

---

# COMO DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS REAGEM À DILEMAS ÉTICOS DA PROFISSÃO?

Cristian Baú Dal Magro<sup>1</sup>  
Thiago Bruno de Jesus Silva<sup>2</sup>  
Vinicius Costa da Silva Zonatto<sup>3</sup>

---

▪ Artigo recebido em: 01/09/2016 ▪ Artigo aceito em: 26/03/2018 ▪▪▪ Segunda versão aceita em: 27/03/2018

## RESUMO

Este estudo analisa a visão de estudantes de ciências contábeis, de acordo com suas características individuais, profissionais e acadêmicas, diante de dilemas éticos da profissão. A amostra da pesquisa, delineada pelo retorno do instrumento de coleta, compreendeu 504 discentes. O instrumento de pesquisa foi dividido em quatro blocos: características individuais, profissionais e acadêmicas e cenários de dilemas éticos. Foram utilizados para análise dos dados a estatística descritiva, testes paramétricos de comparação de médias e *Mann-Whitney* e o teste não-paramétrico do *Kruskal-Wallis*. Os resultados sugerem que os fatores preponderantes da ética dos discentes na profissão contábil estão vinculados à variáveis como: gênero, idade, experiência profissional, tipologia da instituição, cursar a disciplina de ética, titulação do professor, discussão do código de ética e ter cursado outro curso de graduação. Nos dilemas éticos, conclui-se que os estudantes aceitariam oferecer serviços contábeis por uma remuneração injusta no intuito de captar clientes, mesmo sendo um ato antiético. Por outro lado, os discentes percebem como antiética a retenção de recursos financeiros dos clientes para recolhimento dos impostos e, posteriormente não efetivar a quitação. Os resultados revelam que a formação em contabilidade do professor da disciplina de ética auxilia os alunos em compreender melhor quais são as atitudes antiéticas que ocorrem no decorrer da profissão e no mundo dos negócios, o que reforça a importância do ambiente educacional, da formação e atuação do docente, como elementos determinantes na promoção de reflexões a respeito de dilemas éticos da profissão contábil.

**Palavras-chave:** Dilemas Éticos; Discentes de Ciências Contábeis; Características Individuais; Características Profissionais; Características Acadêmicas.

---

<sup>1</sup> Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB. Professor de graduação em Ciências Contábeis na Universidade da Região de Chapecó (Unochapecó). Servidão Anjo da Guarda, 295-D – Efapi, Chapecó - SC, 89809-900. [cristianbaumagro@gmail.com](mailto:cristianbaumagro@gmail.com).

<sup>2</sup> Doutorando em Contabilidade – UFSC. Professor em Contabilidade pela Universidade Federal da Grande Dourados (UFGD). Rua Antônio da Veiga, 140 - Itoupava Seca, Blumenau - SC, 89012-900. [thiagobruno.silva@yahoo.com.br](mailto:thiagobruno.silva@yahoo.com.br).

<sup>3</sup> Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Universidade Regional de Blumenau – FURB. Rua Antônio da Veiga, 140 - Itoupava Seca, Blumenau - SC, 89012-900. [viniciuszonatto@gmail.com](mailto:viniciuszonatto@gmail.com).

## HOW DO THE STUDENTS OF ACCOUNTING SCIENCES REAGEM THE ETHICAL DILEMMAS OF THE PROFESSION?

### ABSTRACT

This study analyzes the view of students of accounting sciences, according to their individual, professional and academic characteristics, facing the ethical dilemmas of the profession. The research sample, outlined by the return of the collection instrument, comprised 504 students. The research instrument was divided into four blocks: individual, professional and academic characteristics and scenarios of ethical dilemmas. Descriptive statistics, parametric tests for comparison of means and Mann-Whitney and non-parametric Kruskal-Wallis test were used for data analysis. The results suggest that the predominant factors of students' ethics in the accounting profession are linked to variables such as: gender, age, professional experience, typology of the institution, ethics discipline, teacher qualification, discussion of the code of ethics and having studied another graduation course. In ethical dilemmas, it is concluded that students would accept to offer accounting services for an unfair remuneration in order to attract clients, even though it is an unethical act. On the other hand, the students perceive as unethical the retention of financial resources of the clients to collect the taxes and, later, do not effect the discharge. The results show that the teacher's accounting training in the ethics discipline helps students better understand what unethical attitudes occur throughout the profession and in the business world, which reinforces the importance of the educational environment, training and performance of the teacher, as decisive elements in the promotion of reflections on the ethical dilemmas of the accounting profession.

**Keywords:** Ethical Dilemmas; Students of Accounting; Individual characteristics; Professional features; Features Academic.

### 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, têm havido discussão sobre a conduta ética dos indivíduos, manifestada pela ausência de valores éticos, ao indicar, cada vez mais, a intolerância social sobre abusos nos mais variados campos. Em âmbito organizacional, o excesso de tributação por parte do Estado e os constantes escândalos de corrupção política não estimulam o comportamento ético dos indivíduos.

Nota-se na sociedade uma crescente preocupação com a falta de valores éticos, sendo esta, em grande parte, resultado de uma economia capitalista que induz a comportamentos antiéticos no ambiente profissional, gerando uma competição que envolve países, empresas, trabalhadores e profissionais (CORRÊA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005).

No ramo empresarial, os constantes anúncios de fraudes em ambientes corporativos fizeram emergir o interesse sobre o comportamento ético dos indivíduos, principalmente, no que tange aos profissionais da área contábil. Para tanto, *stakeholders*, incluindo-se acionistas, comunidade e governos, pressionam

as organizações para que gerenciem o comportamento de seus empregados, a fim de que as condutas ilegais e antiéticas sejam reduzidas.

Os casos divulgados na imprensa, no que concerne à participação de contadores na sonegação fiscal de diversas empresas, contribuem para consolidar, no imaginário popular, a percepção de que esses profissionais teriam pouco apreço ao comportamento ético (LUSTOSA et al., 2012). Nesse sentido, na área contábil, a falta de regras morais traz consequências negativas, tanto para o profissional, quanto para o cliente e a sociedade, pois qualquer informação inidônea pode acarretar sérios problemas econômicos e sociais (BEWS; ROSSOUW, 2002).

No Brasil, ainda não existem normas que obriguem a constituição de Códigos de Ética para as organizações. Contudo, na contabilidade, o exercício da atividade profissional, seja como autônomo ou assalariado, é regida por um Código de Ética Profissional, o qual busca regular as relações entre os profissionais e a sociedade, não possibilitando ao profissional optar pela postura ética que julgue adequada na resolução de determinado dilema.

Além disso, é essencial que a formação do contador seja fundamentada em preceitos éticos rigorosos, que lhes confirmem diretrizes de atuação formais, como as oferecidas pelo Código de Ética do Profissional Contábil (NASCIMENTO et al., 2011). Nesse sentido, a formação técnica não se mostra suficiente para subsidiar a ética do contador frente aos dilemas empresariais. Torna-se preciso que o profissional identifique uma finalidade social superior nos serviços prestados, defenda os princípios e valores éticos da contabilidade, que levem a não convivência em atos reconhecidamente imorais ou ilícitos (LISBOA et al., 1997; BORGES; MEDEIROS, 2007).

Ainda que a literatura sugira o importante papel do Código de Ética no processo decisório daqueles que estão a ele sujeitos, evidências encontradas na literatura indicam que há um reduzido impacto na conduta profissional (LERE; GAUMNTZ, 2003). Alves et al. (2017) comprovam que a maioria dos profissionais considera o Código de Ética como guia de conduta, mas apenas uma minoria se predispõe a cumprir algumas ou todas as normas emanadas. Portanto, o Código de Ética, por si só, é insuficiente para elucidar uma tomada de decisão ética, sendo necessária sua associação com fatores individuais e situacionais que ajudam a constituir uma identidade moral.

Nos fatores individuais, os estudos de Alves et al. (2007), Moraes, Silva e Carvalho (2010), Lustosa et al. (2010) e Antonovz et al. (2011), observaram a relação entre a ética e características como: gênero e idade dos discentes de Ciências Contábeis. Já Ford e Richardson (1994) e Loe, Ferrell e Mansfield (2000) analisaram a relação entre ética e as crenças religiosas; enquanto Whipple e Swords (1992) avaliaram a relação entre ética e nacionalidade. As evidências encontradas têm sugerido que tais fatores podem influenciar o comportamento ético dos indivíduos.

Em relação aos fatores situacionais, os estudos de Stanga e Turpen (1991) e Chan e Leung (2006) analisaram a relação entre o estudo da disciplina de ética e o comportamento ético dos contadores. Já Moraes, Silva e Carvalho (2010) averiguaram o impacto da experiência profissional sobre o comportamento

ético, e Lustosa et al. (2010) observaram a relação entre grau de titulação e ocupação profissional do contador sobre as decisões de dilemas éticos na profissão.

Estas pesquisas também fornecem indícios de que os indivíduos percebem de maneira diferente dilemas éticos, o que reforça a necessidade de se investigar tais relacionamentos sob uma perspectiva teórica mais ampla, contemplando a observância tanto de fatores individuais, quanto situacionais. Os fatores individuais e situacionais têm características que podem moldar o posicionamento do profissional, em relação aos dilemas éticos que ele enfrenta no dia-a-dia e, conseqüentemente, modificar sua percepção sobre as normas estabelecidas no Código de Ética. Portanto, compreender esses fatores, em conjunto, torna-se fundamental para o fomento de uma cultura voltada ao desenvolvimento ético dos profissionais.

Neste contexto, a proposta desta pesquisa se pauta na necessidade de conhecer os aspectos éticos que permeiam as decisões dos discentes de Ciências Contábeis a partir de suas características individuais e situacionais, perspectiva ainda não esgotada em trabalhos anteriores. Ao considerar esta lacuna teórica e sob a perspectiva voltada ao enaltecimento da ética na profissão contábil, o estudo apresenta a seguinte questão de pesquisa: Qual a visão de discentes de ciências contábeis, ao assumirem o papel de profissionais, diante de dilemas éticos, sob as características individuais e situacionais? O objetivo do estudo consiste em analisar a visão de discentes de ciências contábeis, de acordo com suas características individuais e situacionais, diante de dilemas éticos da profissão.

Este estudo contempla a percepção de alunos de vários estados brasileiros (SC, PR, RS, BA, SP, MS), o que contribui para observação de possíveis diferenças na percepção de dilemas éticos, talvez influenciados pelos diferentes aspectos individuais e situacionais. Os dilemas éticos presentes nesta pesquisa foram estabelecidos a partir de estudos anteriores que observaram aspectos pontuais (EYNON; HILL; STEVENS, 1996; LISBOA et al., 1997; ALMEIDA, 2007; BORGES; MEDEIROS, 2007; ALVES et al. 2007; MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010; NASCIMENTO et al. 2011), porém com menor abrangência. A ética, mais especificamente a ética do profissional contábil, é o objeto deste estudo, visto que cabe a ele fazer a ligação entre a fiscalização, o contribuinte e a sociedade.

Ao longo dos últimos anos, é evidente o aumento de discussões sobre questões éticas. Este tema desperta o interesse tanto na esfera pessoal quanto na profissional, promove diversas transformações na sociedade e exige dos profissionais, independentemente da área, que sejam cada vez mais éticos (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2014). Justifica-se que a investigação dos dilemas éticos com futuros profissionais da contabilidade é relevante por ser uma profissão que tem se mostrado cotidianamente palco de conflitos de ordem ética (LOPES et al. 2006; MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010).

No campo profissional, os resultados podem contribuir com o órgão de classe contábil e instituições de ensino superior, na elaboração de ações pontuais ao desenvolvimento da ética profissional, focalizando principalmente na fiscalização e ensino ético para os contadores com características individuais

e situacionais que potencializam a atitude antiética. Por fim, no campo social, os resultados contribuem ao oferecer as organizações, sociedade e demais interessados, uma preocupação pautada no desenvolvimento da ética do contador.

De maneira geral, os resultados irão oferecer ao futuro contador uma compreensão adicional, não constatada nos Códigos de Ética da Profissão Contábil, sobre os dilemas éticos da profissão, tendo destaque nos indivíduos que possuem características pouco conservadoras diante de algumas decisões que, com certeza, ocorrerão na vida profissional do contador.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Ética em Sociedade**

A ética vincula-se com a sinergia da sociedade, em que se busca harmonizar a convivência coletiva dos indivíduos, para que as ações estejam em conformidade com os princípios de uso comum (LISBOA, 1997). Para tanto, refere-se aos costumes e comportamentos sociais habituais, manifestando-se por meio de princípios e obrigações que norteiam o comportamento dos indivíduos em sociedade (LISBOA, 1997).

A conduta ética propõe auxiliar os indivíduos em superar seus interesses pessoais para colaborar com a aceitação dos interesses alheios (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2014). A ética pode ser utilizada como uma ciência que estuda o comportamento moral dos homens em sociedade, demonstrando que as pessoas, valores e princípios devem nortear sua existência (VASQUEZ, 2007). Constantemente, a ética absorve novos valores, como resultado de novas situações no campo da ciência e da tecnologia, o que é ratificado pelos estudos sociais e filosóficos que afirmam que os indivíduos mudam todos os dias (CORRÊA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005).

De acordo com Cohen, Pant e Sharp (1996), as normas éticas podem ser formuladas pela razão humana e somente por esta; que o homem é capaz de discernir e de fazer julgamentos dos valores tão válidos quanto quaisquer outros oriundos de sua razão; visto que a grande tradição do pensamento ético humanista lançou os alicerces de sistemas de valores formulados a partir da premissa de que, para se saber o que é bom ou mau para o homem, faz-se necessário conhecer a sua natureza; que as normas morais devem se basear nas qualidades inerentes ao homem. Portanto, o agir ético pode ser entendido como um conjunto de valores fundamentais advindos dos próprios princípios morais da sociedade onde o indivíduo cresce aprendendo e, a partir dele, vai formando seu caráter (LOPES et al., 2006).

Assim, para uma pessoa saber se está sendo ética ou não, basta fazer uma reflexão quanto ao comportamento das pessoas que a rodeiam, ou seja, verificar se a sua conduta está causando constrangimento aos demais. É preciso analisar se está infringindo alguma lei, ou se está causando prejuízo a outrem. Sendo as respostas a essas questões são negativas, as atitudes podem ser consideradas éticas (CORRÊA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005). Portanto, a adoção de uma postura fundamentada em princípios éticos, de respeito ao ambiente e à

comunidade, é uma exigência permanente da sociedade (LUCE; BARBER; HILLMAN, 2001).

Sem a observância da ética, as pessoas podem adotar comportamentos baseados em seus próprios interesses, emoções e valores individuais. Como valor subjetivo da ação humana, a ética permeia infinitas decisões pessoais e organizacionais (WASIELESKI; WEBER, 2001), e está intrinsecamente ligada à percepção de gravidade derivada da decisão tomada (JONES, 1991). Portanto, em âmbito corporativo, a ética pode ser entendida como subordinação à lei, já que a legislação representa os anseios da sociedade (ANHER, 2009) e orienta o comportamento no mundo dos negócios (FERREL; GRESHAM; FRAEDRICH, 1989; ALMEIDA, 2007).

De maneira geral, a Fipecafi (2007) afirma que não há sociedade que progrida com firmeza, que se mantenha politicamente consistente, que ofereça bem-estar social, nem profissão que se imponha pelo produto de seu trabalho, que angarie respeito a todos, que se faça reconhecer pelos seus próprios méritos, sem que haja o alicerce da Ética.

No ambiente empresarial a conduta ética também se torna relevante, sendo que os profissionais não podem, em nenhum momento, deixar de lado o seu valor ético, visto que a imagem de qualidade nos serviços está associada aos comportamentos que não se desvirtuam da coletividade (sociedade). Para tanto, a ética está vinculada a todas as ações em sociedade, estando também associada as decisões corporativas e atitudes profissionais, tornando-se relevante absorver conhecimentos sobre o comportamento ético dos indivíduos na atuação profissional corporativa.

## **2.2 Ética e o Código de Conduta da Profissão Contábil**

Os princípios éticos conduzem as organizações e os profissionais, para que possam agir de maneira correta perante a sociedade (BERLATTO et al., 2015). Para tanto, os profissionais devem seguir uma ordem de conduta que permita a evolução harmônica do trabalho de todos, ou seja, a ética parte do individual para regular a conduta coletiva (CAMARGO, 2009).

Somente a competência profissional não basta para que a profissão seja exercida, é preciso também assumir as responsabilidades que regem cada profissão. Ser um profissional responsável compreende muito mais do que ter apenas a formação, consiste em ter um senso de agir conforme as situações e de saber quais são suas obrigações (ALONSO, 2006). Norteando tal visão, Oliveira e Rodrigues (2014) comentam que quando existe apenas conhecimento técnico e científico, não acompanhado pela conduta ética, é provável que o trabalho fique prejudicado.

As profissões são normatizadas pelos códigos reguladores da ética profissional, os quais determinam os modelos de conduta das pessoas. Em se tratando de conduta, Lopes de Sá (2010) diz que em qualquer atividade, a conduta do profissional só é aceita como ilibada, respeitosa e ética, se observado o código que rege a profissão e a conduta tenha amparo nos usos e costumes da sociedade profissional. Uma vez escolhida a profissão, o indivíduo se compromete com todo o agregado de deveres éticos pertinentes à classe profissional à qual passa a pertencer (CORRÊA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005).

Portanto, o valor profissional deve se fazer acompanhar do valor ético, para que exista uma imagem profissional íntegra.

O contador, em específico, é um profissional com grande relevância social pela função de fornecer informações que podem facilitar e ou prejudicar a tomada de decisões das organizações. Para este profissional, a ocorrência de atitudes ilícitas pode ensejar em prejuízos financeiros para as organizações, mas também prejuízos sociais a toda uma comunidade (BERLATTO et al., 2015). A informação é uma das fontes mais valiosas de produção de riquezas e o contabilista, que é responsável por levantar, estudar e analisar informações, tem a obrigação de manter uma conduta responsável, confiável e ética perante a sociedade (CORRÊA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005).

Além disso, o contador possui um papel significativo na boa governança corporativa e nas práticas éticas de negócios sustentáveis. Cada vez mais há apelo a uma maior transparência e governança corporativa, bem como o aumento na adoção de práticas éticas e profissionais por parte das empresas (LOW; DAVE; HOOPER, 2008). O contabilista desempenha importante papel para a sociedade na medida em que os relatórios contábeis são considerados meios importantes para a administração comunicar o desempenho e a governança da empresa para os investidores e demais interessados (PALEPU; HEALY; BERNARD, 2004).

Lisboa (1997) determina que o equilíbrio e direcionamento da sociedade torna-se fundamental pelas informações contábeis divulgadas de maneira fidedignas, sendo praticamente impossível desvincular a profissão contábil da ética. De acordo com o Código de Ética Profissional (2011, p.3), "a ética deve ser a base da construção da vida profissional. Exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade é dever de todo o profissional da contabilidade comprometido com a sociedade, com os colegas e a classe".

Além disso, a profissão contábil tem sido exposta a escândalos éticos decorrentes das oportunidades que o profissional possui para acometer determinadas infrações, visto que lida com montantes de recursos e informações sigilosas a respeito das entidades. Low, Dave e Hooper (2008) argumentam que os recentes escândalos financeiros criaram uma nova baixa para a profissão contábil. Para tanto, a educação profissional de má qualidade tem sido apontada como um dos problemas que contribuem para os escândalos que assolaram a profissão (LOW; DAVE; HOOPER, 2008). Portanto, no decorrer da formação, torna-se imprescindível que hajam atividades pautadas em sólidos preceitos éticos, os quais busquem diretrizes norteadoras dos dilemas da atuação profissional (NASCIMENTO et al., 2011).

Visando administrar esta convivência criou-se o código de conduta profissional que regula a área de atuação de cada profissional, estabelecendo regras, tendo como base a ética e a moral. O referido código pode ajudar os profissionais da contabilidade a superar os problemas e as dificuldades do dia a dia, contribuindo para fortalecer a classe (WACHHOLZA et al., 2014). O código de ética profissional tem como objetivo garantir que os profissionais possam agir com bom senso e profissionalismo perante seus colegas.

A conduta ética se torna cada vez mais indispensável para que o contador

consiga estabelecer uma relação de confiança com a comunidade. Quando não observada tal conduta, os contabilistas podem perder a credibilidade com seus clientes e podem sofrer a cassação do registro no órgão competente, pela adoção de condutas antiéticas (BERLATTO et al., 2015). Lisboa (1997) explica que o contador deve defender, abertamente, os princípios e valores éticos aplicáveis a sua profissão, de tal modo a produzir uma imagem que seja refletida para a nova geração de profissionais.

O profissional da contabilidade deve estar sempre atualizado para exercer sua função com maestria, e também, não menos importante, estar sempre com uma atenção no que diz respeito às regras de conduta moral. Observa-se ainda que para exercer a profissão de forma justa, clara, eficiente, confiável e com a adequada valoração que tal profissão é merecedora, a aplicação prática da Ética deve seguir de forma a atingir um resultado comum, que é o reconhecimento e a valorização profissional (WACHHOLZA et al., 2014).

As ações dos profissionais se pautam no código da profissão, fundamentado em preceitos como competência, sigilo, integridade, objetividade, obediência às regras sociais e servir com lealdade e diligência (LISBOA, 1997). A obediência ao Código de Ética do Profissional classifica o profissional como ético, elevando-o ao reconhecimento dos demais membros da própria classe e da sociedade como um todo (BORGES; MEIDEIROS, 2007).

Os contadores, no entanto, são cotidianamente pressionados pelos gestores a gerenciarem resultados contábeis de forma a otimizar os relatórios conforme o desempenho almejado. Essas pressões impõem escolhas de ordem ética aos contadores levando-os a decisões precipitadas, especialmente quando os padrões éticos da profissão permitem lacunas para interpretações e julgamentos (MEGLIORINI, et al. 2010). Assim, adotar o código de ética como balizador da conduta, habilita os profissionais a agirem com bom senso e profissionalismo perante seus colegas (KRAEMER, 2009), assegurando práticas baseadas na ética (GRUNER, 1994).

O código de ética profissional do contador contém os princípios éticos aplicáveis. Em resumo, tais princípios dizem respeito a: Responsabilidade, perante a sociedade, de atuar com esmero e qualidade, adotando critério livre e imparcial; Lealdade, perante o contratante de seus serviços, guardando sigilo profissional e recusando tarefas que contrariem a moral; Responsabilidade, para com os deveres da profissão (aprimoramento técnico contínuo e inscrição no órgão de classe); e, Preservação da imagem profissional, mantendo-se atualizado em relação a novas técnicas de trabalho, adotando, igualmente, as mais altas normas profissionais de conduta. Além disso, o contador deve contribuir para o desenvolvimento e difusão dos conhecimentos próprios da profissão, e o respeito aos colegas deve sempre ser observado (LISBOA, 1997).

De maneira geral, Silva e Speroni (1998) relatam que o individualismo dos profissionais ocasiona o risco da transgressão ética, tornando imprescindível uma tutela sobre o trabalho, através de normas éticas. Dessa forma, o Código de Ética Profissional do Contabilista visa auxiliar a classe contábil no exercício da profissão, incluindo as situações que representam confronto com dilemas éticos inerentes as atividades do contador.



### **2.3 Fatores Individuais e Situacionais que Determinam a Ética no Processo Decisório**

O processo decisório ético pode ser influenciado pelas características individuais ou situacionais, conforme os modelos de processo decisório. As primeiras incluem fatores associados unicamente ao tomador da decisão (FORD; RICHARDSON, 1994). Os fatores individuais, além de incluírem variáveis que são resultado do nascimento como, por exemplo, a nacionalidade, o gênero e a idade, também consideram os atributos pessoais de personalidade, crenças, valores, religião e emprego. Todos esses fatores representam a soma total das experiências de vida e circunstâncias do nascimento que um indivíduo específico traz para seu processo decisório frente a dilemas éticos vivenciados no seu cotidiano (FORD; RICHARDSON, 1994).

Por outro lado, os fatores situacionais estão associados a situações vivenciadas pelos indivíduos no seu ambiente profissional e acadêmico. Portanto, os fatores situacionais incluem a influência dos pares, influência da alta gerência, recompensas, remuneração, sanções, códigos de conduta e ética, bem como aspectos de atuação profissional geral e também acadêmica (FORD; RICHARDSON, 1994; LOE; FERRELL; MANSFIELD, 2000). Pesquisas já observaram, de maneira isolada, alguns determinantes da conduta ética dos indivíduos, como os casos de: Stanga e Turpen (1991), Chan e Leung (2006), Borges e Medeiros (2007), Alves et al. (2007), Moraes, Silva e Carvalho (2010), Nascimento et al. (2011), Antonovz et al. (2011), Oliveira et al. (2011), Lustosa et al. (2012), Antunes et al. (2013) e Costa e Melo (2015).

Stanga e Turpen (1991) investigaram a influência de fatores acadêmicos a partir dos julgamentos feitos por estudantes de contabilidade quando confrontados com dilemas éticos pertencentes à prática contábil. As evidências indicaram que a grande maioria dos estudantes de contabilidade que participaram do estudo não adotariam comportamento antiético. No entanto, alguns ainda se mostraram incertos sobre o que fariam se confrontados com dilemas éticos, indicando a existência de uma oportunidade razoável para melhorar a consciência ética de certos estudantes de contabilidade, por meio de cursos apropriados e da educação formal.

Os fatores acadêmicos e sua relação com a sensibilidade e o raciocínio ético de 156 alunos de contabilidade foram estudados por Chan e Leung (2006). Os resultados mostram que os acadêmicos de contabilidade têm variação na capacidade de detectar a presença de questões éticas do cenário profissional. Além disso, não existe relação entre a sensibilidade ética dos alunos e seu raciocínio ético, indicando que um indivíduo que possui a capacidade de determinar o que é eticamente certo ou errado (alto raciocínio ético) poderá falhar em se comportar eticamente devido a deficiências na identificação de situações antiéticas.

Com relação aos fatores acadêmicos e profissionais, Borges e Medeiros (2007) estudaram as relações do comprometimento de 187 contadores da cidade de Natal/RN, com a ética profissional, a fim de verificar se o nível de introjeção dos valores éticos influencia o nível de comprometimento. Os resultados indicaram que o profissional de nível superior tem seu comprometimento ético afetado pelo índice de introjeção dos deveres éticos

da profissão e que o grau de introjeção de valores e deveres éticos influencia o nível de comprometimento profissional.

Alves et al. (2007) analisou os fatores individuais e profissionais, verificando a influência do Código de Ética no processo decisório ético do profissional de Contabilidade. A maioria dos 2.262 contadores e técnicos em Contabilidade de quatro estados brasileiros, indicaram que o Código de Ética Profissional do Contabilista é um guia de conduta. No entanto, apenas uma minoria se atenta a todas as normas do Código de Ética do Conselho Federal de Contabilidade. O processo decisório dos contadores é influenciado pela idade e gênero, sendo que as mulheres demonstraram maior postura ética que os homens, assim como os mais velhos apresentaram maior atitude ética que os mais novos.

Moraes, Silva e Carvalho (2010) verificaram os fatores individuais e acadêmicos relacionados ao posicionamento de 96 estudantes de contabilidade, que se deparam com problemas morais de ordem prática, sob o ponto de vista ético. Com relação ao gênero, os homens se mostraram mais propensos a agir de forma antiética que as mulheres. Com relação à idade, os mais velhos demonstraram um posicionamento mais ético que os mais novos. Já em relação ao tempo de serviço, os estudantes que trabalham há mais tempo tendem a discordar de atos antiéticos com maior facilidade, em relação aqueles que estão a menos tempo envolvidos com atividades profissionais. De maneira geral, estes autores concluíram que o gênero, a idade e o tempo de trabalho influenciaram no posicionamento dos estudantes de contabilidade sobre dilemas éticos da profissão.

Nascimento et al. (2011) buscaram evidenciar a percepção sobre o tema "ética" junto a 167 formandos do curso de graduação em Ciências Contábeis de universidades da região sul do Brasil. Os indícios encontrados apontaram que os contadores não transgridam os princípios éticos em prol do empregador, e acreditam na relevância do código de ética para o exercício da profissão. Além disso, estes futuros contadores concordaram com a necessidade de penalização dos profissionais que cometem infrações perante as normas do Conselho Federal de Contabilidade. Por fim, tais profissionais se mostraram dispostos a atuar profissionalmente de acordo com as normas de conduta ética do contabilista. Contudo, apesar disso, mais da metade dos graduandos afirmaram nunca ter lido, por completo, o código de ética profissional.

Antonovz et al. (2011) estudaram a interferência do gênero na percepção sobre ética dos profissionais de contabilidade que atuam no mercado de trabalho. Os autores concluíram que houve menor aceitabilidade para certos comportamentos antiéticos por parte das mulheres, do que pelos homens. Roxas e Stoneback (2004) também já haviam concluído que os homens são menos éticos, em seus julgamentos e prováveis comportamentos, do que as mulheres. Por outro lado, Oliveira et al. (2011) investigaram a disposição de agir eticamente, conforme o gênero, por parte de um grupo de estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição privada. Concluíram que o gênero não influencia na disposição de agir eticamente por parte dos estudantes de Ciências Contábeis.

Lustosa et al. (2012) avaliaram o nível moral sobre decisões que envolvem

conflitos éticos de 259 contadores de todas as regiões brasileiras e, além disso, observaram possíveis diferenças a partir da idade, gênero, grau de titulação e tipos de ocupação dos profissionais. Os resultados revelam que os contadores buscam adotar decisões que são caracterizadas como éticas e morais, contudo, não acreditam que os colegas de profissão tenham a mesma disposição.

Antunes et al. (2013) estudaram o tema ética profissional com foco na atitude ética individual do contabilista brasileiro. Os resultados revelaram que o contador brasileiro se considera independente, crítico e assume como um dever profissional, transmitir em seus relatórios financeiros apenas informações que consideram verídicas. Por outro lado, os autores alertam que não se pode ignorar a ocorrência recorrente de práticas disfuncionais que, além de causarem prejuízos financeiros expressivos para a sociedade de forma geral, comprometem a credibilidade da profissão, o que denota uma dissonância entre a percepção e a prática de alguns profissionais.

Costa e Melo (2015) avaliaram o comportamento dos contadores, da cidade de Mossoró-RN, frente às mudanças na profissão contábil, introduzidas pela era digital. Os indícios encontrados por estes autores apontam que os contadores acreditam no comportamento guiado pela ética como ocasionador do sucesso profissional. Além disso, os contadores reconhecem a necessidade de constante atualização e flexibilidade para encarar às transformações ocorridas na profissão. Para tanto, concluem que os contadores são profissionais que se guiam pelo código de ética e se aperfeiçoam para as mudanças profissionais, surgindo assim, novas oportunidades de negócios.

As evidências encontradas nestas pesquisas, sugerem que não existe um único fator capaz de explicar o comportamento ético (ou antiético) dos profissionais contadores. Do mesmo modo, revelam que o comportamento dos indivíduos difere nas amostras analisadas, o que evidencia que nem todos os participantes destas pesquisas estão propensos a adotarem uma postura ética.

Estes resultados reforçam a necessidade de se investigar tais relacionamentos sob uma perspectiva teórica mais ampla, de modo que se possa melhor compreender as relações existentes entre fatores individuais, fatores situacionais, dilemas éticos e as reações destes sujeitos. Nesta perspectiva, ao final desta investigação, espera-se compreender como uma amostra abrangente de alunos do curso de Ciências Contábeis reage à diferentes dilemas éticos da profissão, observando-se os efeitos de variáveis relacionadas a características individuais e situacionais.

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

O estudo foi caracterizado quanto aos objetivos, como de cunho descritivo por apresentar as características de uma determinada amostra. Quanto aos procedimentos, é uma pesquisa de levantamento e a abordagem do problema é de natureza quantitativa, pelo uso de instrumentos estatísticos na análise e interpretação dos resultados.

A população da pesquisa é composta pelos alunos do curso de graduação em ciências contábeis de diferentes regiões do Brasil e a amostra foi delimitada tendo em vista o retorno do instrumento de pesquisa, totalizando 169

respondentes localizados no estado de Santa Catarina, 71 do estado do Rio Grande do Sul, 123 do estado do Paraná, 96 do estado de São Paulo e 45 do estado da Bahia, totalizando uma amostra geral de 504 alunos de graduação em ciências contábeis.

O instrumento de pesquisa foi dividido em quatro blocos. Para tanto, tem-se o bloco dos fatores individuais composto de quatro questões, conforme segue: gênero; idade; crença religiosa e estado de residência. O bloco dos fatores situacionais compreendeu: as características profissionais compostas de duas questões, conforme segue: atua ou atuou em áreas que aplicam conhecimentos da contabilidade e remuneração mensal; e as características acadêmicas compostas de dois subgrupos, em que o primeiro contém quatro questões aplicáveis à todos os respondentes, sendo as seguintes: qual semestre que está cursando; já cursou a disciplina de ética; qual a tipologia da instituição de ensino superior; e possui outra graduação. O segundo subgrupo contempla cinco questões aplicáveis aqueles que já cursaram a disciplina de ética, sendo as seguintes: qual a área de formação do professor que lecionou a disciplina; qual a titulação do professor que lecionou a disciplina; qual a importância atribuída à disciplina de ética; o código de ética profissional do contador foi discutido pelo professor; e a disciplina de ética modificou seu pensamento sobre a ética na profissão contábil. Por fim, tem-se o bloco composto pelos cenários de dilemas éticos do profissional de contabilidade, conforme exposto na Tabela 1.

**Tabela 1. Bloco dos cenários de dilemas éticos na profissão contábil**

N.	Cenários de dilemas éticos na profissão contábil	Autores
D 1	Os jornais sempre noticiam a alta carga tributária brasileira. Por outro lado, a prestação de serviços públicos, a exemplo dos serviços de saúde, educação e segurança, não apresenta padrão de qualidade adequado. Você está sempre disposto, como profissional de contabilidade, a orientar seus clientes para que paguem integralmente os impostos devidos, mesmo considerando que os concorrentes não procedem da mesma forma.	Lopes et al. (2006); Alves et al. (2007)
D 2	A recomendação positiva de um cliente, por exemplo, funciona como uma oportunidade para aumentar as chances de uma carreira profissional de sucesso. Considerando que haja indicação de amigos, você se dispõe a preparar e assinar demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, desde que possam servir para auxiliar a recuperação de uma empresa com sérios problemas econômicos e financeiros.	Lopes et al. (2006); Alves et al. (2007)
D 3	A profissão contábil se caracteriza por uma estrutura organizacional definida em Conselhos Profissionais. Seus integrantes são remunerados por honorários decorrentes de prestação de serviços. Algumas vezes os colegas de profissão atuam de forma a reduzir os honorários, gerando uma concorrência desleal. Você está disposto a recusar serviços contábeis quando considerar uma remuneração injusta, mesmo que outro colega preste o serviço e isto signifique ter menos clientes.	Lopes et al. (2006); Alves et al. (2007)
D 4	Você trabalha como contabilista numa empresa que fabrica detergentes. Devido à queda no preço das matérias-primas, os custos de produção diminuíram de forma significativa. A administração, entretanto, exigiu que continuasse contabilizando os gastos como se os preços não tivessem sofrido nenhuma alteração. Deste modo, os gastos contabilizados seriam superiores aos realmente apurados. Conseqüentemente, o lucro da empresa seria diminuído e o valor a ser	Lopes et al. (2006); Alves et al. (2007); Oliveira et al. (2011)

	tributado, também. Sabendo que o ato não seria descoberto pela auditoria, uma vez que o controle interna da empresa é fraco, você estaria disposto a concordar com a ordem imposta pela administração.	
D 5	Você é contador de uma empresa que constrói estradas. A percentagem de cimento utilizado para a construção da estrada é de 4%. O João e o Manuel, dois funcionários da empresa, são os responsáveis pela percentagem de cimento a ser incluído nas obras. Esses dois funcionários foram conversar com você, pois, estão pensando em colocar apenas 3% de cimento o que, segundo os mesmos, não prejudicaria as estradas. Assim, o valor correspondente ao restante (1%) seria repartido entre os três. Você aceitaria a proposta por estar desanimado no trabalho, visto que apesar de trabalhar de maneira eficiente, nunca recebeu nenhuma promoção.	Lopes et al. (2006); Oliveira et al. (2011)
D 6	O Contador Manuel presta serviços de contabilidade para a empresa Casa Azul, e por se encontrar em situação conflitante com a empresa, reteve indevidamente livros e documentos de seu cliente. Dependendo dos motivos, você poderia agir da mesma forma que Manuel?	Oliveira et al. (2011); Alves et al. (2007)
D 7	Rodrigo formado em Ciências Contábeis, com registro no Conselho Regional de Contabilidade, trabalha diariamente como professor. O escritório de contabilidade Bandeira Branca por motivo alheio a sua vontade está sem funcionário que tenha registro no CRC. Rodrigo recebe uma quantia em dinheiro para assinar vários demonstrativos os quais não supervisionou. Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma forma que o Rodrigo?	Oliveira et al. (2011); Resoluçã o CFC nº 803/96
D 8	A papelaria Brilho Verde encontra-se com sérios problemas e precisa de um empréstimo bancário. O contador movido pela situação da empresa elabora demonstrativos contábeis com valores adulterados, de forma a possibilitar a concessão do empréstimo. Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma forma que o Contador?	Oliveira et al. (2011); Resoluçã o CFC nº 803/96
D 9	A Farmácia Esperança, desde sua fundação, contratou serviços de contabilidade com o Escritório Contábil Y. A farmácia não precisava se preocupar com os pagamentos dos impostos, pois o escritório efetuará. O contador ficou vários meses sem realizar o pagamento dos impostos, embolsando todo o valor, que posteriormente será devolvido. Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma forma que o contador?	Oliveira et al. (2011); Resoluçã o CFC nº 803/96

Fonte: Adaptado da Resolução CFC nº 803/96 e dos estudos de Lopes et al. (2006), Oliveira et al. (2011).

A escala *likert* utilizada para verificar a percepção dos alunos sobre os dilemas éticos diante dos cenários da profissão contábil, foi de quatro pontos com concordo totalmente (1); mais concordo do que discordo (2); mais discordo do que concordo (3); discordo totalmente (4).

## 4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Com o intuito de verificar o perfil dos estudantes em ciências contábeis que participaram da pesquisa, primeiramente são apresentados os dados que caracterizam os respondentes com relação aos seus aspectos individuais, conforme Tabela 2.

**Tabela 2. Caracterização dos respondentes com relação aos aspectos**

<b>individuais</b>			
<b>Caracterização dos Respondentes</b>		<b>Número</b>	<b>Frequência %</b>
Gênero	Masculino	199	39,50
	Feminino	305	60,50
	<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>
Idade	Até 20 anos	115	22,80
	De 21 a 25 anos	242	48,00
	De 26 a 30 anos	77	15,30
	De 31 a 35 anos	43	8,50
	Acima de 35 anos	27	5,40
<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>	
Crença Religiosa	Católica	350	69,40
	Evangélica	109	21,60
	Judaísmo	02	0,40
	Islamismo	00	0,00
	Budismo	01	0,20
	Hinduísmo	00	0,00
	Não tenho crença	23	4,60
	Outras	19	3,80
<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>	
Estado de Residência	Santa Catarina	169	33,50
	Rio Grande do Sul	71	14,10
	Paraná	123	24,40
	São Paulo	96	19,00
	Bahia	45	8,90
<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se na Tabela 2 que a maioria dos respondentes (60,50%) são do gênero feminino. Destaca-se que grande parte dos estudantes possuem entre 21 a 25 anos (48,00%), mas há um grande percentual (22,80%) que possui até 20 anos de idade. Em relação as crenças religiosas, verifica-se que grande parte é católico (69,40%), outra parcela significativa é evangélica (21,60%). Por fim, em relação ao estado de residência há representatividade de respondentes em 5 estados brasileiros, contudo, predomina as respostas nos estados de Santa Catarina e Paraná.

**Tabela 3. Caracterização dos respondentes com relação aos aspectos profissionais (situacionais)**

<b>Caracterização dos Respondentes</b>		<b>Número</b>	<b>Frequência %</b>
Já atua ou atuou em áreas que necessitou aplicação de conhecimentos contábeis	Sim	329	65,30
	Não	175	34,70
	<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>
Remuneração Mensal	Até 2 salários mínimos	324	64,30
	De 2,1 a 4 salários mínimos	138	27,40
	De 4,1 a 6 salários mínimos	30	6,00
	De 6,1 a 8 Salários mínimos	8	1,60
	Acima de 8 salários mínimos	4	0,80
<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Em relação as questões profissionais, verifica-se na Tabela 3 que a maioria dos pesquisados já atuam ou atuaram em áreas que necessitam da aplicação de conhecimentos advindos da contabilidade. Além disso, a maioria dos estudantes (64,30%) possui uma remuneração mensal de até 2 salários mínimos, e 27,40% possui uma remuneração mensal entre 2,1 a 4 salários mínimos.

**Tabela 4. Caracterização dos respondentes com relação aos aspectos acadêmicos (situacionais)**

Caracterização dos Respondentes		Número	Frequência %
Semestre que está cursando	2º	62	12,30
	3º	118	23,40
	5º	29	5,80
	6º	116	23,00
	7º	52	10,30
	8º	127	25,20
	<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>
Já cursou a disciplina de ética	Sim	230	45,60
	Não	274	54,40
	<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>
Tipologia da Instituição de Ensino Superior	Pública	97	19,20
	Privada	407	80,80
	<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>
Possui outra graduação	Sim	30	6,00
	Não	474	94,00
	<b>Total</b>	<b>504</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Com relação aos aspectos acadêmicos, verifica-se na Tabela 4 que parte significativa dos estudantes estão cursando os semestres finais e outra parte significativa os semestres iniciais do curso de ciências contábeis, podendo oferecer uma visão de amadurecimento dos estudos no decorrer do curso com relação aos dilemas éticos aqui abordados. A maioria dos pesquisados estudam em instituição privada e não possui nenhuma graduação anterior a de contabilidade pelo qual estão estudando. Por fim, tem-se que 54,40% dos pesquisados ainda não cursaram a disciplina de ética e 45,60% já cursaram a disciplina de ética.

Dessa forma, as questões expostas na Tabela 5 consideraram apenas os respondentes que já cursaram a disciplina de ética, visto que são as questões que envolvem os aspectos acadêmicos (situacionais) envolto da disciplina na percepção do aluno sobre dilemas éticos.

**Tabela 5. Respondentes que já cursaram a disciplina de ética com relação aos aspectos acadêmicos (situacionais)**

Caracterização dos Respondentes		Número	Frequência %
Área de formação do professor que lecionou a disciplina de ética	Contabilidade	183	79,60
	Outras	47	20,40
	<b>Total</b>	<b>230</b>	<b>100,00</b>
Titulação do professor que lecionou a disciplina de ética	Graduação	14	6,10
	Especialização	50	21,70
	Mestrado	145	63,00
	Doutorado	21	9,10

	<b>Total</b>	<b>230</b>	<b>100,00</b>
Importância atribuída à disciplina de ética	Sem Importância	02	0,90
	Pouco Importante	07	3,00
	Importante	73	31,70
	Muito Importante	62	27,00
	Fundamental Importância	86	37,40
	<b>Total</b>	<b>230</b>	<b>100,00</b>
O código de ética profissional do contador foi discutido pelo professor	Não sei do que se trata	02	0,90
	Nunca foi discutido	20	8,70
	Apenas foi apresentado pelo professor	34	14,80
	Foi discutido superficialmente	57	24,80
	Foi discutido em profundidade	117	50,90
	<b>Total</b>	<b>230</b>	<b>100,00</b>
A disciplina de ética modificou seu pensamento sobre a ética na profissão contábil	Não sei responder	14	6,10
	Não provocou diferença	50	21,70
	Provocou pouca diferença	145	63,00
	Totalmente diferente	21	9,10
	<b>Total</b>	<b>230</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se na Tabela 5 que a grande maioria dos estudantes que cursaram a disciplina de ética tiveram professores com formação em contabilidade (79,60%), e com titulação de mestre (63,00%). Tais estudantes, na sua maioria, atribuem importância para a disciplina de ética, e também discorrem que o código de ética profissional do contador foi discutido pelo professor que lecionou a disciplina de ética. Porém, a maioria destes estudantes acreditam que a disciplina de ética provocou pouca diferença no seu pensamento sobre ética na profissão contábil.

**Tabela 6. Estatística descritiva e teste de diferença de médias entre os dilemas éticos**

<b>Dilemas Éticos</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>	<b>Nível de Significância do Teste de Diferença de Médias (Tukey)</b>
D1	3,6052	0,6856	D3(0,000*); D5 (0,027*); D9 (0,000*)
D2	3,5813	0,7834	D3(0,000*); D5 (0,004*); D9 (0,000*)
D3	2,8091	1,0875	D1(0,000*); D2(0,000*); D4(0,000*); D5(0,000*); D6(0,000*); D7(0,000*); D8(0,000*); D9(0,000*)
D4	3,5198	0,7720	D3(0,000*); D5(0,000*); D8(0,001*); D9(0,000*)
D5	3,7639	0,5726	D1(0,027*); D2(0,004*); D3(0,000*); D4(0,000*); D7(0,000*)
D6	3,6270	0,8172	D3(0,000*); D9(0,000*)
D7	3,5556	0,8651	D3(0,000*); D5(0,000*); D8(0,022*); D9(0,000*);
D8	3,7163	0,5855	D3(0,000*); D4(0,001*); D7(0,022*);
D9	3,8631	0,4793	D1(0,000*); D2(0,000*); D3(0,000*); D4(0,000*); D6(0,000*); D7(0,000*);

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se na Tabela 6 que o dilema ético 3 (D3) apresentou a menor média em relação aos demais dilemas éticos apontados, fato comprovado pelo teste de diferenças de médias que mostrou a existência de significância ao nível de 5% com relação aos demais dilemas éticos. Assim, conclui-se que os estudantes vislumbram a aceitação de serviços contábeis atrelada a uma remuneração injusta no intuito de obtenção e captação de clientes como um menos antiético com relação aos demais dilemas estudados.



Por outro lado, o dilema ético 9 (D9) apresentou, significativamente ao nível de 5%, maior percepção de ato antiético com relação aos demais dilemas éticos. É possível inferir que os estudantes possuem uma alta percepção de que o recebimento dos recursos financeiros dos clientes para o pagamento dos impostos e a sua não realização, é um ato antiético. Percebe-se que os estudantes têm forte percepção de ética com relação ao aspecto apontado, visto que é um forte motivador para a cassação do registro de contador pelo conselho de classe, conforme consta no código de ética profissional. Portanto, os achados indicam que os estudantes foram bem informados com relação a retenção de recursos dos clientes e o não recolhimento adequado dos impostos que ficaram sob sua responsabilidade, conforme alínea “e” do art. 27 do DL 9.245/46, c/c a súmula 02 do CFC com art. 2, inciso I e art. 3, incisos III, VIII e X do CEPC e com art. 24, incisos I, VI e X da Res. CFC 960/03.

Na sequência, com o intuito de identificar se existem diferenças estatísticas entre as características individuais, profissionais e acadêmicas e a percepção dos dilemas éticos, foram realizados dois testes (*Mann-Whitney* e *Kruskal-Wallis*). O teste de *Mann-Whitney* foi utilizado inicialmente para a verificação das variáveis independentes com duas amostras.

**Tabela 7. Teste de Mann-Whitney das características individuais, profissionais e acadêmicas**

Dilemas Éticos	Gênero	Atuou na área contábil	Cursou Disciplina de ética	Tipologia da IES	Cursou outra graduação
D1	0,076	0,003*	0,245	0,078	0,033*
D2	0,011*	0,110	0,099	0,036*	0,374
D3	0,089	0,340	0,086	0,020*	0,886
D4	0,077	0,895	0,814	0,005*	0,169
D5	0,113	0,000*	0,205	0,750	0,262
D6	0,013*	0,685	0,172	0,959	0,535
D7	0,096	0,017*	0,003*	0,311	0,547
D8	0,023*	0,118	0,930	0,000*	0,285
D9	0,084	0,001*	0,099	0,353	0,618

\* significância ao nível de 5%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme exposto na Tabela 7, é possível inferir que o gênero apresentou significância ao nível de 5% com o dilema ético 2 (D2), dilema ético 6 (D6) e com o dilema ético 8 (D8). Os resultados mostram que o gênero dos estudantes de ciências contábeis é fator preponderante para a diferente percepção sobre os dilemas éticos da profissão de contador.

Os achados demonstram que a variável de atuação na área contábil foi significativa ao nível de 5% com o dilema ético 1 (D1), dilema ético 5 (D5), dilema ético 7 (D7) e com o dilema ético 9 (D9), e, portanto, tem-se que os estudantes que atuam ou já atuaram na área contábil possuem diferentes percepções sobre os dilemas éticos. A variável cursou disciplina de ética, demonstrou significância ao nível de 5% apenas com o dilema ético 7 (D7), apontando que para tal quesito cursar a disciplina de ética modifica a percepção de ética dos alunos de contabilidade.

A variável tipologia da Instituição de Ensino Superior (Pública/Privada) apresentou significância ao nível de 5% com o dilema ético 2 (D2), dilema ético

3 (D3), dilema ético 4 (D4) e dilema ético 8 (D8), indicando que dependendo da instituição de ensino superior que o aluno tem estudado, causa diferença na percepção sobre determinados dilemas éticos da profissão contábil ante expostos. Por fim, tem-se que os alunos que já cursaram outra graduação possuem percepções diferentes sobre o dilema ético 1 (D1).

**Tabela 8. Teste de Mann-Whitney da variável gênero em relação aos dilemas éticos**

Gênero	Rank Médio D2	Rank Médio D6	Rank Médio D8
Masculino	236,81	238,28	239,37
Feminino	262,74	261,78	261,07

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os resultados da Tabela 8 mostram que os estudantes do gênero feminino possuem uma melhor percepção sobre os dilemas éticos que os do gênero masculino. Portanto, as mulheres são mais perceptíveis de que, a preparação e assinatura de demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, com o intuito de auxiliar a recuperação de uma empresa com problemas econômicos, é um ato de fraude contábil.

O mesmo ocorre com relação a retenção de livros e documentos do cliente da contabilidade, em que as mulheres percebem com maior intensidade nos homens tal fato como um ato de fraude contábil, visto que o código de ética é claro com relação a impossibilidade, mesmo havendo qualquer conflito, de o contador reter quaisquer documentos de seus clientes.

Estes resultados convergem aos achados encontrados por Stevens (1984), Nyaw e Ng (1994), Coate e Frey (2000), Alves et al. (2007), Moraes et al. (2010) e Antonovz et al. (2011), no qual houve uma menor aceitabilidade para certos comportamentos antiéticos por partes das mulheres, do que por parte dos homens. No entanto, estes resultados divergem do estudo de Oliveira et al. (2011), visto que estes autores concluíram que o gênero não influi na disposição de agir dos participantes do estudo. Estes resultados sugerem que a variável gênero pode se constituir importante elemento de análise para a compreensão de comportamentos éticos entre alunos do curso de ciências contábeis, frente a diferentes dilemas éticos da profissão.

**Tabela 9. Teste de Mann-Whitney da variável atuação na área contábil em relação aos dilemas éticos**

Já atua ou atuou na área contábil	Rank Médio D1	Rank Médio D5	Rank Médio D7	Rank Médio D9
Sim	263,89	265,64	261,18	260,28
Não	231,09	227,79	236,18	237,88

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os resultados apontados pela Tabela 9 indicam que os estudantes que já atuaram ou atuam em áreas que exigem conhecimentos advindos da contabilidade possuem melhor percepção sobre determinados dilemas éticos (D1; D5; D7 e D9). Os achados apontam que a experiência na área de contabilidade oferece melhor percepção sobre a disposição do profissional em orientar seus clientes para que paguem integralmente os impostos, mesmo que os concorrentes não procedam da mesma maneira, de não aceitar propina

advinda de menor percentual aplicado na produção da atividade operacional do negócio, não assinar relatórios contábeis sem a devida supervisão e de efetuar o pagamento correto dos impostos de clientes que lhe repassaram tais recursos.

Estes resultados podem ser explicados pelo estudo de Alves et al. (2007). O profissional da contabilidade tem seu comprometimento diretamente avaliado pelo índice de introjeção dos deveres éticos da profissão, em que o grau de introjeção de valores éticos influencia no nível de comprometimento. Portanto, pode-se verificar que a experiência profissional e as vivências em atividades práticas desenvolvidas na contabilidade atuam como elementos que contribuem para o desenvolvimento de uma postura crítica, que permite ao profissional avaliar suas posições e atuar de forma mais ética.

**Tabela 10. Teste de Mann-Whitney da variável cursou a disciplina de ética em relação aos dilemas éticos**

Já cursou a disciplina de ética	Rank Médio D7
Sim	259,93
Não	246,26

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os achados evidenciados na Tabela 10 apontam que os alunos que já cursaram a disciplina de ética possuem uma melhor percepção de que ganhar certa quantia em dinheiro para assinar demonstrativos contábeis sem a correta supervisão, é caracterizado como uma atitude antiética do profissional de contabilidade.

**Tabela 11. Teste de Mann-Whitney da variável tipologia da instituição de ensino em relação aos dilemas éticos**

Tipologia da Instituição de Ensino Superior	Rank Médio D2	Rank Médio D3	Rank Médio D4	Rank Médio D8
Pública	231,18	281,79	221,09	218,32
Privada	257,58	244,97	259,99	260,65

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na amostra analisada, verificou-se que os estudantes de ciências contábeis das instituições de ensino superior privadas possuem melhor percepção de ética na maioria dos dilemas éticos (D2; D4; D8) analisados, com diferenças significativas para essa variável. É possível indicar assim, que os alunos de instituições privadas percebem com maior intensidade que a preparação e assinatura de demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, mesmo que seja para auxiliar a recuperação de uma empresa, a contabilização de gastos superiores aos realmente apurados e a adulteração de demonstrativos contábeis para obter maior facilidade na liberação de empréstimos, são atitudes antiéticas.

Por outro lado, os alunos de instituições públicas percebem com maior intensidade que a concorrência desleal, gerada pela aceitação de realização de serviços à clientes com remuneração injusta àquela cobrada pelos demais colegas de trabalho, é uma atitude antiética.

**Tabela 12. Teste de Mann-Whitney da variável possui outra graduação em relação aos dilemas éticos**

Já cursou outra graduação	Rank Médio D1
Sim	296,57
Não	249,71

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os achados indicam que os estudantes de ciências contábeis que já possuem outra graduação, percebem com maior intensidade que a orientação para que os clientes paguem integralmente os impostos, mesmo que os concorrentes não o façam, é uma atitude ética.

**Tabela 13. Teste de Kruskal-Wallis das características individuais, profissionais e acadêmicas**

Dilemas Éticos	Idade	Crença Religiosa	Remuneração mensal	Estado de Residência
D1	0,328	0,771	0,997	0,002*
D2	0,016*	0,315	0,099	0,007*
D3	0,050*	0,907	0,042*	0,000*
D4	0,340	0,796	0,585	0,010*
D5	0,072	0,449	0,035*	0,005*
D6	0,149	0,589	0,005*	0,000*
D7	0,340	0,705	0,209	0,000*
D8	0,222	0,906	0,114	0,000*
D9	0,203	0,394	0,275	0,001*

\* significância ao nível de 5%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme exposto na Tabela 13, é possível inferir que a idade apresentou significância ao nível de 5% com o dilema ético 2 (D2) e dilema ético 3 (D3). A remuneração mensal apresentou significância ao nível de 5% com o dilema ético 3 (D3), dilema ético 5 (D5) e dilema ético 6 (D6), e por fim, o estado de residência apresentou-se significativamente com relação a todos os dilemas éticos observados. Os resultados indicam que a idade, remuneração mensal e estado de residência são fatores preponderantes para a diferente percepção dos estudantes do curso de ciências contábeis com relação a intensidade dos dilemas éticos. Resultados similares foram encontrados por Stevens (1984), Nyaw e Ng (1994), Alves et al. (2007) e Moraes et al. (2010).

**Tabela 14. Teste de Kruskal-Wallis da variável idade com relação aos dilemas éticos**

Idade dos respondentes	Rank Médio D2	Rank Médio D3
Até 20 anos	239,88	254,25
De 21 a 25 anos	247,25	263,19
De 26 a 30 anos	250,84	240,38
De 31 a 35 anos	283,03	249,66
Acima de 35 anos	309,44	179,37

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os achados indicam que os estudantes mais maduros possuem maior intensidade na percepção de que a assinatura e preparação de demonstrativos contábeis que não condizem com a realidade, é uma atitude antiética. Tal resultado tem suas razões advindas do amadurecimento pessoal,

em que estudantes mais velhos podem ter vivenciado fatos que geraram uma melhor percepção sobre determinadas atitudes antiéticas ocorridas no mundo dos negócios. Resultados similares foram encontrados por Stevens (1984), Nyaw e Ng (1994), Alves et al. (2007) e Moraes et al. (2010), em que a idade mais avançada apresentou menor grau de tolerância para comportamentos antiéticos.

Por outro lado, os resultados apontam que os estudantes mais jovens possuem maior intensidade na percepção de que aceitar efetuar serviços contábeis para clientes por uma remuneração injusta é uma atitude antiética. Este fato pode ser explicado, visto que estudantes com maior idade, é possível que tenham vivenciado atos dessa magnitude, e percebido a não ocorrência de sanção penal do conselho de classe com relação a tal atitude antiética, e, portanto, acabam considerando a possibilidade de exercer esta atitude naturalmente, conforme o art. 2, inciso IX da Resolução CFC nº 1.307/10.

**Tabela 15. Teste de Kruskal-Wallis da variável remuneração mensal com relação aos dilemas éticos**

Remuneração Mensal	Rank Médio D3	Rank Médio D5	Rank Médio D6
Até 2 salários mínimos	243,19	242,71	241,01
De 2 a 4 salários mínimos	269,79	271,72	277,21
De 4 a 6 salários mínimos	292,05	269,98	267,43
De 6 a 8 salários mínimos	154,63	260,31	273,25
Acima de 8 salários mínimos	243,75	235,88	177,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os achados apontados pela Tabela 15 mostram que os estudantes com remuneração acima de 8 salários mínimos e os com até 2 salários mínimos possuem menor percepção de que oferecer serviços contábeis por uma remuneração injusta, receber propina para fraudar composição de produtos destinados a atividades operacionais e reter indevidamente livros e documentos de clientes, são características de profissionais com atitudes antiéticas.

**Tabela 16. Teste de Kruskal-Wallis da variável estado de residência com relação aos dilemas éticos**

Estado de Residência	Rank Médio D1	Rank Médio D2	Rank Médio D3	Rank Médio D4	Rank Médio D5	Rank Médio D6	Rank Médio D7	Rank Médio D8	Rank Médio D9
Santa Catarina	259,53	269,01	277,52	276,31	255,09	267,22	279,12	278,23	250,94
Rio Grande do Sul	294,82	248,75	149,25	253,58	281,68	188,10	191,39	226,32	275,00
Paraná	227,30	241,69	273,00	230,75	255,67	258,93	255,80	230,84	258,43
São Paulo	250,18	262,64	252,95	251,67	237,81	267,84	259,59	268,30	246,84
Bahia	233,13	204,33	259,00	222,62	219,39	248,50	224,76	222,67	218,72

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se na Tabela 16 que os estudantes residentes no Estado de Santa Catarina possuem, em um maior número de dilemas éticos apresentados, melhor percepção sobre a existência de atitudes antiéticas. Por outro lado, os estudantes residentes na Bahia e no Rio Grande do Sul são menos suscetíveis, para um maior número de dilemas éticos, na compreensão de que os dilemas éticos apresentados contêm atitudes antiéticas.

**Tabela 17. Testes de Mann-Whitney e Kruskal-Wallis das características individuais, profissionais e acadêmicas daqueles que já cursaram a disciplina de ética**

Dilemas Éticos	Área de formação do professor	Titulação do Professor	Importância atribuída a disciplina	Nível de Discussão do código de ética	Disciplina modificou a percepção de ética
D1	0,290	0,072	0,634	0,530	0,035*
D2	0,021*	0,010*	0,063	0,174	0,009*
D3	0,909	0,118	0,640	0,580	0,005*
D4	0,313	0,000*	0,358	0,106	0,056
D5	0,186	0,004*	0,483	0,040*	0,001*
D6	0,142	0,148	0,259	0,315	0,698
D7	0,043*	0,000*	0,694	0,215	0,031*
D8	0,041*	0,000*	0,104	0,070	0,001*
D9	0,118	0,000*	0,852	0,084	0,004*

\* significância ao nível de 5%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme exposto na Tabela 17, é possível inferir que a área de formação do professor apresentou significância ao nível de 5% com relação ao dilema ético 2 (D2), dilema ético 7 (D7) e dilema ético 8 (D8). A titulação do professor apresentou significância com o dilema ético 2 (D2), dilema ético 4 (D4), dilema ético 5 (D5), dilema ético 7 (D7), dilema ético 8 (D8) e dilema ético 9 (D9). O nível de discussão do código de ética na disciplina apresentou significância ao nível de 5% com relação ao dilema ético 5 (D5).

Por fim, a indicação do aluno de que a disciplina modificou a percepção sobre ética apresentou significância ao nível de 5% com os dilemas éticos D1; D2; D3; D5; D7; D8 e D9. De maneira geral, há indicativos de que a área de formação e titulação do professor, o nível de discussão do código de ética e a modificação da percepção do aluno sobre a ética, após cursar esta disciplina, são fatores que exercem influência sobre a diferente percepção de ética dos futuros profissionais da contabilidade.

**Tabela 18. Teste de Mann-Whitney da área de formação do professor com relação aos dilemas éticos**

Área de Formação do Professor	Rank Médio D2	Rank Médio D7	Rank Médio D8
Formação em Contabilidade	117,74	117,35	116,89
Formação em outras áreas	99,69	101,17	102,94

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os alunos que tiveram professores da disciplina de ética com formação em contabilidade apresentaram melhor percepção de ética com relação aos dilemas éticos D2; D7 e D8. Os resultados indicam que a formação do professor da disciplina de ética em contabilidade auxilia os alunos em compreender melhor quais são as atitudes antiéticas que ocorrem no decorrer da profissão e no mundo dos negócios.

**Tabela 19. Teste de Kruskal-Wallis da titulação do professor da disciplina em relação aos dilemas éticos**

Titulação do Professor	Rank Médio D2	Rank Médio D4	Rank Médio D5	Rank Médio D7	Rank Médio D8	Rank Médio D9
Graduação	75,93	78,21	73,71	67,21	74,25	74,57
Especialização	108,29	110,40	117,81	102,30	115,86	115,13
Mestrado	119,05	123,20	115,20	122,43	119,43	115,93
Doutorado	118,31	83,64	123,81	115,07	99,21	124,50

Fonte: Elaborada pelos autores.

Verifica-se na Tabela 19 que os alunos que tiveram a disciplina de ética com professores que possuem titulação de mestrado, na sua maioria apresentaram melhores percepções sobre atitudes antiéticas na profissão contábil.

**Tabela 20. Teste de Kruskal-Wallis do nível de discussão do código de ética com relação aos dilemas éticos**

Nível de Discussão do Código de ética	Rank Médio D5
Não sei do que se trata	80,50
Nunca foi discutido	95,60
Apenas foi apresentado pelo professor	104,00
Foi discutido superficialmente	112,35
Foi discutido em profundidade	121,46

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os achados apresentados na Tabela 20 demonstram que o maior nível de discussão do código de ética na disciplina, provoca maior intensidade de percepção dos alunos com relação ao dilema ético relacionado ao recebimento de propina para modificação da composição de produção nas atividades operacionais. O resultado vislumbra que a construção do conhecimento de alunos do curso de ciências contábeis na disciplina de ética deve ser pautada na discussão abrangente com relação ao código de ética da classe profissional.

Este resultado reforça a conclusão de Nascimento et al. (2011), em que muitos discentes afirmaram nunca ter sequer lido o código de ética. Contudo, contrapõe as evidências apresentadas por Costa e Melo (2015), em sua pesquisa, que encontraram que os profissionais contadores afirmaram que são guiados pelo código de ética.

**Tabela 21. Teste de Kruskal-Wallis da disciplina ter modificado a percepção dos alunos sobre ética com relação aos dilemas éticos**

A disciplina modificou sua percepção sobre ética	Rank Médio D1	Rank Médio D2	Rank Médio D3	Rank Médio D5	Rank Médio D7	Rank Médio D8	Rank Médio D9
Não souberam responder	94,78	87,50	91,03	76,83	101,86	81,50	86,75
Não provocou diferença	120,48	122,34	125,34	122,50	87,30	105,89	113,16
Provocou pouca diferença	104,96	106,18	127,64	110,98	114,84	111,40	113,72
Totalmente diferente	122,91	122,65	99,55	119,84	119,46	122,48	117,38

Fonte: Elaborada pelos autores.

De maneira geral, como pode-se verificar a partir dos achados

encontrados ao longo desta pesquisa, para a maioria dos dilemas éticos ante expostos, há indicação do aluno de que sua visão sobre ética foi modificada após a disciplina, mostrando que a disciplina de ética é necessária para oferecer uma visão de quais atitudes são consideradas antiéticas no exercício da profissão para os quais estão sendo formados. Os resultados indicam para a maioria dos dilemas significantes, que a indicação de modificação no pensamento sobre a ética pelo aluno causa impacto positivo sobre sua percepção em relação as atitudes antiéticas.

Portanto, depreende-se ser necessária a reflexão em sala de aula sobre tais aspectos, de modo que a consciência ética dos futuros profissionais da contabilidade possa ser desenvolvida, e as percepções de condutas negativas, tidas como eventualmente aceitáveis, modificadas.

## **5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES**

Primeiramente, conclui-se que as mulheres são mais perceptíveis de que a preparação e assinatura de demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, com o intuito de auxiliar a recuperação de uma empresa com problemas econômicos, é um ato de fraude contábil, caracterizada como atitude antiética. O mesmo ocorre com a retenção de livros e documentos do cliente da contabilidade, em que as mulheres percebem com maior intensidade que os homens, tal fato como um ato de fraude contábil, visto que o código de ética é claro com relação a impossibilidade, mesmo ao haver qualquer conflito, de o contador reter quaisquer documentos de seus clientes. Por fim, os estudantes do gênero feminino têm melhor percepção de que a elaboração de demonstrativos contábeis com valores adulterados para a concessão de empréstimos, por qualquer motivo, é caracterizada um ato de fraude contábil.

Os resultados indicam que os estudantes que já atuaram em áreas que exigem conhecimentos advindos da contabilidade possuem melhor percepção sobre os dilemas éticos. Os achados apontam que a experiência na área de contabilidade oferece melhor percepção sobre a disposição do profissional em orientar seus clientes para que paguem integralmente os impostos, mesmo que os concorrentes não procedam da mesma maneira, de não aceitar propina advinda de menor percentual aplicado na produção da atividade operacional do negócio, não assinar relatórios contábeis sem a devida supervisão e de efetuar o pagamento correto dos impostos de clientes que lhe repassaram tais recursos. Os achados apontam que os alunos que já cursaram a disciplina de ética possuem uma melhor percepção de que ganhar certa quantia em dinheiro para assinar demonstrativos contábeis sem a correta supervisão, é caracterizada como uma atitude antiética do profissional de contabilidade.

Os estudantes de ciências contábeis das instituições de ensino superior privadas possuem melhor percepção de ética em determinados dilemas éticos (D2; D4; D8), com diferenças significativas para a variável. É possível indicar que os alunos de instituições privadas percebem com maior intensidade que a preparação e assinatura de demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, mesmo que seja para auxiliar a recuperação de uma empresa, a contabilização de gastos superiores aos realmente apurados e a adulteração de demonstrativos contábeis para obter maior facilidade na



liberação de empréstimos, são atitudes antiéticas.

Os achados indicam que os estudantes mais maduros possuem maior intensidade na percepção de que a assinatura e preparação de demonstrativos contábeis que não condizem com a realidade, é uma atitude antiética. Tal resultado tem suas razões advindas do amadurecimento pessoal, em que estudantes mais velhos podem ter vivenciado fatos que geraram uma melhor percepção sobre determinadas atitudes antiéticas ocorridas no mundo dos negócios.

Os resultados indicam ainda que a formação do professor da disciplina de ética em contabilidade auxilia os alunos em compreender melhor quais são as atitudes antiéticas que ocorrem no decorrer da profissão e no mundo dos negócios. Os alunos que tiveram a disciplina de ética com professores que possuem titulação de mestrado, na sua maioria apresentaram melhores percepções sobre atitudes antiéticas na profissão contábil.

Estes resultados reforçam a importância do ambiente educacional, da formação e atuação do docente, como elementos determinantes na promoção de reflexões a respeito de dilemas éticos da profissão contábil, por meio da qual, questionamentos podem ser realizados, debates conduzidos e dúvidas esclarecidas, de modo que os alunos deste curso possam construir um raciocínio ético, capaz de mudar percepções, atitudes e comportamentos, evitando situações antiéticas que possam denegrir a imagem do futuro profissional contador ou de sua classe.

Nesta amostra, o maior nível de discussão do código de ética na disciplina, provocou maior intensidade de percepção dos alunos com relação ao dilema ético relacionado ao recebimento de propina para modificação da composição de produção nas atividades operacionais. Como implicação, vislumbra que a construção do conhecimento de alunos do curso de ciências contábeis na disciplina de ética deve ser pautada na discussão abrangente com relação ao código de ética da classe profissional.

Ademais, na maioria dos dilemas éticos, os alunos indicaram mudanças de atitude após terem cursado a disciplina de ética contábil. Estes achados sugerem que a disciplina de ética tem sido primordial para o entendimento das atitudes consideradas antiéticas, no exercício da profissão contábil, pelos futuros profissionais. Por consequência, constitui-se componente curricular relevante na formação de profissionais mais éticos.

Nesse sentido, considera-se que a formação técnica não se mostra suficiente para subsidiar a ética do contador frente aos dilemas empresariais. Torna-se preciso que o profissional identifique uma finalidade social superior nos serviços prestados, defenda os princípios e valores éticos da contabilidade, que levem a não conivência em atos reconhecidamente imorais ou ilícitos. Assim, para difundir os princípios de ética, mudanças radicais são necessárias, partindo da formação dos futuros profissionais de contabilidade. Cada vez mais as universidades devem adotar, como política de ensino, a inclusão da ética na formação dos futuros contabilistas.

Por fim, depreende-se que a educação voltada para os princípios de honestidade, responsabilidade, igualdade, justiça e, principalmente, aos valores

humanos, parece ser o caminho mais curto para o surgimento de profissionais mais éticos e uma sociedade mais evoluída, com melhor qualidade de vida, segurança e paz para todos no futuro. Do mesmo modo, para que os escândalos envolvendo profissionais desta área possam ser evitados, de modo a se valorizar sua atuação profissional e a profissão do contador, que ocupa um importante papel na sociedade, como ator provedor de informações úteis a tomada de decisões dos diferentes *stakeholders*, em organizações públicas ou privadas, com ou sem fins lucrativos.

Conclui-se que o conjunto de regras e valores com comportamentos e objetivos distintos dos discentes de ciências contábeis podem ser moldados pela discussão do código de conduta ética da profissão. Para tanto, tratar sobre ética profissional no curso de graduação em ciências contábeis tem sido fator preponderante para minimizar os conflitos nas relações humanas, econômicas e profissionais, de modo a formar contadores com uma postura mais ética frente aos dilemas da profissão.

As limitações deste estudo também se apresentam como sugestões e recomendações para novas investigações, tais como contemplar mais regiões pertencentes a amostra de pesquisa, o que pode comparar os resultados. Outra necessidade de ampliação da pesquisa está em buscar evidências de outras características dos estudantes diante dos dilemas éticos como os aspectos cognitivos, motivacionais e de personalidade.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, F. J. R. de. Ética e desempenho social das organizações: um modelo teórico de análise dos fatores culturais e contextuais. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 3, p. 105-125, 2007.
- ALONSO, A. H. **Ética das profissões**. Edição Loyola, 2006.
- ALVES, F. J. dos S.; LISBOA, N. P.; WEFFORT, E. F. J.; POMPA, M. T. A. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 18, p. 58-68, 2007.
- ANHER, G. **Ética nos negócios**. 1. Ed. São Paulo: Paulinas, 2009.
- ANTONOVZ, T.; ESPEJO, M. M. D. S.; STEINER NETO, P. J.; VOESE, S. B. Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 86-105, 2011.
- ANTUNES, M. T. P.; MENDONÇA NETO, O. R. D.; YAYLA, H. E.; OKIMURA, R. T. Conduta ética dos profissionais da contabilidade no Brasil: a prática da parrhesia. **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 5, n. 3, p. 377-404, 2013.
- BERLATTO, O.; COLEONI, A. S.; BORTOLINI, C.; PISTORE, C. S.; BELUSSO, F. M. As Contribuições da Ética ao Profissional da Contabilidade. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 2, n. 1, p. 191-198, 2015.
- BEWS, N. F.; ROSSOUW, G. J. A role for business ethics in facilitating trustworthiness. **Journal of Business Ethics**, v. 39, n. 4, p. 377-390, 2002.
- BORGES, E.; MEDEIROS, C. Comprometimento e Ética Profissional: um estudo de

suas relações juntos aos contabilistas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 44, p. 60-71, 2007.

CHAN, S. Y.S.; LEUNG, P. The effects of accounting students ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 4, p. 436-457, 2006.

CAMARGO, M. **Fundamentos de Ética Geral e Profissional**. 8. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2009.

COATE, C. J.; FREY, K. J. Some evidence on the ethical disposition of accounting students: Context and gender implications. **Teaching Business Ethics**, v. 4, n. 4, p. 379-404, 2000.

COHEN, J. R.; PANT, L. W.; SHARP, D. J. A methodological note on cross-cultural accounting ethics research. **The International Journal of Accounting**, v. 31, n. 1, p. 55-66, 1996.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova o código de ética profissional do contabilista – CEPC. Resolução n. 803/96. 1996.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova o código de ética profissional do contabilista – CEPC. Resolução n. 960/03. 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova o código de ética profissional do contabilista – CEPC. Resolução n. 1.307/10. 2010.

CORRÊA, D. V.; FERREIRA, C. R.; SHINZAKI, K. Uma breve reflexão sobre a importância da ética na profissão contábil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 57-72, 2005.

COSTA, G. A.; MELO, M. A. Ética profissional: um desafio para o contador na era digital. **Revista Cogitatem**, v. 1, n. 1, p. 1-19, 2015.

EYNON, G.; HILL, N. T.; STEVENS, K. T. Perceptions of sole practitioners on ethics training in the profession. **National public Accountant**, v. 41, p. 25-27, 1996.

FERREL, O. C.; GRESHAM, L. G.; FRAEDRICH, J. A synthesis of ethical decision models for marketing. **Journal of Macromarketing**, Fall, 1989.

FORD, R. C.; RICHARDSON, W. D. Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature. **Journal of Business Ethics**, v.13, 1994.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS - FIPECAFI. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 1997.

GRUNER, J. W. A profissão contábil em uma economia de mercado—a pedra angular da ética. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre**, v. 23, n. 76, p. 41-48, 1994.

JONES, T. M. Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 2, p. 266-395, Apr. 1991.

KRAEMER, M. E. P. Ética, Sigilo e o Profissional Contábil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 12, n. 2, p. 33-48, 2009.

LERE, J. C.; GAUMNITZ, B. R. The impact of codes of ethics on decision making:

Some insights from information economics. **Journal of Business Ethics**, v. 48, n. 4, p. 365-379, 2003.

LISBOA, L. P. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LOE, T. W.; FERRELL, L.; MANSFIELD, P. A review of empirical studies assessing ethical decision making in business. **Journal of Business Ethics**, v. 25, n. 3, p. 185-204, 2000.

LOPES, J. E. de G.; FILHO, J. F. R.; VASCONCELOS, M. T. de C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Uma análise avaliativa de atitudes de estudantes de ciências contábeis e dilemas éticos sob uma perspectiva de gênero, maturidade acadêmica e ambiente institucional. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, Rio de Janeiro, v.14, n.51, p. 209-222, abr./jun. 2006.

LOPES DE SÁ, A. **Ética Profissional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOW, M.; DAVEY, H.; HOOPER, K. Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 19, n. 2, p. 222-254, 2008.

LUCE, R. A.; BARBER, A. E.; HILLMAN, A. J. Good deeds and misdeeds: A mediated model of the effect of corporate social performance on organizational attractiveness. **Business & Society**, v. 40, n. 4, p. 397-415, 2001.

LUSTOSA, P. R. B.; DANTAS, J. A.; RAMOS FERNANDES, B. V.; GOMES DA SILVA, J. D. A moral do contador brasileiro: uma avaliação por meio da escala ética multidimensional. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 23, n. 1, p. 15-45, jan./mar. 2012.

MEGLIORINI, E.; GALLO, M. F.; DA SILVA, A. F.; PETERS, M. R. S. Ética na contabilidade de custos–dilemas dos profissionais da contabilidade de custos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 3, 2010.

MORAES, M. C. C. de; SILVA, A. M. C. da; CARVALHO, F. A. A. de. O comportamento dos futuros contabilistas perante diferentes dilemas éticos. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 48, 2010.

NASCIMENTO, C.; DE LIMA BEZERRA, T.; ESPEJO, M. M. D. S. B.; PACHECO, V.; ANTONOVZ, T. O tema "ética" na percepção dos alunos de graduação de Ciências Contábeis em universidades da região Sul do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 14, p. 75-96, 2011.

NYAW, M. K.; NG, I. A comparative analysis of ethical beliefs: A four country study. **Journal of Business Ethics**, v. 13, n. 7, p. 543-555, 1994.

OLIVEIRA, N. G. de; RODRIGUES, W. M. Conflitos éticos no exercício da profissão contábil. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, v. 3, n. 4, p. 165-187, 2014.

OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S. D.; FIGUEIREDO, V. D. S.; ALVES, F. J. D. S. Diferenças de gênero em relação a dilemas éticos: a percepção de futuros profissionais de contabilidade a partir de cenários. In: II Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis, 2011. **Anais...** Rio de Janeiro, 2011.

- PALEPU, K. G.; HEALY, P. M.; BERNARD, V. L. Mergers and acquisitions. **Business Analysis & Valuation Using Financial Statements**, v. 3, p. 234-250, 2004.
- SILVA, T. M. da; SPERONI, V. Os princípios éticos e a ética profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade**, ano, v. 27, p. 77-79, 1998.
- STANGA, K. G.; TURPEN, R. A. Ethical judgments on selected accounting issues: An empirical study. *Journal of Business Ethics*, v. 10, n. 10, p. 739-747, 1991.
- STEVENS, G. E. Ethical inclinations of tomorrow's citizens: Actions speak louder?. **The Journal of Business Education**, v. 59, n. 4, p. 147-152, 1984.
- VASQUEZ, A. S. **Ética**. 23. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira. 2007.
- WACHHOLZA, A. B. L.; BELOTOA, J. N.; RECHA, M.; BERLATO, O. As contribuições que o código de ética exerce nas instituições contábeis. In: VIII **Seminário de Iniciação Científica de Ciências Contábeis da FSG**, v. 5, n. 1, p. 474-483, 2014. Anais... Bento Gonçalves, 2014.
- WASIELESKI, D.; WEBER, J. Investigating influences on managers moral reasoning. **Business and Society**, v. 40, n.1, p. 79-111, 2001.
- WATSON, T. J. Ethical choice in managerial work: The scope for moral choices in an ethically irrational world. **Human Relations**, v. 56, n. 2, p. 167-185, 2003.
- WHIPPLE, T. W.; SWORDS, D. F. Business ethics judgments: A cross-cultural comparison. **Journal of Business Ethics**, v. 11, n. 9, p. 671-678, 1992.