



Identificação de teorias éticas adotadas por profissionais de Contabilidade

Tiago Luis Brugnera¹
Guilherme Vieira da Silva Vecchi²

Resumo: Em todas as profissões existem particularidades no modo de agir e pensar. Porém, o sentido que cada coletivo atribui a essas peculiaridades no cotidiano laboral é singular. Ao considerar aspectos psicológicos e de relacionamento, considera-se relevante identificar o perfil e valores éticos comuns às pessoas, de forma a compreender as suas ações perante a sociedade e no ambiente corporativo. Esses perfis podem ser identificados de acordo com quatro teorias, cada uma com sua especificidade na tomada de decisão e construção da ética nas ações e posicionamentos. O presente estudo teve por objetivo analisar, por meio da aplicação da *Multidimensional Ethics Scale* (MES), o perfil de profissionais de contabilidade atuantes no município de Foz do Iguaçu, PR. Conforme os resultados, os profissionais de contabilidade pesquisados constroem sua interpretação sobre a ética de forma mais tangente às teorias da Equidade Moral e Relativismo, com diferenças entre faixas etárias e gênero. O estudo verificou também diferenças significativas na interpretação da ética nas ações entre gêneros, quando se analisam as probabilidades de praticá-la no grupo aos quais pertencem.

Palavras-chave: Escala Ética Multidimensional. Ética empresarial. Contadores.

Identification of ethical theories adopted by accounting professionals

Abstract: As in all professions, accountants have particularities in their daily work in their way of acting and thinking, however, the way each collective gives meaning to them is unique. Considering psychological and social relationship aspects, it is considered relevant to identify the profile of a person's thinking and ethical tolerance trends in order to understand the actions he takes before society and the corporate environment. These profiles can be identified according to four existing ethical theories, each with its particularities in decision making and the construction of ethics in actions and intellectual positions. The present paper aimed to evaluate through the application of the *Multidimensional Ethics Scale* (MES) in accounting professionals working in the city of Foz do Iguaçu/PR to verify the perceived ethical profile of the category in a general and stratified way. As a result, it was found that the surveyed accounting professionals build their ethical interpretation in a way more tangent to the theories of Moral Equity and Relativism, with perceived differences between age groups and gender. There were also significant differences in the interpretation of ethics involved in an action between genders when analyzing the probabilities of the group to which they belong to practice.

Keywords: Multidimensional Ethical Scale. Corporate ethics. Accountants.

1 Introdução

Os estudos sobre a ética profissional apresentam um conjunto de elementos que deve materializar-se nas ações dos profissionais. Formalizados ou não, tais elementos envolvem questões de obediência às

1 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE). Mestre em Tecnologias e Gestão em Sustentabilidade pela UNIOESTE. Professor de contabilidade pelo Centro Universitário Dinâmica das Cataratas (UDC). E-mail: tiagobrugnera@gmail.com.

2 Graduado em Contabilidade pelo Centro Universitário Dinâmica das Cataratas (UDC). E-mail: guih.vieira@hotmail.com.

regras sociais. Lisboa (2010) indica quatro preceitos mínimos a serem considerados no exercício profissional e em um conseqüente manual de conduta: competência, sigilo, integridade e objetividade. É necessário, portanto, aplicar um código de ética para eliminar conflitos e, especialmente, evitar o comprometimento da imagem de determinada categoria profissional. Na opinião de Sá (2010), os princípios éticos estabelecem a forma pela qual o profissional deve conduzir-se no trabalho, de maneira que não prejudique terceiros e seja eficiente no exercício da profissão.

No entanto, a imposição de condutas por meio de um código formal da categoria, com a indicação de quais ações são ou não consideradas éticas, corretas e aceitáveis, é o fundamento da teoria contratualista. Essa teoria vai de encontro a outras, que devem ser consideradas em cada caso, possível razão pela qual existem atenuantes e agravantes não exaustivas nos códigos de ética, de forma a trazer à baila parcela de outras vertentes do pensamento ético, como o relativismo, o utilitarismo e a equidade moral. A discussão atinge uma nova proporção quando abrange profissionais de ciências sociais aplicadas, como administradores e contadores, que trabalham de forma aplicada no mercado, não apenas na interpretação do histórico, mas de forma a prever possíveis resultados nas organizações, em quaisquer dos três setores da economia. Nesse sentido, é relevante verificar as tendências pessoais e profissionais dos responsáveis por ações que envolvem ética, de forma a contribuir para a compreensão de eventuais procedimentos e, em certo grau, prever ações a serem realizadas ou consideradas válidas por esses agentes em dilemas futuros.

Cientes da existência de fatores de riscos na conduta ética de contadores, o presente estudo objetivou analisar as tendências desses profissionais perante as quatro teorias da *Multidimensional Ethics Scale* (MES) e identificar o impacto do fator moralidade, atribuído à ação que o agente entende por ética.

Justifica-se a contribuição tanto profissional quanto acadêmica do presente estudo, à medida que se ressaltam os aspectos históricos e atuais da conduta ética do profissional contábil, a importância dessa conduta para os profissionais, bem como os benefícios de pesquisas que permitam refletir não apenas sobre determinada postura a ser seguida por profissionais das mais diversas áreas, mas por toda a população acadêmica que a elas tenham acesso.

2 Ética e mercado

Ética é o nome atribuído ao ramo da filosofia que se dedica aos assuntos morais. Essa palavra deriva do grego e significa ‘aquilo que pertence ao caráter’ (FEIL *et al.*, 2017), que se entende por costume ou habilidade de conduta. Para Sá (2010), no campo da ética, a consciência possui um aspecto de observação que vai desde o seu conceito até os ângulos de seus conflitos com as práticas sociais. Para a filosofia, a consciência age também como um tribunal, por meio do qual os indivíduos condenam ou aprovam os atos, com base na autocrítica.

A ética também pode ser entendida como a ciência do comportamento moral dos indivíduos na sociedade, sendo uma ciência de objeto próprio, leis próprias e métodos próprios (NALINI, 2016). Santos (2014) concorda com essa significação e declara que a ética consiste em algo que muda conforme a

sociedade, a época, os conceitos e até o grupo dos quais os indivíduos participam. A ética corporativa varia de acordo com a empresa ou o ambiente em que essa empresa se insere, e resulta da sociedade, dos produtos que comercializa, da cultura interna e de outros fatores que compõem esse ambiente.

O objeto da ética tem como principal foco a moralidade positiva, que são conjuntos de regras de comportamento por meio das quais o homem tende a realizar o valor do bem (SANCHEZ, 1997). Assim, a ética é uma disciplina normativa, não por criar normas, mas por promovê-las, evidenciando para as pessoas valores e princípios que devem nortear a sua existência, bem como aprimorar e desenvolver seu sentido moral e na condição de influenciadoras da conduta (BENNETT, 2009).

Com base no exposto, verifica-se que o código de ética pauta condutas que devem ser seguidas. Trata-se de um conjunto de diretrizes que orientam pessoas quanto a posturas, atitudes e valores, aceitos ou tolerados socialmente, e que enquadram os participantes naquilo que é considerado politicamente correto, conforme a imagem que a entidade ou a profissão quer ocupar. Ao regular padrões, o código inclusive incentiva a voluntariedade e a humanização. Diante da criação de atividades profissionais, é redigido, analisado e aprovado pela respectiva entidade de classe, organização ou governo, de acordo com as atribuições de cada categoria, para adequar-se aos interesses, às lutas ou aos anseios da comunidade que irá usufruir dos serviços oferecidos pelo profissional sobre o qual o código exerce efeito (MEUCCI; MEGIOLARO, 2008).

Segundo Leite (2014), a ética não é apenas uma teorização do agir, mas uma prática vinculada diretamente à ação humana na sociedade, ou seja, relaciona-se a diferentes contextos, como o político, o social, o econômico e o educacional, por exemplo. Assim, contribui de forma abrangente, em uma perspectiva coletiva e não somente individual. Quando se fala em ética, logo se pensa a respeito da sua aplicação na sociedade, como cada um deve agir e se comportar no meio ao qual pertence. A respeito disso, Perine (2002) diz que os conceitos de ética e sociedade apontam para dimensões da vida humana que não podem ser compreendidas nem vividas separadamente, dizem respeito a uma relação mútua entre dois polos de uma mesma realidade, de modo que um não pode existir nem desaparecer sem o outro.

De acordo com Taille (2006), a convenção mais adotada para diferenciar o sentido de moral e de ética é avaliar o primeiro conceito para o fenômeno social e o segundo para a reflexão filosófica. O fenômeno a que o autor se refere diz respeito ao fato de todas as comunidades humanas serem regidas por um conjunto de regras de conduta, por diferentes tipos de proibição, cuja transgressão acarreta sanções. Por conta disso, é importante dizer que toda organização social humana tem uma moral.

Arruda, Whitaker e Ramos (2009) lembram que uma das primeiras preocupações em relação à ética no âmbito empresarial, de que se tem conhecimento, deve-se a debates ocorridos especialmente em países de origem alemã, na década de 1960, quando se quis proporcionar ao trabalhador condições para participar dos conselhos das organizações. Ainda segundo os autores, o ensino da ética nas faculdades de negócios tomou impulso nas décadas de 1960 e 1970, principalmente nos Estados Unidos, quando “filósofos levaram sua contribuição” e, ao complementar suas formações com a vivência empresarial, aplicando os conceitos de ética à realidade dos negócios, surgiu uma nova dimensão: a ética empresarial.

Para Viegas (2016), a ética nas relações comerciais relaciona-se à opção ou ao desejo de manter relações justas. Até o século XIX, a discussão sobre a atividade empresarial girava em torno da eficiência operacional e da efetividade para obter melhores resultados financeiros. Cada vez mais, questões relacionadas à ética e ao comportamento das empresas são avaliadas pelos consumidores e clientes na hora de adquirir um produto ou serviço. Nas empresas, a ética empresarial é um padrão de conduta baseada na moral, usado para distinguir o aceitável do inaceitável (FERREL *et al.*, 2001), e pode ser também definida como um conjunto de regras e princípios que abrange e demonstra as responsabilidades dos profissionais, tanto como colegas e clientes, ou em relação a sociedade de modo geral (BARSANO, 2014). Nalini (2016, p. 542) remonta-se a uma reflexão fundamental:

Todas as profissões reclamam do proceder ético. A ética impõe a consecução do bem e o banimento do mal. Quem estaria liberado a praticar o mal no presente estágio civilizatório? Ao menos no discurso imperante, a busca do bem é a profissão de fé de quase todos. Até mesmo daqueles que passam a vida a prejudicar o próximo. De qualquer forma, a disseminação de códigos deontológicos de muitas categorias profissionais - médicos, enfermeiros, engenheiros, dentistas, jornalistas, publicitários, entre outros - apenas evidenciam a oportunidade e relevância do tema, por si permanente.

O profissional que se dispõe a aplicar os princípios éticos realiza escolhas por meio das consequências ou de ações alternativas, uma vez que as orientações gerais da ética podem explicar e levar a compreender a sua conduta. A ética profissional é de grande importância no que diz respeito à conservação, enriquecimento, segurança, credibilidade, respeito, reconhecimento e sucesso na profissão contábil (LISBOA, 2010).

Os contadores possuem um código próprio de ética profissional, cujas normas citam e referem-se aos contabilistas na condição de pessoas, mostrando as formas pelas quais deverão se conduzir no exercício profissional. O objetivo é assegurar padrões de bem-estar em um grupo ou comunidade profissional, sempre se utilizando de medidas para aqueles que não cumprirem ou violarem esses padrões.

Para Sá (2010), a contabilidade se destaca por seu papel de proteção à vida da riqueza social e por produzir informação qualificada sobre o comportamento patrimonial. É importante que o profissional se conscientize de que quando exerce a profissão está não apenas servindo a si mesmo ou a sua família, mas por meio de um serviço de qualidade, fundado em princípios éticos, valoriza a sua classe e exerce forte influência na sociedade. Neto (2008) ressalta que a ética é um dos pontos mais importantes na vida de um contador (ou de qualquer profissional de outra área), porque permite a todos os profissionais trabalhar em harmonia e com a clareza necessária. O princípio básico para uma relação profissional saudável consiste, portanto, na ética aplicada.

Fortunato (2008) diz que, na profissão contábil, a falta de ética de um contabilista pode, em um primeiro momento, agradar a quem se beneficia dessa conduta. Em médio e longo prazos, no entanto, esse fato contribui apenas para denegrir não somente o profissional, mas toda a comunidade contábil. Segundo o autor, é comum a sociedade julgar uma categoria profissional, não pelas boas, mas pelas más atitudes. Tendo em vista o grande número de empresas contábeis e de profissionais que atuam nessa área, a procura por contadores confiáveis torna-se um fator primordial. As empresas buscam pessoas que, além

dos conhecimentos necessários à função, tenham qualidades para desempenhar a atividade, pois sabem que a organização depende desse profissional. Por isso, foram criados instrumentos legais para ditar as regras e condutas do contador, oferecendo-lhe o direito de exercer a profissão, mas com penalidades previstas para ilegalidades que possa cometer.

Para Sá (2010), o código de ética deve existir para que se consiga eliminar conflitos e, especialmente, evitar o comprometimento de determinada categoria perante a sociedade. O código será, portanto, o princípio que vai conduzir o profissional, de maneira a garantir a boa qualidade do trabalho e não prejudicar terceiros.

3 Teorias de ética e modelos adotados

Em um processo de tomada de decisão, o julgamento de determinado indivíduo pode estar baseado em valores e interesses pessoais. Uma forma de reduzir riscos e incertezas desses fatores é estabelecer regras de conduta para a padronização das ações. Entre uma série de teorias existentes sobre ética, a literatura acadêmica destaca quatro que, em conjunto, costumam figurar de forma mais frequente em publicações científicas sobre os modelos de tomada de decisões pessoais: a Teoria da Equidade Moral, a Teoria Deontológica, a Teoria Teleológica e a Teoria do Relativismo. Para compreender melhor os princípios éticos é preciso descrever detalhadamente cada uma dessas teorias.

Teoria da Equidade Moral: trabalha com o conceito de que o cidadão comum é motivado a alcançar uma condição de igualdade e de justiça nas relações com terceiros. Qualquer diferença percebida em relação aos outros resulta em estado de consciência motivacional (MARQUES, 2017). Conforme esse autor, em termos de corporação, os benefícios obtidos individualmente (salário, capacitação e outros que serão benéficos empresarialmente), entre os profissionais, tendem a se igualar proporcionalmente. A equidade ocorre quando houver a percepção de justiça.

Essa teoria discute exatamente isso: a percepção de (in)justiças. Por esse motivo, é também chamada de ‘Teoria do Equilíbrio’, pois sustenta que as recompensas devem ser proporcionais aos esforços de cada um. Ademais, resgata um conceito clássico defendido por Platão, para quem “justiça é dar a cada um o que lhe é devido, segundo sua natureza e seus atos, o que pressupõe que os desiguais devem ser tratados diferentemente” (LUSTOSA *et al.*, 2012, p. 27), diferenciando-se das demais, sobretudo a teoria contratualista. Portanto, uma ação será (ou não) considerada ética, a depender do ponto de vista do seu observador, da percepção de justiça social entre os agentes da situação, independentemente das causas e do regramento preestabelecido no momento.

Teoria Deontológica ou Contratualista: Segundo Oliveira (2000), essa teoria sustenta a ideia de que o correto é algo moralmente bom em si mesmo, desprezando as consequências que disso possam resultar. Em outras palavras, só é possível realizar o bem se, antes, definir-se o que é correto, com base no bem da natureza humana ou na legislação, firmada em um pacto social (COHEN; PANT; SHARP, 1996). Nesse sentido, a teoria deontológica se tornou conhecida também como teoria contratualista. Vázquez (2005) explica que, conforme esse modo de pensar, as consequências dos atos não devem ser

levadas em consideração para o julgamento do que seria certo ou errado, tampouco a sua natureza, mas se as ações estão de acordo com os contratos estabelecidos em códigos de conduta.

Representa essa teoria o filósofo Kant, segundo o qual, a ação moral deve ser autônoma, pois o ser humano é o único capaz de guiar-se segundo leis que a própria razão estabelece (ARANHA; MARTINS, 2005). Esses autores também afirmam que a conduta do indivíduo deve estar de acordo com a conduta esperada de todo ser humano racional. Tal perspectiva coincide e se baseia em contratos estabelecidos, ou seja, nas leis de determinado país e nos códigos de conduta profissionais. Portanto, para o observador que se ampara nessa teoria, uma ação será (ou não) ética, a depender da preexistência de regramento que indique a aceitação ou recusa dessa ação, sem considerar a sua consequência em nenhum aspecto.

Teoria Teleológica ou Utilitarismo: Aranha e Martins (2005) dizem que essa teoria se pauta na ideia de que o que é correto só pode ser definido com base nas consequências de determinada ação. Isso ocorre porque, para esse tipo de ética, só se pode afirmar o que é correto se antes for definido o bem a ser alcançado. Esse modo de pensar costuma estar presente na sociedade por meio da máxima atribuída a Maquiavel: “os fins justificam os meios”.

Ainda segundo Aranha e Martins (2005), existem dois tipos mais comuns de teoria teleológica ou utilitarismo: o utilitarismo de atos e o utilitarismo de regra. O primeiro determina que o ato de uma pessoa é moralmente correto se ela produz os melhores resultados possíveis em uma situação específica. O segundo preceitua que uma ação é correta se estiver de acordo com uma regra que leva a um bem maior. Lustosa (2012, p. 23) afirma ainda que:

Essa Teoria é um dos fundamentos básicos da economia clássica, estabelecendo que as ações humanas devem ser julgadas pelo nível de riqueza ou de bem-estar que elas causam. Nessa linha, a ética de um ato deve ser analisada em relação ao bem-estar que ele promove para a sociedade.

A teoria teleológica diferencia-se das anteriores principalmente porque dispensa a fundamentação normativa prévia, o intuito (natureza) da ação e se baseia na consequência. Portanto, uma ação será (ou não) ética, do ponto de vista do observador que se ampara nessa teoria, a depender da consequência do ato, de forma que, havendo um resultado de interesse coletivo ou de um ‘bem maior’, o ato se tornará ético, independentemente da preexistência de regramento. O que distancia a teoria da equidade moral da teleológica é o fato de esta ignorar a percepção do que é “justo”, afastando um pouco a subjetividade do observador, e aceitando as consequências, conforme o ponto de vista do observado.

Teoria do Relativismo: Segundo essa teoria, o que é verdadeiro para um indivíduo pode ser falso para outro, ou seja, o que é verdadeiro em determinada situação pode não o ser em uma situação que envolve outro grupo de pessoas. O relativismo funda-se na relatividade do conhecimento e recusa qualquer verdade como absoluta. A opinião e o ponto de vista são importantes meios de conhecimento, e cada indivíduo pode interpretar coisas de forma que o aproxime da realidade. O relativismo pode ser entendido, então, como uma teoria que nega a existência de verdades absolutas. (VÁZQUEZ, 2005).

Conforme indica a teoria do relativismo, diferentes atos, de diferentes naturezas, com diferentes normas prévias e diferentes consequências (teorias anteriormente citadas) podem ser todas éticas, se se

considerar que diferentes comunidades julgam de maneira distinta o mesmo ato ou postulam diversas normas morais para situações semelhantes. O relativismo ético proclama que os juízos morais relativos a diferentes grupos sociais ou comunidades são, por conseguinte, diferentes entre si e até contraditórios, a depender do contexto social correspondente. Cada juízo moral ficaria justificado, portanto, por essa referência e todos seriam igualmente válidos (VÁZQUEZ, 2005).

Nessa perspectiva, uma ação será (ou não) ética, do ponto de vista do observador que se utiliza da ótica dessa teoria, a depender das variáveis externas e relativas ao agente. Não se confunde essa teoria com as demais porque, nela, dois agentes que agem da mesma forma com consequências iguais podem ter percepções diferentes quanto à ética. À luz do relativismo, é possível ter um julgamento defensável em um dos casos e reprovável no outro.

4 Procedimentos metodológicos

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de campo, descritiva quanto aos objetivos, de natureza aplicada, indutiva e com abordagem quantitativa, por meio da aplicação da *Multidimensional Ethics Scale* (MES). Essa escala foi desenvolvida inicialmente por Reidenbach e Robin (1990) e readequada por pesquisadores como Cohen, Pant e Sharp (1996) e Lustosa *et al.* (2012), sendo este último o modelo metodológico seguido. Segundo Steyvers (2002), a MES aplica-se à análise exploratória de dados, para descobrir a representação mental do estímulo que explica como se produzem os julgamentos de similaridade. Tal escala vem sendo utilizada por psicólogos, sociólogos, antropólogos, economistas, educadores e outros profissionais, como um importante instrumento matemático de mensuração.

Inicialmente pode haver uma aparente incoerência e a metodologia ser caracterizada como indutiva e quantitativa. É fundamental ressaltar, portanto, que, embora a interpretação dos dados ocorra com base estatística (análise das diferenças), tendo em vista a amostragem utilizada e as nuances que tangenciam variáveis qualitativas não identificadas expressamente, mas existentes na sociedade, as conclusões são indutivas porque extrapolam a restrição amostral.

O questionário é composto por seis dilemas morais que contextualizam situações determinantes e ações tomadas por um agente, cabendo ao pesquisado atribuir uma nota (concordância e/ou discordância) em escala intervalar de sete pontos (likert expandido) para cada variável solicitada perante a ação. Para cada teoria, são descritos dois critérios de análise, totalizando oito respostas iniciais. Além desses parâmetros representativos das teorias da conduta moral, três itens de análise são incorporados a cada situação/dilema: um avalia a percepção da probabilidade do próprio pesquisador adotar, em resposta ao dilema, a mesma ação descrita para o caso; outro verifica a percepção do respondente quanto à probabilidade de os colegas de profissão adotarem, em resposta à situação, essa ação; o último mede a opinião do respondente quanto à ética da ação adotada (LUSTOSA *et al.*, 2012).

As variáveis de A a H ilustram os parâmetros previstos nas teorias (A e B – equidade moral; C e D – relativismo; E e F – utilitarismo; G e H – contratualismo). Para o parâmetro K, que representa uma medida síntese de ética da ação analisada, na visão do respondente, também é empregada a mesma lógica

na distribuição da escala de sete pontos. Em relação aos parâmetros I e J, a escala decrescente mede o nível de concordância do respondente com a probabilidade de o próprio respondente ou os colegas de profissão adotarem a mesma ação do agente, descrita no dilema em questão. Os seis dilemas estão listados a seguir e integram a pré-estipulada na *Multidimensional Ethics Scale* (MES):

1 Dilema: Uma empresa foi fortemente afetada por um período de recessão e os sócios concluem que eles devem reduzir o nível de produção, com a consequente diminuição dos gastos com mão de obra. Uma análise da produtividade sugere que a pessoa mais indicada para ser demitida é um empregado antigo da empresa, com uma história de absenteísmo, em razão de problemas de doenças na família. **Ação:** **A direção da empresa optou por desligar um empregado mais novo, muito competente, recentemente contratado.**

2 Dilema: Uma empresa incorporou recentemente, em sua linha de produção, um utensílio de cozinha que tem feito muito sucesso entre os consumidores. O gerente de vendas, cuja remuneração é baseada parcialmente em comissões sobre as vendas, descobre que o produto não foi suficientemente testado para atender aos parâmetros requeridos pelos órgãos governamentais. Os testes preliminares indicam, porém, não haver probabilidade de qualquer problema de saúde. **Ação:** **O gerente de vendas continua a promover e a vender o produto.**

3 Dilema: Um administrador brasileiro de uma companhia nacional, que pretende realizar negócios no exterior, foi requisitado para fazer um pagamento em espécie, não registrado, para um distribuidor estrangeiro. O pagamento é requerido como um “gesto de boa vontade”, que ajudará a companhia brasileira a abrir mercado para seus produtos naquele país. Essa prática é considerada um procedimento normal de negócio naquele país, e não há leis proibindo um pagamento dessa forma. **Ação:** **O administrador brasileiro autoriza verbalmente o pagamento.**

4 Dilema: O proprietário de um pequeno negócio local, que passa constantemente por dificuldades financeiras, pede a um amigo de longa data que lhe empreste, para que seja copiado, um software original, que o ajudará na geração de resultados futuros. **Ação:** **O amigo empresta o software original.**

5 Dilema: Uma promissora empresa, recém-constituída, requer um empréstimo em um banco. O gerente de crédito da instituição financeira é amigo do proprietário da empresa, com quem frequentemente joga tênis. Por causa do pequeno período de relacionamento da companhia com o banco (até pelo pouco tempo de constituição), ela não atende aos critérios normais de crédito da instituição. **Ação:** **O gerente de crédito do banco recomenda a concessão do empréstimo.**

6 Dilema: O presidente-executivo de uma empresa requer que o contador reduza as estimativas para previsões negativas, com o fim de aumentar o resultado, argumentando que isso é uma prática comum no segmento econômico em que a empresa atua, quando a conjuntura está ruim. Historicamente, a empresa faz previsões conservadoras para contas duvidosas, inclusive nos momentos ruins. O presidente requer que seja adotado o critério menos conservador do mercado. **Ação:** **O contador faz os ajustes requeridos.**

Para cada dilema apresentado, o respondente utilizou-se do quadro 1 (abaixo) para a marcação das respostas e apresentação aos pesquisadores.

Quadro 1 – Matriz de respostas da escala MES

Nota (1 – Nem um pouco / 7 – Totalmente)		1	2	3	4	5	6	7
A	Justo							
B	Moralmente correto							
C	Culturalmente aceitável							
D	Tradicionalmente aceitável							
E	Produz o maior benefício							
F	Maximiza benefícios e minimiza danos							
G	Não viola uma norma informal							
H	Não viola uma conduta aceitável							
I	A probabilidade de que eu possa adotar a mesma ação é							
J	A probabilidade de que meus colegas (contadores) possam adotar a mesma ação é							
K	A ação descrita é ética							

Fonte: Adaptado de Lustosa *et al.* (2012, p. 30).

Tais respostas servem para ilustrar o posicionamento dos respondentes de forma que seja possível identificar, por meio de técnicas quantitativas, a significância de cada teoria perante o resultado da variável K, que trata de uma percepção mais ampla e abrangente do que seria, de fato, ética a percepção da ação adotada diante do dilema. As variáveis de ‘A’ a ‘J’ contêm as informações definidas na Escala MES e refere-se à percepção e ao autoconceito do pesquisado sobre os termos. Embora a obra de Lustosa *et al.* (2012) tenha alterado a forma de tratamento dos dados, este estudo utilizou o formato proposto originalmente por Cohen, Pant e Sharp (1996), em que se apura o K com base nas médias das notas atribuídas às quatro categorias. Neste estudo, da tabulação, seguiu-se o tratamento dos dados por meio da técnica de regressão linear múltipla, conforme modelos do Quadro 2:

Quadro 2 – Modelos propostos

Modelos propostos
$1) K = \alpha + \beta_1EqMora + \beta_2Contrat + \beta_3Utilit + \beta_4Relativ + \epsilon_i$
<p>Teorias Éticas, sendo “EqMora” a Equidade Moral (média A e B), “Contrat” o Contratualismo (média C e D), o “Utilit” o Utilitarismo (média E e F) e “Relativ” o Relativismo (média G e H), com K sendo a percepção de atitude ética. α se refere à intersecção, β_i se referem às constantes, e ϵ_i refere-se ao erro padrão.</p>
$2) Y = \alpha + \beta_1PbSi + \beta_2PbCol + \epsilon_i$
<p>Teorias comportamentais, sendo “PbSi” a probabilidade de que o respondente possa adotar a mesma ação, e “PbCol” a probabilidade de que colegas contadores possam adotar a mesma ação, com K sendo a percepção de atitude ética. α se refere à intersecção, β_i se referem às constantes, e ϵ_i refere-se ao erro padrão.</p>

Fonte: Adaptado de Feil *et al.* (2017).

A amostra, que se compõe de 32 contadores de Foz do Iguaçu, Paraná, tem caráter não probabilístico, atendendo aos critérios de Hair *et al.* (2010) com $n > 30$, para utilização de técnicas preliminares de estatística descritiva. Considerando que o universo estatístico requereria uma amostra significativamente maior, a presente pesquisa não pode ser caracterizada como probabilística. A seleção ocorreu pela conveniência de acesso dos pesquisadores ao maior número possível de pesquisados, o que afastou, portanto, os critérios de aleatoriedade e estratificação prévia. Cabe ressaltar que 30 respostas é a quantidade mínima indicada por Hair *et al.* (2010) para que as técnicas estatísticas sejam utilizadas de forma confiável, não permitindo extrapolação ou generalização do resultado para um universo maior.

Os questionários foram respondidos entre os dias 22 de abril e 6 de maio de 2019, por meio de formulários entregues pessoalmente nos respectivos locais de trabalho. Para analisar os valores encontrados, optou-se pela utilização do software Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

5 Análise dos resultados

A pesquisa foi realizada entre profissionais de diferentes idades. Os aspectos relacionados ao perfil demográfico dos respondentes estão representados no quadro 3.

Quadro 3 – Perfil demográfico

Variável demográfica	Frequência Relativa
Sexo	Feminino (68,75%) Masculino (31,25%)
Idade	Até 25 (31,25%) Entre 26 a 35 (40,63%) Entre 36 a 46 (18,75%) Acima de 46 (9,37%)
Estado civil	Solteiro(a) (65,63%) Casado(a) (28,12%) Separado(a) (0%) Divorciado(a) (6,25%) Viúvo(a) (0%)
Escolaridade	Sem formação (0%) Ensino fundamental completo (0%) Ensino médio completo (3,13%) Superior completo (46,87%) Superior incompleto (15,63%) Superior cursando (21,87%) Pós graduação (6,25%) Mestrado (6,25%) Doutorado (0%)
Tempo de profissão	Até 1 ano (28,13%) De 1 a 3 anos (12,50%) De 3 a 5 anos (15,63%) De 5 a 7 anos (15,63%) Acima de 7 anos (28,11%)

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para a análise da regressão linear múltipla, os dilemas mencionados na MES trabalham de forma conjunta, com o objetivo de verificar quais dos quatro pensamentos (equidade moral, contratualismo, relativismo e/ou utilitarismo) contribuem direta e significativamente para o valor ético da ação proposta (variável K da escala MES). Com o propósito de verificar o comportamento dos contadores, questionou-se: entre as situações/dilemas apresentadas no apêndice deste trabalho, quais ações eles adotariam. Com base nas respostas, foi possível analisar em qual dos perfis cada grupo se encaixa.

Tabela 1 – Amostra geral sobre os modelos éticos adotados

Modelo		Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
		B	Erro Padrão	Beta		
1	(Constante)	,454	,344		1,318	,189
	EqMora	,365	,102	,302	3,578	,000
	Contrat	,057	,093	,046	,611	,542
	Utiltit	-,082	,096	-,064	-,862	,390
	Relativ	,437	,100	,322	4,376	,000

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Para facilitar a interpretação, cabe indicar inicialmente que “Sig.” ocorre por “significância”, também interpretável como uma espécie de “probabilidade de erro”, aceitável somente abaixo de 0,05 (ou 5%), enquanto ‘t’ é a “carga” que aquela variável carrega na equação em relação às demais.

A Tabela 1 evidencia o primeiro modelo proposto. Verifica-se que, de forma geral, os respondentes tendem a identificar ações em dilemas morais na condição de éticos, baseados principalmente na ótica das teorias de Equidade Moral e Relativismo (sig < 0,001). Esta última, levemente a mais considerada (t=4,376), defende que o que é verdadeiro para um indivíduo pode ser falso para outro, ou seja, o que é verdadeiro em determinada situação, em outra, que envolve outro grupo de pessoas, pode ser falso. É a teoria filosófica que, fundada na relatividade do conhecimento, recusa qualquer verdade como absoluta. O Relativismo pode ser entendido então como uma teoria que nega a existência de verdades absolutas. Essa teoria mostra que diferentes atos, de diferentes naturezas, com diferentes normas prévias e diferentes consequências (teorias anteriormente citadas) podem ser todas éticas, considerando que diferentes comunidades julgam de maneira distinta o mesmo ato ou postulam diversas normas morais diante de situações semelhantes (VÁZQUEZ, 2005). Em relação ao segundo modelo proposto, conforme Tabela 2, abaixo, verifica-se que ambas as variáveis de análise foram significativas para a decisão da amostra selecionada.

Tabela 2 – Amostra geral da decisão ética adotada

Modelo		Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
		B	Erro Padrão	Beta		
1	(Constante)	,789	,241		3,274	,001
	PbSi	,305	,099	,276	3,084	,002
	PbCol	,317	,093	,304	3,397	,001

F

Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

A amostra permitiu também, de forma estratificada, considerar a análise por sexo e idade dos respondentes. Conforme evidenciou-se na Tabela 3, as mulheres obtiveram um resultado similar ao todo, com $\text{sig} < 0,05$ nas teorias relativistas e de equidade moral. No entanto, quando analisados os homens (Tabela 4), verifica-se apenas relevância ($\text{sig} < 0,001$) na teoria relativista.

Tabela 3 – Modelos éticos adotados pelas mulheres

Modelo		Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
		B	Erro Padrão	Beta		
1	(Constante)	,485	,470		1,033	,304
	EqMora	,436	,135	,339	3,230	,002
	Contrat	,038	,122	,030	,311	,756
	Utiltit	-,075	,129	-,055	-,578	,564
	Relativ	,390	,134	,266	2,900	,004

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Isso significa que as mulheres, após julgarem também as circunstâncias e ignorarem as consequências, adotam ações de igualdade e de justiça nas relações para com terceiros.

Tabela 4 – Modelos éticos adotados pelos homens

Modelo		Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
		B	Erro Padrão	Beta		
1	(Constante)	,531	,469		1,132	,263
	EqMora	,170	,140	,183	1,216	,229
	Contrat	,084	,147	,071	,574	,569
	Utiltit	-,090	,115	-,090	-,783	,437
	Relativ	,558	,127	,529	4,399	,000

Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

Percebe-se então que, do ponto de vista masculino, a conclusão depende do julgamento das circunstâncias, o que significa ignorar as consequências no âmbito ético. Em análise complementar, ao verificar as teorias éticas, considerando a faixa etária dos respondentes, observa-se um claro e exclusivo impacto da teoria da Equidade Moral ($\text{Sig} < 0,02$) nas pessoas com idade entre 26 e 35 anos (Tabela 5), ou seja, estas se utilizam de ações de igualdade e de justiça nas relações com terceiros. Uma hipótese a ser considerada é a de que essa parcela de respondentes possui relativa vivência profissional, visto que percebe, de forma mais incisiva e sensível, eventual ação(in)justa.

Tabela 5 – Modelos éticos adotados por pessoas de 26 a 35 anos

Modelo		Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
		B	Erro Padrão	Beta		
1	(Constante)	,583	,554		1,053	,296
	EqMora	,529	,153	,445	3,459	,001
	Contrat	,035	,154	,031	,226	,822
	Utilitit	-,069	,140	-,058	-,495	,622
	Relativ	,128	,166	,100	,769	,445

F

Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

Analisadas as pessoas com faixa etária entre 36 e 46 anos, não se vislumbrou um modelo ético definido, nenhuma das teorias alcançou o $\text{Sig} < 0,05$. Assim, não há como identificar uma forma de pensar para a categoria estratificada, diferentemente da faixa etária mais jovem, até 25 anos, cuja significância na teoria relativista é clara. Por hipótese, existem influências e características da geração Z (nascidos a partir de 1992) na percepção de maior importância atribuída às circunstâncias do mundo globalizado em face das demais formas de pensamento.

Tabela 6 – Modelos éticos adotados por pessoas de até 25 anos

Modelo		Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
		B	Erro Padrão	Beta		
1	(Constante)	1,273	,610		2,088	,041
	EqMora	-,073	,232	-,053	-,314	,755
	Contrat	,078	,147	,071	,530	,598
	Utilitit	-,207	,176	-,182	-,175	,245
	Relativ	,736	,171	,577	4,316	,000

Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

Por fim, na análise do modelo 2, proposto com estratificação da variável sexo, verifica-se uma diferença significativa entre homens e mulheres. Conforme a Tabela 7, as mulheres tendem a reconhecer a ética em determinada ação, a depender do ponto de vista moral e social do grupo ao qual pertence. Assim, a probabilidade do grupo social optar pela mesma ação é determinante para a perceber se a ação é ou não moralmente ética ($\text{sig} < 0,01$).

Tabela 7 – Decisão tomada pelas mulheres

Modelo		Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
		B	Erro Padrão	Beta		
1	(Constante)	,762	,325		2,341	,021
	PbSi	,169	,130	,149	1,294	,198
	PbCol	,450	,129	,403	3,491	,001

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

De forma oposta, entre os homens, o fator determinante para julgar a presença da ética em determinada ação é a sua própria noção de moral, condição que afasta quaisquer influências externas do grupo ($t=5,030$ frente $t=0,594$). A Tabela 8 mostra a baixa (ou inexistente) influência de terceiros naquilo que o indivíduo entende por moralmente ético.

Tabela 8 – Decisão tomada pelos homens

Modelo		Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.
		B	Erro Padrão	Beta		
1	(Constante)	,706	,290		2,432	,018
	PbSi	,645	,128	,621	5,030	,000
	PbCol	,059	,100	,073	,594	,555

Fonte: Dados de pesquisa, 2019.

A análise conjunta das tabelas 7 e 8 evidencia uma postura diferente entre os gêneros em relação às variáveis que envolvem questões éticas e à probabilidade de o círculo social do pesquisado adotar um ou outro comportamento.

Considerações finais

O referencial teórico que sustenta este estudo mostra que, para a convivência do homem em sociedade, estabeleceram-se normas de comportamento e convívio, as quais passam por constantes adequações conforme a evolução do convívio e a tolerância social. As empresas zelam, cada vez mais, a ética de seus contadores. Da mesma maneira, cada contador possui uma visão ética diferente perante a tomada de decisão em ações do cotidiano, uma conduta natural do ser humano. O propósito desta pesquisa foi identificar as tendências éticas dos contadores no ambiente profissional, com base nas quatro teorias do pensamento constantes no *Multidimensional Ethics Scale* (MES). Verificou-se, ademais, o impacto da moralidade atribuída à ação que o agente considera ética.

Por meio de análise descritiva e quantitativa, os resultados mostraram que, de modo geral, os perfis dos contadores baseiam-se essencialmente nas seguintes teorias: equidade moral e relativismo.

Porém, a análise das variáveis gênero e faixa etária mostra que os mais jovens possuem um perfil mais relativista; os mais velhos não possuem um modelo ético padrão definido. Além disso, verificou-se que homens e mulheres tendem a considerar de forma oposta uma decisão ética, quando se baseiam na probabilidade de adoção da mesma conduta perante os colegas do grupo ou individualmente. Enquanto as mulheres consideram que uma ação é ética, dependendo de como elas veem o que o grupo social entende por moral, o homem ignora as consequências sociais da ação, e baseiam-se apenas em sua autoindulgência.

Diante das constantes mudanças das variáveis socioculturais, bem como das suas adaptações à sociedade, não existe a possibilidade de se afirmar de maneira categórica qual seria a teoria mais correta ou aceitável social e empresarialmente, uma vez que formas de pensar e agir eticamente recaem também sobre a percepção do julgador e do executor da ação. No entanto, é possível admitir hipoteticamente que empresários e contadores possam avaliar e julgar qual o perfil mais adequado para manter as relações comerciais e interpessoais no ambiente laboral.

Referências

- ARANHA, M. L. A.; MARTINS, H. P. **Temas de filosofia**. São Paulo: Moderna, 2005. ARRUDA, M. C. C.; WHITAKER, M. C.; RAMOS, J. M. R. **Fundamentos de ética empresarial e econômica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. BARSANO, P. R. **Ética Profissional**. 1 ed. São Paulo: Érica, 2014.
- BENNETT, Steven C. Ethics of lawyer social networking. **Alb. L. Rev.**, v. 73, 2009.
- COHEN, Jeffrey; PANT, Laurie W.; SHARP, David J. Measuring the Ethical Awareness and Ethical Orientation of Canadian Auditors. **Behavioral Research in Accounting**, v. 8, p. 98-199, 1996.
- FEIL, Alexandre André; DIEHL, Liciane; SCHUCK, Rogério José. Ética profissional e estudantes de contabilidade: análise das variáveis intervenientes. **Cad. EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 15, n. 2, p. 256-273. 2017.
- FERREL, O. C.; FRAEDRICH, J.; FERREL, L. **Ética Empresarial: dilemas, tomadas de decisões e casos**. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Ed., 2001.
- FORTUNATO, W. F. A. **A ética na contabilidade**. 2008.
- LEITE, J. P. **A ética aristotélica na sociedade brasileira atual: perspectiva da filosofia para o ensino médio**. 2014.
- LISBOA, L. P. **Ética geral e profissional em contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LUSTOSA, P. R. B.; DANTAS, J. A.; FERNANDES, B. V. R.; SILVA, J. D. G. **A moral do contador brasileiro: uma avaliação por meio da escala ética multidimensional**. Minas Gerais, 2012.

- MARQUES, J. R. **Teoria da equidade**. 2017.
- MEUCCI, A.; MEGIOLARO, L. S. **O Código de Ética das organizações bancárias: uma análise do discurso ético dos bancos comerciais**. São Paulo: Revista Científica Digital. 2008.
- NALINI, J. R. **Ética geral e profissional**. 13 ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2016.
- NETO, M. C. S. **Ética na contabilidade**. 2018. Disponível em :<<https://www.contabeis.com.br/artigos/4479/etica-na-contabilidade/>> Acesso em: 5 de outubro de 2018.
- OLIVEIRA, M. A. **Correntes fundamentais da ética contemporânea**. Rio de Janeiro: Vozes, 2000.
- PERINE, M. P. **Ética e sociedade: razão teórica versus razão técnica**. Belo Horizonte, 2002.
- REIDENBACH, R. E.; ROBIN, D. P. Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. **Journal of business ethics**, v. 9, n. 8, p. 639-653, 1990.
- SÁ, A. L. **Ética profissional**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SÁNCHEZ, Miguel Angel. Ética, organización y formación. **Reis**, p. 185-198. 1997.
- SANTOS, F. A. **Ética Empresarial**. São Paulo: Atlas. 2014.
- STEYVERS, M. **Multidimensional scaling**. Encyclopedia of cognitive science: California, 2002.
- TAILLE, Y. L. **Moral e ética: dimensões intelectuais e afetivas**. Porto Alegre: Artmed, 2006.
- VÁZQUEZ, A. S. **Ética**. São Paulo: Civilização Brasileira. 2005.
- VIEGAS, A. C. **A Ética nas relações comerciais**. 2016.

*Recebido em: 27/12/2019.
Aprovado em: 19/05/2020.*