, Kevin P. *The role of moral intensity in ethical decision making*. **Business and Society**. Chicago: Sage Publications, v 41, Iss 1, p. 34, Mar 2002.

EICHENWALD, Kurt; ELLIOTT, Stuart. O impacto do escândalo da Enron. **The New York Times** apud **Jornal do Brasil**, Rio de Janeiro, p. 20-21. 20/01/2002.

ELM, Weber. *Measuring moral judgment. The moral judgment interview or the Defining issues test*. **Journal of Business ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers,. v 13, n. 5, p. 341, May1994

EMPRESAS de auditoria sob pressão: Grandes companhias mudam estratégia, separam departamentos e tentam escapar dos conflitos de interesse. **JORNAL DO BRASIL**, Rio de Janeiro, p. 10. 04/02/ 2002.

FACCIOLI, César. O império arruinado. **FORBES BRASIL**. São Paulo, p. 16, 13/02/2004.

FERRELL, O. C.; GRESHAM, LG. *A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing*. **Journal of marketing**. Chicago: American Marketing Association, v. 49, Summer 1985.

_____. *et al. A synthesis of ethical decision models for Marketing*. Journal of Macromarketing. London: Sage Publications, n 55, v. 9, 1989.

_____. *et al. Ética Empresarial: dilemas, tomadas de decisões e casos*. 4. ed.. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Editores, 2001.

FORD, C. Robert; RICHARDSON, Woodrow D. *Ethical decision making: a review of the empirical literature*. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v 13, Iss 3, p. 205, mar 1994.

FRAEDRICH, John. *et al Assessing the application of Cognitive Moral Development Theory in business ethics*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht, v 13, Iss 10, p 829-838 Oct 1994.

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. p 59. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GHIRALDELLI, Paulo. **Introdução à Filosofia**. Barueri: Manole; 2003. p.74.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. Atlas. 1999.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas da EAESP/FGV**, São Paulo, v. 35, n.2, p. 58, 1995.

GUJARATI, Damondar. **Econometria Básica**. 3. ed. São Paulo: Makron Books. 2000.

HAIR, Joseph F. et. al. **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**. Porto Alegre: BOOKMAN Companhia Editora, 2003.

_____. **Análise Multivariada de Dados**. Porto Alegre: Bookman. 2005.

HOMANN, Karl. **Ética da Economia**. Vale dos Sinos: Editora Universidade do Vale dos Sinos, 1997.

HUNT, D.S. e VITELL, S. *A general theory of Marketing Ethics*. **Jornal of Macromarketing**. London: Sage Publications, v. 6, n. 1, p. 9-16, 1986.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. *Code of ethics for professional accountants*. Revised January 1998 and November 2001. Disponível em <<http://ifac.org/Ethics/index.tmpl>>. Acesso em: July 2004.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. *Ética Profesional Comparada. Centro de Investigación de la Contaduría Pública*. Bosque de las Lomas. Editores e Impressores FOC, S.A., DE CV, 5. ed. 2001.

JAKUBOWSKI, S T *et al.* *A cross-country comparison of the codes of professional conduct of certified/chartered accountants*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, V35, Iss 2, Jan. 2002.

JONES, Thomas M. *Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model*. **The Academy of Management Review**. New York: Academy of Management, v. 16, Iss 2, p. 266-395, Apr 1991.

JONES, Scot K.; HILTEBEIHTEL, Kenneth M. *Organizational influence in a model of the Moral Decision Process of Accountants*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v 14, Iss 6, p. 417. Jun 1995.

JORNAL DO BRASIL. Empresas de auditoria sob pressão: grandes companhias mudam estratégia, separam departamentos e tentam escapar dos conflitos de interesse. 04/02/02, p. 10.

JUNG, Min Jae. *Interactive Impact of Culture and Individual Characteristics on Ethical Decision-Making Processes, Criteria, and Judgmental Outcomes: A Cross-National Comparison between South Korea and United States*. Dissertation (Marketing) - Division of Research and Advanced Studies of the University of Cincinnati. 2002.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos**. Tradução Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret. 2002.

KRUGMAN, Paul. Um sistema corrompido: tudo colaborou para que a quebra da ENRON beneficiasse seus diretores. **The New York Times** apud **O ESTADO DE S. PAULO**, São Paulo, p.B2. 15 jan. 2002.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, M. Andrade. **Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LEISINGER, Klaus M.; SCHIMITT, Karin. **Ética empresarial: responsabilidade global e gerenciamento moderno**. Petrópolis: Vozes. 2001.

LIESMAN, Steve *at. al.* Sucessão de escândalos contábeis aquece a discussão sobre novas regras. **The Wall Street Journal América** apud **O Estado de São Paulo**, São Paulo, p. B12. 07/02/2002.

LISBOA, Lázaro Plácido; JREIGE, Elionor Farah. **Analysis of the Development of Moral Reasoning of the Accounting Professional from the Point of View of Cultural Diversity: Some Considerations About Brazil.** In: Thirteenth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues. 2001. Rio de Janeiro. 2001.

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

MALHOTRA, K. Naresh; MILLER, L. Gina. *An Integrated Model for ethical decisions in Marketing Research.* . **Journal of Business Ethics.** Dordrecht: Kluwer Academic Publishers,. p. 263-280. Feb. 1998.

_____. **Pesquisa de Marketing:** Uma orientação aplicada. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística Geral e Aplicada.** 2. ed. Atlas. São Paulo: 2002.

MARTINS, Gilberto Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso.** São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 2.ed. Atlas. São Paulo: 1989.

MAY, Douglas R.; PAULI, Kevin P. *The role of moral intensity in Ethical Decision Making: A Review and Investigation of Moral Recognition, Evaluation, and Intention.* **Business and Society.** London: Sage Publications, n. 41. p. 85-114, Mar 2002.

MINAYO, Maria C. de Souza (ORG) et al. **Pesquisa Social:** Teoria, método e criatividade. 6. ed. Petrópolis: Vozes. 1996.

MENARD, Scott. *Applied logistic regression analysis.* London: **Sage Publications.** 1995.

MING, Celso. Para que serve um auditor? Brasil também teve casos como o do envolvimento da Arthur Andersen na quebra da Enron. **O Estado de S. Paulo,** São Paulo, p. B2. 18/01/2002.

MORRIS, Sara A; MCDONALD, Robert A. *The role of moral intensity in moral judgments: an empirical investigation.* **Journal of Business Ethics.** Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, vol. 14, Iss 9, p. 715, Set 1995.

NORUSIS, Marija J. *SPSS 6.1 Guide to Data Analysis.* New Jersey. Prentice-Hall.. 1999.

NYAW, Mee-Kau; NG, Ignace. *A comparative analysis of ethical beliefs: a four country study*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers,. v 13, Iss 7, p. 543, Jul 1994,

OLIVEIRA, Antonio B. Silva (Org). **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva. 2003.

OLIVEIRA, Nythamar. RAWLS. **Filosofia passo-a-passo nº 18**. Rio de Janeiro: José Zahar Editor. 2003.

OS BONS e maus exemplos na auditoria de balanços. **VALOR ECONÔMICO**, Rio de Janeiro, p. A10. 07/02/2002.

O ESTADO DE S. PAULO. Um sistema corrompido: tudo colaborou para que a quebra da ENRON beneficiasse seus diretores. Apud. KRUGMAN, P. **The New York Times**. 15/01/2002. p. B2.

OWHOSO, Vincent. *Mitigating Gender-specific superior ethical sensitivity when assessing likelihood of fraud risk*. **Journal of Managerial Issues**. . Pittsburg: Pittsburg State University, Department of Economics, vol. 14, n 3, p. 360-374, Fall 2002.

PAOLILLO; VITELL, Scott J. *An empirical investigation of the influence os selected personal, organizational and moral intensity factors on ethical decision making*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v. 35. p. 65-74, Jan 2002..

PARKER, Richard A.; REA Louis M. **Metodologia da Pesquisa: Do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning. 2002.

PELTON, E. Lou *et al*. *A framework for the examination of relational ethics: an interactionist perspective*. **Journal of Business Ethicis**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v19, Iss 3, p.241-253., Apr 1999.

PERLIM T.M.; COTTEL Jr. **Accounting Ethics: A Practical Guide for Professionals**. Contributors: Quorum Books. New York. p. 2. 1990.

REA, L.M.; PARKER, Richard A. **Metodologia da Pesquisa: do planejamento à execução**.. Pioneira. São Paulo. 2000.

REILLY, David; WEIL, Jonathan. Escândalo da Parmalat é duro golpe para a auditoria Grant Thornton. **Wall Street Journal** apud **O Estado de S. Paulo**. São Paulo, p. 85, 02/01/2004.

RICHARDSON, Robert Henry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. Atlas. 1999.

ROBBIN, P. D. et al. *The perceived importance of an ethical issue as an influence on the ethical decision-making of managers*. **Journal of Business Research**, New York: Elsevier Sequoia, v 35, Iss 1, Jan1996.

ROBBINS, Stephen Paul. **Administração: mudanças e perspectivas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2001.

ROHMANN, Chris. **O Livro das Idéias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus. 2000.

RUIZ, João Alvaro. *Metodologia Científica: Guia para eficiência nos estudos*. 4. ed. Atlas. 1996.

RUSSEL, Bertrand. **História do Pensamento Ocidental: A aventura das idéias dos pré-socráticos a Wittgenstein**. 6.ed. Rio de Janeiro: Ediouro. 2002.

SARBANES-OXLEY Act of . Senate and House of Representatives of the United States of América. **Sarbanes-Oxley Act of 2002** Washington. Disponível em <<http://findlaw.com>>. Acesso em: 2003.

SHAFER, E.W. et al. *Effects of personal values on auditors' ethical decisions*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Bradford: Emerald Group Publishing, vol. 14, nº 3., p. 254-277, 2001.

SIMPSON, Penny M. et al. *Softlifting: a model of motivating factors*. **Journal of Business Ethics** Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, vol 13, p. 431. Jun 1994.

SINGER, Ming. et al. *Consideration of moral intensity in ethicality judgments: its relationship with Whistle-blowing and need-for cognition*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, p. 527-541, v 17, Iss 5, Apr 1998.

SINGHAPAKDI, Anursorn et al. *Moral Intensity and Ethical decision-making of marketing professionals*. **Journal of Business Research** 36. New York: Elsevier Sequoia, New York, p. 245-255. 1996.

SINGHAPAKDI, Anursorn; VITELL, Scott J. *Personal and Professional values. Underlying the ethical judgments of marketers*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v. 12, Jul 1993.

STEVENSON, William. **Estatística aplicada à Administração**. São Paulo: Harbra. 1981.

NORUSIS, M.J. **SPSS 6.1: guide to data analysis**. New Jersey: Prentice Hall. 1999

SROUR, Robert Henry. **Ética empresarial: Posturas responsáveis nos negócios, na política e nas relações pessoais**. Rio de Janeiro: Campus. 2000.

TREVINO, Linda. K. *Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model*. **The Academy of Management Review**. vol 11, n 3, p.601-617. 1986.

VALOR ECONÔMICO. Os bons e maus exemplos na auditoria de balanços. **VALOR ECONÔMICO**, Rio de Janeiro, p. A10, 07/02/2002.

VÁZQUEZ, Adolfo Sanches. **Ética**. 23. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira 2002.

WARMING-RASMUSSEN, Bent; CARLOYN, A. W. Danish *evidence of auditors' level of moral reasoning and predisposition to provide fair judgments*. **Journal of Business Ethics** Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, v 47, Iss 2, Oct 2003.

WHITE, C. S.; DOOLEY, Robert S. *Ethical or practical: An empirical study of students' choices in simulated business scenarios*. **Journal of Business Ethics** Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, vol. 12, Iss. 8; pg. 643, 9 p. Aug 1993.

WIMALASIRI, Jayantha *et al.* *An empirical study of moral reasoning among managers in Singapore*. **Journal of Business Ethics**. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, vol. 15, Iss.12; pg. 1331, 11 pgs.: Dec 1996.

**APÊNDICE 1 – Questionário de pesquisa final
PESQUISA SOBRE O CÓDIGO DE ÉTICA DO CONTABILISTA**

Prezado Contabilista,

Sou seu colega de profissão e doutorando em Contabilidade. A fim de concluir o meu curso, devo realizar esta pesquisa, com o objetivo de investigar a adesão da classe contábil ao Código de Ética Profissional do Contabilista. Para tanto, conto com o seu auxílio respondendo a um questionário a respeito desse assunto.

O questionário, o qual **NÃO IDENTIFICA O RESPONDENTE**, contém três pontos de análise: I. Perfil Socioeconômico (9 perguntas de múltipla escolha), II. Ética Profissional (8 perguntas de múltipla-escolha), e III. Posicionamento Profissional Ético (23 perguntas de múltipla-escolha e uma questão dissertativa)

As respostas a este questionário serão analisadas em caráter **CONFIDENCIAL** e serão utilizadas **SOMENTE COM O PROPÓSITO DE PESQUISA**. Solicito que as respostas sejam sinceras e que a devolução do questionário se dê no prazo de 1 (uma) semana.

Ao término desta pesquisa, um resumo será divulgado no site do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, www.crcrj.org.br.

Cabe ressaltar que as informações coletadas por esta pesquisa serão analisadas somente por mim, sob a orientação do Dr. Lázaro Plácido Lisboa, professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria - USP. Somente nós teremos acesso aos questionários.

Cordialmente,

Francisco José dos Santos Alves

Email: francisco.jose.alves@terra.com.br

PARTE I. PERFIL SOCIOECONÔMICO
INSTRUÇÕES

Marque a opção que corresponda à sua situação atual.

1. Seu registro no CRC é de: () Contador () Contador Conselheiro CRC () Técnico em Contabilidade () Técnico Contabilidade Conselheiro CRC

2. Estado em que consta seu registro no Conselho Regional de Contabilidade: _____

3. Idade: _____ **4. Sexo:** (M / F)

5. Tempo de registro no CRC (em anos): _____

6. Assinale a opção que melhor identifica sua posição no mercado de trabalho:

() Aposentado () Autônomo () Desempregado () Empregado () Empregador

7. Além de ser contabilista, você possui curso superior em uma das profissões abaixo?

() Nenhum curso () Direito () Administração () Economia () Outro curso

8. Você professa alguma religião? () Sim () Não

9. Tem especialização em Contabilidade, Administração ou Economia? () Sim () Não

PARTE II. ÉTICA PROFISSIONAL

INSTRUÇÕES

Marque a opção que melhor corresponda à maneira como você pensa.

Nº da Questão	As afirmações abaixo se referem ao Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) e não apresentam respostas certas ou erradas. Preencha as lacunas indicando quanto você concorda, ou discorda, de cada uma dessas afirmações.	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Indiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
10	O Código de ética é importante para guiar minha conduta profissional em relação à classe contábil e à sociedade.					
11	Devemos cumprir somente aquelas normas elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade que julgamos corretas.					
12	O profissional que infringe as normas do Conselho Regional de Contabilidade é punido por esse órgão.					
13	O Código de ética é irrelevante para guiar minha conduta profissional em relação aos meus clientes ou superiores no trabalho.					
14	Eu já li o Código de Ética da Profissão Contábil.					
15	As normas do Código de ética são claras e não deixam dúvida quanto ao seu sentido.					
16	O Código de ética ajuda a reduzir as minhas dúvidas em relação aos problemas éticos que ocorrem em meu dia-a-dia como profissional de contabilidade.					
17	Cumpro todas as normas elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade, mesmo que discorde de algumas ou de todas.					

PARTE III. POSICIONAMENTO PROFISSIONAL ÉTICO

INSTRUÇÕES: Os casos apresentados a seguir referem-se a fatos que podem ocorrer no dia-a-dia do profissional de contabilidade. Quando ocorrem, o contabilista deve se posicionar a respeito, de acordo com a sua consciência ética profissional.

CASO 1. Retenção de livros e documentos, e apropriação de valores do cliente

O contabilista reteve, indevidamente, livros, documentos, bem como se apropriou de valores confiados à sua guarda para pagamento de emolumentos, taxas, tributos ou multas de interesse do cliente.

18 Esta situação é um problema moral? () Sim () Não

Caso tenha assinalado **SIM**, responda às questões a seguir. Caso contrário, passe para o Caso 2.

19	Qual o nível de gravidade do Caso 1?	() Nenhum	() Mínimo	() Médio	() Alto	() Altíssimo
----	--------------------------------------	------------	------------	-----------	----------	---------------

	Indique quanto você concorda ou discorda de cada uma das afirmações apresentadas a seguir. Lembre-se de que não existem respostas certas ou erradas. Marque com X uma única opção.	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	indiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
20	A atitude do contabilista trouxe poucos prejuízos para todas as vítimas.					
21	A maioria das pessoas concorda em que a atitude do contabilista é errada.					
22	A atitude do contabilista trará sérias conseqüências para outras pessoas.					
23	A soma dos prejuízos que a atitude do contabilista pode ocasionar para outras pessoas é muito pequena.					
24	Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma maneira que o contabilista.					

25. Ao tomar conhecimento do fato o CRC deve: () Puni-lo () Não puni-lo.

Se sua opção for por puni-lo, então indique a pena obrigatória aplicável. Multa e suspensão não são obrigatórias.

26. PUNIÇÃO OBRIGATÓRIA (MARQUE COM X SOMENTE UMA OPÇÃO)		
() Advertência reservada	() Censura reservada	() Censura pública

27	PUNIÇÃO OPCIONAL	
	() Multa	() Suspensão () Nenhuma

	<p>Caso tenha optado por punir o profissional, a sanção que você sugeriu pode ser modificada, se chegar ao seu conhecimento alguma das situações abaixo?</p> <p>Lembre-se: não existem respostas certas ou erradas.</p> <p>Marque com X uma única opção.</p>	Decido não punir	Diminuo a punição	Mantenho a punição	Aumento a punição
28	A apropriação indébita dos livros e dos valores ocorreu porque o contabilista não recebeu do cliente os seus honorários e contava com esse dinheiro para pagar os quatro funcionários do escritório.				

Caso 2. Serviços de auditoria com emissão de parecer sem os devidos papéis de trabalho

O Contador foi autuado por executar serviços de auditoria contábil em uma empresa, referente ao exercício de 2003, sem possuir parte dos papéis de trabalho que fundamentaram a emissão de seu parecer, sem ressalvas. Quando denunciado ao Conselho Regional de Contabilidade, o contabilista não se defendeu.

29 Esta situação é um problema moral? ☐ Sim ☐ Não

Caso tenha assinalado **SIM**, responda às questões a seguir. Caso contrário, passe para a questão 40.

30	Qual o nível de gravidade do Caso 2, em sua opinião?	☐ Nenhum	☐ Mínimo	☐ Médio	☐ Alto	☐ Altíssimo
----	--	---------------------------------	---------------------------------	--------------------------------	-------------------------------	------------------------------------

	<p>Indique o quanto você concorda ou discorda de cada uma das afirmações apresentadas a seguir. Lembre-se de que não existem respostas certas ou erradas. Marque com X uma única opção.</p>	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Índiferente	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
31	A atitude do contabilista trouxe poucos prejuízos para todas as vítimas.					
32	A maioria das pessoas concorda em que a atitude do contabilista é errada.					
33	A atitude do contabilista trará sérias conseqüências para outras pessoas.					
34	A soma dos prejuízos que a atitude do contabilista pode ocasionar para outras pessoas é muito pequena.					
35	Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma maneira que o contabilista.					

36. Ao tomar conhecimento do fato o CRC deve: () Puni-lo () Não puni-lo

Se sua opção for por puni-lo, então indique a pena obrigatória aplicável. Multa e suspensão não são obrigatórias.

37.- PUNIÇÃO OBRIGATÓRIA (MARQUE COM O X SOMENTE UMA OPÇÃO)		
() Advertência reservada	() Censura reservada	() Censura pública

38 PUNIÇÃO OPCIONAL		
() Multa	() Suspensão	() Nenhuma

	Caso tenha optado por punir o profissional, a sanção que você sugeriu pode ser modificada, se chegar ao seu conhecimento alguma das situações relacionadas a seguir? Lembre-se: não existem respostas certas ou erradas. Marque com X uma única opção.	Decido não punir	Diminuo a punição	Mantenho a punição	Aumento a punição
39	Durante a auditoria, o profissional de contabilidade constatou que algumas guias de pagamento de impostos estavam adulteradas. Ao solicitar esclarecimentos da empresa, esta lhe propôs uma gratificação significativa por um parecer sem ressalvas.				

40. Qual o grau de importância do Código de ética em suas atividades como contabilista? Escolha um número entre 0 (zero) – sem importância a 9 (nove) – muito importante. Nota: _____.

Se você chegou até aqui, reitero mais uma vez o meu muito-obrigado!

ANEXO A – RECUSA EM PRESTAR CONTAS

Processo: 2001.

AUTUADO:

CATEGORIA: Técnico em Contabilidade

REGISTRO: CRC-RJ

INFRAÇÃO: por prejudicar culposa ou dolosamente interesse confiado a sua responsabilidade profissional e recusar-se a prestar contas de quantias que lhe foram comprovadamente confiadas.

ENQUADRAMENTO: Artigo 3º, incisos X e XI do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Res. CFC 803/96 c/c Art. 24, inciso I da Res. CFC 825/98.

PENALIDADE: Artigo 12, inciso I ou II ou III do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Res. CFC 803/96 e Art. 25, inciso II ou III ou IV da Res. CFC 825/98.

RELATO:

O contabilista foi autuado em virtude de denúncia efetuada pelo cliente

O teor da denúncia se refere ao fato de o cliente alegar que entregou numerários para o contabilista pagar os impostos, entretanto os impostos não foram recolhidos.

O profissional reconheceu o fato dos imposto não terem sido realmente recolhidos, por causa de um funcionário que ficava com as quantias para ele e não fazia os devidos pagamentos.

No primeiro pronunciamento do denunciante em resposta ao nosso Ofício DEFIS /2001, ele diz que o contabilista não havia cumprido com o acordo.

A Câmara de Ética em reunião realizada no dia 11/03/2002, decidiu pela lavratura do auto de infração.

O contabilista recebeu o referido documento fiscal no dia 25/03/2002.

No dia 06/06/2002, foi feita juntada no processo das fls. 123 a 125, onde constam o Termo de Acordo efetuado com o cliente, e a solicitação feita pelo cliente para arquivamento do presente processo.

No dia 11/06/2002, foi feito juntado no processo de peça de defesa, como sendo defesa apresentada pelo contabilista ao auto lavrado, onde alega que a situação foi regularizada perante o cliente.

A Câmara de Ética em reunião realizada no dia 02/02/2003, decidiu pela aplicabilidade da pena de Censura Pública, prevista no Art. 12, inciso III do Código de Ética Profissional do Contabilista, aprovado pela Res. CFC 803/96.

No dia 27/03/2003, foram juntadas ao Processo as fls. 124 a 125, como sendo recurso ao Tribunal Superior de Ética – TSET do CFC, onde o contabilista alega que o motivo que originou a infração foi prontamente regularizado por iniciativa dele, e com tantos anos de profissão nunca ter sofrido qualquer sanção do Conselho.

Continua ANEXO B

VOTO:

Entendendo a gravidade da infração cometida, mas também por entender que houve um acordo firmado que foi satisfatório para as partes, e que o contabilista não possui antecedentes processuais, opino pela aplicação da penalidade atenuada, segundo dispõe o Art. 58, parágrafo 1º da Res. CFC 949/02.

Penalidade atenuada de Advertência Reservada prevista no Artigo 12, inciso I da Res. CFC 803/96 c/c Art. 25, inciso II da Res. CFC 960/03 e o encaminhamento do processo ao CFC.

CONSELHEIRO – RELATOR

ANEXO B – APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE NUMERÁRIO

Sr. Presidente
Srs. Conselheiros

Processo: 97/

Interessado:

DO RELATO:

O presente processo foi instaurado com base em denúncia apresentada por LTDA. ME., contra o Tec. em Contabilidade, registro nº. RJ. , por apropriação indébita de importâncias entregues ao mesmo para pagamento de taxas e tributos.

A denúncia foi comprovada mediante apresentação de confissão irretroatável de dívida, onde o denunciado assume as dívidas do cliente referentes ao INSS, COFINS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, ICMS e TAXAS DE LICENÇA.

DO VOTO:

Considerando que o denunciado não apresentou defesa, considerando, ainda, que não restaram dúvidas quanto aos motivos da denúncia e sua gravidade, opino pela procedência do Auto de Representação, com aplicação das penalidades previstas no Art. 12, item III, do Código de Ética Profissional do Contabilista, CENSURA PÚBLICA.

Rio de Janeiro, de março de 1999.

CRC - RJ

ANEXO C – APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE NUMERÁRIO

PROCESSO 97/

NOME -

CATEGORIA- TEC. CONT - CRC

DENUNCIANTE-

SRA. PRESIDENTE

SRS. CONSELHEIROS

Trata-se de denuncia em 01.01.97 da firma ME, contra o profissional , por apropriar-se indevidamente de valores que lhe foram entregues, para pagamentos de impostos , conforme confissão de dívida a fls.4.

O profissional tomou conhecimento da denuncia em 07.07.97 , se comprometendo de no prazo de 10 dias apresentar defesa neste processo .Entretanto não cumprindo a determinação da diligencia efetuada, foi lavrado Auto de Representação em 09.09.97.

Expirou o prazo relativo ao Auto, sem que o profissional apresentasse qualquer defesa, ou comprovação de regularização da infração .

Em 05.05.98 a empresa denunciante envia ao CRC documento informando que o profissional não havia cumprido acordo firmado , na Delegacia de Policia, permanecendo a irregularidade. Informa também que aguarda o julgamento deste Conselho, para que a empresa proceda Ação Judicial competente.

VOTO-

Considerando a gravidade da infração cometida pelo profissional, reconhecida pelo próprio, conforme documento apresentado, não demonstrando o devido respeito as determinações deste Conselho, na apresentação de justificativa ou imediato reparação de seu erro, concluímos a total incapacidade para o exercício profissional. Opino s.m.j., pela aplicação da penalidade prevista no art. 27 alínea "e" do Dec. 9295/46, correspondente a suspensão por 1 ano do exercício profissional.

Rio de Janeiro, 10 de janeiro de 1999

ANEXO D – RECUSA EM PRESTAR CONTAS

Senhores Conselheiros,

Processo: 2001/

Autuado/Recorrente:

Categoria: Técnico em Contabilidade.

Relatório: O profissional foi autuado por prejudicar, culposa ou dolosamente interesse confiado a sua responsabilidade profissional e recusar-se a prestar contas de quantias que lhe foram comprovadamente confiadas para pagamento de contribuições previdenciárias, em face de denúncia formulada por [redacted] calcada na apropriação indébita de valores pelo autuado.

O profissional apresentou defesa onde confessa que recebeu do denunciante valores para pagamento das contribuições previdenciárias mas não realizou o recolhimento, tendo assumido a responsabilidade de quitar o débito junto ao INSS para não prejudicar o cliente, no entanto, não comprovou qualquer pagamento, sendo o Auto de Representação n. [redacted] julgado procedente pela CAEDI, em [redacted] /01/2004, com aplicação da penalidade de Censura Pública.

O autuado, inconformado com a decisão da CAEDI, interpôs recurso, tempestivo, ao TSED do CFC, juntando documentos que demonstram o pagamento de parte da dívida junto ao INSS, objeto da denúncia, e solicitando a reforma da decisão, por entender que a aplicação da penalidade poderia impossibilitá-lo de exercer qualquer trabalho ligado à profissão, por deixá-lo desacreditado perante a sociedade, inviabilizando angariar recursos para efetuar os recolhimentos necessários a solução do impasse.

Ressalta, ainda, o profissional, que, na Sessão Plenária de [redacted] /04/2004, o CRC-RJ deliberou sobrestar o julgamento do processo fiscal n. [redacted], objeto da mesma denúncia, concedendo-lhe prazo de 12 (doze) meses para concluir o pagamento das contribuições previdenciárias, prazo este que terá seu termo final em [redacted] /07/2005.

Parecer: Considerando que o CRC-RJ concedeu prazo, até [redacted] /07/2005, no processo fiscal originário desta mesma denúncia, para que o autuado providencie o pagamento dos débitos previdenciários do denunciante, o que já vem sendo realizado pelo mesmo, e que a aplicação da pena, no momento, não contribuiria para a solução da questão, entendo que se deva sobrestar o presente processo, aguardando o transcurso do prazo que lhe fora concedido no processo fiscal para liquidação do total dos débitos.

VOTO: Pelo sobrestamento do presente processo até [redacted] /07/2005.

Rio de Janeiro, [redacted] de setembro de 2004.

CONSELHEIRO RELATOR

ANEXO E – APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE LIVROS E VALORES

Processo: N.º 98/

Infração: Art.3º, Inciso X, XII e XIII CEP RES.CFC 803/96 c/c Art. 24, Inciso I RES CFC 825/98

Assunto: Apropriar-se indevidamente de livros, documentos e valores confiados para pagamento de emolumentos, taxas, tributos ou multa de interesse de cliente

Autuado por apropriar-se, indevidamente, de livros, documentos e valores confiados à sua guarda para pagamentos de emolumentos, taxas, tributos ou multas de interesse do cliente

Às fls. 24, toma conhecimento da denúncia, pede prazo, mas não se pronuncia.

Às fls. 25, a fiscalização em contato telefônico com a denunciante, é informada que os motivos que originaram a denúncia ainda não foram sanadas.

Autuado por infração ao Código de Ética., também não se defende.

Considerando a total irresponsabilidade do profissional, voto pela procedência do Auto de Representação e aplicação da penalidade prevista no art. 12, Inciso III, Censura Pública do CEPC RES CFC 825/98.

Rio de Janeiro, 20 de março de 2000.

ANEXO F – RELATÓRIO DO CFC A RESPEITO DO ANEXO E

6374/88

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

SAS – Quadra 05 – Bloco J

Fone: 314-9600 – Fax: 322-2033 – e-mail: cfc@cfc.org.br
CEP 70070-000 – BRASÍLIA-DF

Processo Ético 98/ de 1998 – CRC-RJ.

Interessado: - TC – ATIVO - PRIMÁRIO

Protocolo 1/2000.

Processo Correlato:

Assunto: "Por apropriar-se indevidamente de livros, documentos e valores confiados à sua guarda, para pagamento de emolumentos, taxas, tributos ou multas, de interesse do cliente

Infração: Art. 3º, inciso X, XII e XIII do CEPC (Res. CFC 803/96).

Penalidade: Censura pública (art. 12, inciso III da Res. CFC 803/96).

Defesa: Não foi apresentada.

Recurso: "Ex-offício".

Sr. Coordenador,
Srs. Conselheiros

RELATÓRIO:

Denunciado, notificado, autuado e cientificado pela prática da infração enunciada, o interessado não regularizou a situação e não apresentou defesa. Em julgamento, o TRET-RJ lhe aplicou a penalidade acima descrita. Comunicado da decisão, em 1/2000, interpôs recurso em 1/2000. O TRET-RJ, não conheceu do recurso, pela sua intempestividade e manteve a punição. O processo vem ao CFC sem a formalização exigida pelo § 2º, art. 13º da Res. CFC 803/96.

PARECER:

A intempestividade do contraditório interposto pelo autuado, leva-nos a analisar o processo sobre documentos probantes, constantes dos autos:

- 1- Doc. de fls. 11, assumiu dívida da denunciante, referente débito na Receita Federal, e não efetuou os pagamentos;
- 2- Não devolveu no prazo, livros e documentos em seu poder.

Examinando o recurso, sem dele tomar conhecimento, verificamos que nenhum fato ou prova foram apresentados, que pudessem descaracterizar a infração.

VOTO:

Embora esteja evidenciado, não encontramos nos autos nenhuma prova da formalização da remessa do recurso "ex-offício" da deliberação deste processo à este CFC.

Mesmo assim, admito como recurso "ex-offício" do TRET-RJ, a remessa dos autos ao CFC, para manter a deliberação da Primeira Instância, que aplicou ao contabilista interessado, a pena de Censura Pública.

É o voto, que submeto ao juízo dos ilustres pares desta Colenda Câmara.

Brasília, 24 de novembro de 2000

ANEXO H – DIFERENÇAS ENTRE OS REGISTROS CONTÁBEIS E O DIÁRIO

Ao Chefe do DEFIS
As diferenças encontradas entre as
Demonstrações Contábeis nos enviadas
pela SERASA
e as transcritas no livro Diário nº 1 da
empresa em tela, estão apresentadas
conforme abaixo:

170

<u>CONTAS</u>			
<u>ATIVO</u>	<u>Vir. SERASA</u>	<u>Vir. Transcr. Diário</u>	<u>Diferença</u>
CAIXA	31.036,42	1.036,42	30.000,00
BANCOS	(15.386,09)	(15.386,09)	-
MERCADORIAS	311.922,33	311.922,33	-
DUPLICATAS A RECEBER	157.269,18	-	157.269,18
<u>PERMANENTE</u>			
MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	57.162,81	37.162,81	20.000,00
MOVEIS E UTENSÍLIOS	11.826,98	1.826,98	10.000,00
VEÍCULOS	57.563,70	37.563,70	20.000,00
DIREITO DE USO DE L. TELEFÔNICA	2.335,40	2.335,40	-
MARCAS E PATENTES	1.789,90	1.789,90	-
DEPRECIACÕES ACUMULADAS	(11.782,86)	(1.782,86)	(10.000,00)
TOTAL DO ATIVO	603.737,77	376.468,59	227.269,18
<u>PASSIVO</u>			
FORNECEDORES	175.982,92	175.982,92	-
EMPRÉSTIMO REAL	45.676,46	45.676,46	-
IMP. E TAXAS A RECOLHER	1.676,43	1.676,43	-
CONTRIB. IMP. SOCIAIS A REC.	1.452,60	1.452,60	-
<u>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</u>			
CAPITAL SOCIAL	50.000,00	50.000,00	-
C. M. DE CAPITAL	14.201,86	4.201,86	10.000,00
LUCROS ACUMULADOS	271.112,91	171.112,91	100.000,00
RESULTADO DO EXERCÍCIO	43.634,59	(73.634,59)	117.269,18
TOTAL PASSIVO/PATRIMÔNIO LÍQUIDO	378.949,36	151.680,18	227.269,18

Diante da irregularidades
encontradas lavrei os Autos de infração
nºs 2002. , 2002 e
2002.

Isto posto, encaminho o presente
para sua apreciação e posterior
deliberação.

Rio/RJ, 11/05/2002

ANEXO I – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DIVERGENTES DO DIÁRIO

SRa. PRESIDENTE
SRs. CONSELHEIROS

PROCESSO: 2002
INTERESSADO:

DO RELATO:

Trata-se do Auto de infração nº _____, de 11/05/2002, contra o Contador _____, por elaborar as Demonstrações Contábeis da empresa _____ Ltda., encerradas em 31/12/2000, apresentadas pela SERASA, com valores divergentes dos registros contábeis efetuados no livro diário da empresa.

O autuado apresentou defesa alegando que a elaboração do balanço tinha por objetivo apresentar uma situação econômica financeira que permitisse a obtenção de empréstimo junto a Caixa Econômica Federal ag. São Cristóvão.

DO VOTO:

Considerando que em sua própria defesa o contabilista reconhece que adulterou o balanço da empresa, opino pela manutenção do Auto de Infração, com as penalidades previstas na alínea "c", art. 27 do Decreto Lei 9295/46, multa de R\$ 400,00 (trezentos e sessenta Reais).

Rio de Janeiro, _____ março de 2003.

Λ

ANEXO J – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DIVERGENTES DO DIÁRIO

Processo N.º 2000:

Infração: Artigo 2º, Inciso I e Artigo 3º, Incisos XVII e XX CEPC c/c Artigo 24, Inciso I RES CFC 825/98

Assunto: Por elaborar demonstrações contábeis da firma, encerradas em 31/12, encaminhadas a Serasa com valores divergentes dos constantes na

Autuada por elaborar demonstrações contábeis da firma _____, encerradas em 31/12/97, encaminhadas a Serasa, com valores divergentes dos constantes em Demonstrações Contábeis do mesmo exercício registrada na Jucerja em 20/9/99.

Em defesa alega já ter sido penalizada nos autos n.º _____ e _____, pelo mesmo motivo. Os autos (ético e disciplinar) cobram da autuada não ter atendido notificações de apresentação do Livro Diário da empresa citada, _____ Ltda.

Adiante, declara que o Balanço apresentado a Serasa, era “preliminar” e que seu único erro foi não constar tal observação no mesmo. Em defesa anterior, a autuada anexou outras cópias do Balanço com outros valores.

Considerando que nossa legislação não prevê “Balanço preliminar”, e que de fato os valores eram outros, voto pelo provimento do Auto com aplicação da penalidade prevista no Artigo 12, Inciso II, do Código de Ética Profissional do Contabilista aprovado pela Resolução CFC 803/96 c/c Artigo 25, Incisos III Censura Reservada.

Rio de Janeiro, 11 de junho de 2001.

ANEXO K – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DIVERGENTES DO DIÁRIO

Processo N.º 2000/

Infração: Artigo 27, “C” DL 9295/46 c/c Súmula 08 CFC e Inciso 3.1.1. da NBCT 3, aprovada pela RES CFC 686/90 e Artigo 24, Incisos VI, XVII e XX RES CFC 825/98

Assunto: Por elaborar demonstrações contábeis da firma, encerradas em 31/12, encaminhadas a Serasa com valores divergentes dos constantes na

Autuada por elaborar demonstrações contábeis da firma encerradas em 31/12/97, encaminhadas a Serasa, com valores divergentes dos constantes em Demonstrações Contábeis do mesmo exercício registrada na Jucerja em 31/9/99.

Em defesa tempestiva, alega já ter sido penalizada nos autos n.º e , pelo mesmo motivo. Os autos (ético e disciplinar) cobram da autuada não ter atendido notificações de apresentação do Livro Diário da empresa citada, Ltda.

Adiante, declara que o Balanço apresentado a Serasa, era “preliminar” e que seu único erro foi não constar tal observação no mesmo. Em defesa anterior, a autuada anexou outras cópias do Balanço com outros valores.

Considerando que nossa legislação não prevê “Balanço preliminar”, e que de fato os valores eram outros, voto pelo provimento do Auto com aplicação da penalidade prevista no Artigo 27, alínea C, do Decreto Lei 9295/46, c/c Artigo 25, Inciso I da RES 825/98, fixando-a, por ser reincidente, em R\$ 800,00 (oitocentos reais).

Rio de Janeiro, de agosto de 2001.

ANEXO L – DECORE SEM BASE EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E LEGAL

PROC Nº 2002/
Data 05/06/2002
Fls. 35
RUBRICA

CRC-RJ

Senhora Presidente,
Senhores Conselheiros,

Trata o presente processo de autuação ao contabilista
por emitir DECORE's sem base em documentação hábil e legal, conforme constatado em visita da Fiscalização deste CRC.

Às fls.12 consta Ficha de Controle e Informação Fiscal do CRC-RJ informando que o contabilista emitiu 184 DECORES destas 4 foram analisadas as quais não possuíam documentação hábil.

Em 05/06/2002 foi lavrada a Notificação e Auto de Infração conforme fls 21.

Tempestivamente o contabilista apresenta defesa conforme fls. 32.

Da documentação apresentada em sua defesa, verifiquei que a mesma não satisfaz plenamente os dispositivos legais, diante do exposto e tendo em vista a regularização parcial da infração apontada no auto, opino pela procedência da Notificação e Auto de Infração n. 00000000000000000000 de 05/06/2002, aplicando-se ao infrator a penalidade prevista na alínea "c" do art. 27 do Decreto Lei n. 9295/46 no valor de R\$ 400,00.

Em 05 de maio de 2003

ANEXO M – DECORE SEM BASE EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E LEGAL

PROC N° 2000,

Data

Fls.

RUBRICA

CRC-RJ

Senhora Presidente,
Senhores Conselheiros,

Trata o presente processo de autuação ao contabilista _____, por emitir DECORE's sem base em documentação hábil e legal, conforme constatado em visita da Fiscalização deste CRC.

Às fls. 19 consta defesa do autuado que não sana as irregularidades cometidas.

Diante do exposto opino pela procedência da Notificação e Auto de Infração n. _____ de 1/01/00, aplicando-se ao infrator a penalidade prevista no inciso I do art. 12 do Código de Ética Profissional ou seja Advertência Reservada..

Em _____ de março de 2001

ANEXO N – DECORE SEM BASE EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E LEGAL

Ilmo Sr. Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro.
EXMO Conselheiros.

PROCESSO: 2003/

AUTUADO: - CRC RJ nº

AUTO DE INFRAÇÃO: de 2003..

CAPITULAÇÃO: Alínea “c” do art.27 do Dec. Lei 9295 C/C súmula 8 do CFC e art. 3º da Resolução 872/2000.

PENALIDADES: Alínea “c” do art. 27 do Dec. Lei nº 9295.

Emissão dos DECOREs, com aplicação da multa de R\$ 424,00 (quatrocentos e vinte e quatro reais).

DO RELATO:

O Contabilista foi autuado por emitir declarações de rendimentos sem base em documentação hábil e legal, a saber:

DHP 2000/0 , valor R\$ 2.340,00 origem distribuição de lucros e Pró-labore.

DHP 2000/0 , valor R\$ 4.340,00 origem distribuição de lucro e Pró-labore.

DHP 2000/0 , valor R\$ 4.320,00 origem registro de livro caixa.

O autuado apresentou defesa alegando que não poderia, apresentar a documentação de suporte para emissão de DECOREs, tendo em vista que as empresas das quais fazem parte as pessoas beneficiárias das referidas DECOREs, já não estão sob sua responsabilidade técnica, sendo o Auto de Infração julgado procedente pela CAED em sua reunião de 24 de novembro de 2003.

Inconformado com a decisão da CAED o autuado interpôs recurso ao colendo Conselho Federal de Contabilidade, apresentando as mesmas alegações de sua defesa quando do julgamento do Auto de Infração pela CAED..

No mérito, nenhum fato novo trouxe aos autos inclusive ratificou o entendimento da CAED pois não observou o que dispõe o art. 3º, parágrafo único da Resolução CFC 872/2000, determinando que o profissional deverá manter arquivadas pelo prazo de cinco anos as segundas vias das DECOREs emitidas, bem como cópia da documentação que sustentaram as mesmas.

VOTO:

Desta forma, deve ser negado provimento ao presente Recurso , mantendo integralmente a decisão de 1ª instância e encaminhando o presente ao egrégio Conselho Federal de Contabilidade e expedição de ofício à Receita Federal.

Rio de Janeiro, de 2004.

ANEXO O – RESPOSTA DO CRCSP NÃO AUTORIZANDO A PESQUISA**Data** Qui, 20 Jan 2005 17:39:09 -0300**De** SUP - Marco Cezar Ruiz Lopes <marco@crcsp.org.br>**Para** fjalves@ism.com.br**Assunto** RES: Questionáriode pesquisa

Apagar

Responder

Responder a todos

Encaminhar

4 Voltar

Salvar como

Prezado Sr. Francisco,

Informamos que sua pesquisa foi encaminhada a todos os Conselheiros deste Regional. Acrescentamos que não foi possível encaminhá-la a todos os profissionais registrados, pois não foi autorizado.

Desejamos êxito à sua pesquisa.

Atenciosamente,

Superintendência do CRC SP.

-----Mensagem original-----

De: fjalves@ism.com.br [mailto:fjalves@ism.com.br]

Enviada em: quinta-feira, 20 de janeiro de 2005 06:54

Para: SUP - Superintendencia

Assunto: Questionáriode pesquisa

Prezado Presidente,

No dia 14 de janeiro, encaminhei solicitação de apoio para a pesquisa que venho desenvolvendo em meu curso de doutorado na área de ética profissional. Esse apoio consiste no encaminhamento pelos senhores, de email a todos os profissionais com registro ativo nesse Conselho, informando-os a respeito da pesquisa e indicando o seguinte endereço para acesso ao referido estudo:
(http://www.crc.org.br/eventos/pesq_codetica/PESQ_CODETICA.ASP) .

Peço que desculpem a insistência, mas em decorrência dos prazos que devo obedecer, inclusive de permanência do questionário no site do CRCRJ, muito apreciaria se os srs. pudessem informar sobre a concordância, ou não, da referida divulgação e, em caso afirmativo, a data em que ela poderá ocorrer.

Nota: É desnecessária a reprodução dos questionários para preenchimento na sede deste Conselho, como solicitei inicialmente. A receptividade à pesquisa, via internet no estado do Rio de Janeiro, demonstrou-me que esse recurso não é viável.