

Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis

Edzana Roberta F. da C. Vieira Lucena^a; Clayton Levy Lima de Melo^a; Paulo Roberto Barbosa Lustosa^b; César Augusto Tibúrcio Silva^b

^a Universidade Federal do Rio Grande do Norte

^b Universidade de Brasília

Informações do Artigo

Histórico do Artigo

Recebido: 08 de maio de 2013

Aceito: 15 de agosto de 2015

Palavras chave:

Ética.

Modelo de Graham.

Contabilista.

Processos Gerenciais.

Resumo

Este estudo tem por objetivo principal analisar a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis aos seus superiores. Por conseguinte, os objetivos secundários são: comparar os resultados obtidos no Brasil com os do trabalho de Schultz et al. (1993) e verificar se os resultados são impactados significativamente pelo efeito do gênero e idade sobre a ética. A amostra é composta por 215 respondentes e o questionário contém 6 casos, que envolvem conflitos éticos entre superiores e subordinados. Para a análise dos dados, foram utilizados: a análise de correlação de Pearson, estatística descritiva, análise de regressão e teste de médias t de Student. Os resultados demonstram que o Modelo é útil na compreensão das tendências de denunciar, uma vez que das três hipóteses de pesquisa, duas foram consideradas consistentes estatisticamente. Em relação aos objetivos secundários, os resultados mostram que a nacionalidade influenciou a ética, enquanto que a análise da influência do gênero e da faixa etária apresentaram resultados inconclusivos.

Copyright © 2015 FEA-RP/USP. Todos os direitos reservados

1. INTRODUÇÃO

A ética profissional é um tema que tem recebido cada vez mais atenção de docentes, discentes, usuários e profissionais da área contábil, uma vez que os escândalos e fraudes ocorridos em empresas públicas e privadas exigem uma reflexão sobre a linha divisória entre o que é ético e antiético. A conduta ética não está relacionada somente ao cumprimento de códigos ou normas preestabelecidas, mas também a uma questão de respeito e compromisso para com o crescimento da sociedade em que todos vivem.

Frequentemente são divulgados nos meios de comunicação assuntos que descrevem fatos antiéticos entre diversas profissões regulamentadas, inclusive a contábil. Um dos casos de fraude, no Brasil, ocorreu com o PanAmericano, banco no qual foram encontradas diversas irregularidades. A principal delas se refere a venda de carteiras para outros bancos, em que a receita de vendas era reconhecida, mas o estoque de crédito não era baixado, inflando assim o seu resultado e patrimônio. Mais recentemente, os escândalos envolvendo a Petrobrás vieram à tona, cujos contratos com incorporadoras para a construção de ativos eram superfaturados, e quantias bilionárias desviadas para os agentes fraudulentos.

Segundo dados da ACFE - *Association of Certified Fraud Examiners* (2014), as fraudes corporativas envolvem cerca de 5% da receita bruta anual das empresas, alcançando a cifra anual estimada de US\$ 3,7 trilhões. Cerca de 77% dessas fraudes são cometidas por indivíduos que trabalham nos departamentos contábil, operacional, de vendas, executivo, atendimento ao cliente, compras e finanças. Além disso, a ACFE explica que as fraudes contábeis levam, em média, 18 meses para serem descobertas.

É importante destacar os danos sociais e econômicos causados pela fraude corporativa aos usuários da informação contábil, diretamente, e à sociedade como um todo, indiretamente. Karpoff, Lee e Martin (2008) explicam que a divulgação de fraudes contábeis impacta negativamente no valor de mercado das empresas,

Autor Correspondente: Tel (84) 3215-3486

E-mail: edzana@hotmail.com (E. R. F. C. V. Lucena); clayton_levy@hotmail.com (C. L. L. Melo); lustosa@unb.br (P.R.B. Lustosa);

cesaraugustotiburciosilva@gmail.com (C.A. T. Silva)

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis - Av. Senador Salgado Filho - Lagoa Nova - 59000-000 - Natal - RN, Brasil

reduzindo-o em cerca de 38% após o anúncio. Devido a participação do profissional contábil em várias atividades internas e externas do ambiente empresarial, é bastante provável que em alguns casos as fraudes ocorridas sejam de seu conhecimento, ou ainda, em um cenário pior, que contem com a sua participação.

Dessa forma, estudos que investiguem a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis se tornam importantes para avaliar até que ponto a escolha pela decisão correta, de denunciar, se sobressai sobre a omissão em casos que firam a moral e a ética corporativa.

Mundialmente a valorização da ética é uma tendência e exigência adotada pelas organizações e o seu estudo nas instituições públicas e privadas e no ensino superior é uma consequência direta dessa tendência (BRANCHER; NEU; BOFF, 2010). Assim, as instituições de ensino superior devem contemplar em suas estruturas curriculares disciplinas sobre Ética, de forma a proporcionar aos acadêmicos uma sólida consciência moral e ética preparando-os para as situações que enfrentarão na vida profissional (LEE, 2013). Várias pesquisas comprovam o aumento significativo no comportamento ético dos estudantes após cursarem essa disciplina (ABDOLMOHAMMADI; REEVES, 2000; AL-ANSARI, 2002; BORKOWSKI; UGRAS, 1992; DELLAPORTAS, 2006; EYNON *et al.*, 1997; GAUTSCHI III; JONES, 1998; LOWRY, 2003; RUEGGER; KING, 1992; SAAT *et al.*, 2010; AL-ABDULLAH, 2014).

Schultz *et al.* (1993) realizaram uma pesquisa com gerentes e supervisores corporativos, investigando a probabilidade de os respondentes denunciarem atos questionáveis (que violam a honestidade, justiça ou economia). Algumas vezes, tais atos não são detectados pelos sistemas de controle interno das organizações e por esse motivo justificou-se tal estudo, pois comportamentos semelhantes podem afetar a confiabilidade das informações divulgadas, o que tem proporcionado alterações na legislação e orientação profissional.

Diante do exposto, da lacuna observada de poucos estudos no Brasil versarem sobre os padrões de comportamento ético dos profissionais contábeis e da importância da ética para a sociedade, esta pesquisa tem como objetivo principal analisar a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis aos seus superiores. Por conseguinte, os objetivos secundários são: analisar os resultados obtidos no Brasil comparando-os com os do trabalho de Schultz *et al.* (1993), cujos questionários foram coletados na França, Estados Unidos da América e Noruega; e verificar se os resultados são impactados significativamente pelo efeito do gênero e idade sobre a ética.

Os resultados serão comparados entre os referidos países, pois segundo Hofstede (1983), a nacionalidade impacta nos processos gerenciais por três razões básicas: política, sociológica e psicológica. Politicamente, as pessoas são unidas pela história comum da nação, pelo sistema educacional, legal, associações e sindicatos, dentre outros. Sociologicamente, a nacionalidade tem um valor simbólico para os cidadãos. Psicologicamente, os pensamentos são influenciados por fatores culturais nacionais, identificados nas primeiras experiências da vida familiar e mais tarde nas experiências educacionais em escolas e organizações.

Diferente do estudo de Schultz *et al.* (1993), esta pesquisa tem como respondentes os profissionais contábeis, que conforme Lisboa *et al.* (1997), Barnes, Christensen e Stillman (2014), Lee (2013), e Alleyne *et al.* (2014), devem possuir como principal qualidade a honestidade, além da competência, produtividade e sociabilidade, sempre dizendo a verdade e resistindo às propostas cuja aceitação resultaria em um comportamento profissional antiético. Para coleta de dados foram utilizados os seis casos constantes no questionário da pesquisa original (SCHULTZ *et al.*, 1993) e incluídas as variáveis gênero e idade.

Pesquisas realizadas sobre o efeito do gênero na ética têm apresentado resultados distintos. Um grupo alcançou como resultado que o gênero não possui efeito sobre a ética (AL-ANSARI, 2002; DELLAPORTAS, 2006; GAUTSCHI III; JONES, 1998; LOWRY, 2003) ou é situacional (BORKOWSKI; UGRAS, 1992). Enquanto outros concluem que as mulheres têm maior capacidade de raciocínio ético do que os homens (HERNANDEZ; MCGEE, 2014; RUEGGER; KING, 1992; EYNON *et al.*, 1997; VENEZIA, 2004; WOODBINE, 2006). Existe pouca evidência empírica sobre o maior nível de capacidade de raciocínio ético dos homens em relação às mulheres (ABDOLMOHAMMADI; REEVES, 2000; SAAT *et al.*, 2010). Ou seja, pode-se observar que não existe um consenso em relação à existência do efeito gênero quando se trata de tomadas de decisões as quais envolvem questões éticas.

Pesquisas também têm investigado a associação entre o desenvolvimento do nível ético de um indivíduo e sua idade cronológica (REST, 1986 *apud* DELLAPORTAS, 2006; LOWRY, 2003). De acordo com este ponto de vista, o desenvolvimento ético é uma função da maturidade resultante de experiências de vida que mudam a estrutura básica conceitual pelas quais as questões éticas são analisadas.

Pesquisas realizadas sobre o efeito da faixa etária na ética também têm encontrado resultados divergentes. Lowry (2003), Ruegger e King (1992) e Hernandez e Macgee (2014) defendem que os mais velhos tendem a resistir a atos de corrupção em maior número que os mais jovens, comprovando a influência da faixa etária. Entretanto, Dellaportas (2006) não encontrou evidências de influência, e Ford e Richardson (1994) e Borkowski e Ugras (1992) obtiveram resultados inconclusivos.

2. MODELOS ÉTICOS E MODELOS DE DECISÃO

Reconhecer questões éticas é um desafio para o ambiente gerencial. Para isso, a literatura inclui inúmeros modelos de comportamento, que reconhece que em um contexto social, a ética está próxima a como as ações afetam os interesses de outras pessoas (PHUONG *et al.*, 2014). Cada questão ética envolve várias partes, algumas das quais se beneficiam, enquanto outras são prejudicadas ou colocadas em risco por uma ação específica. A caracterização do dano ou risco são feitas em termos de um ou mais grandes princípios ou valores éticos que são incorporados em um ou mais modelos normativos de comportamento (MERCHANT; STEDE, 2007).

Nesse sentido, a UNCTAD - Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (2002), explica que a ética está diretamente relacionada às práticas de boa governança, procurando garantir um comportamento ético nos negócios. Assim, o comportamento adotado pela empresa influenciará suas relações com consumidores, empregados, sindicatos, meio ambiente, autoridades reguladoras e organizações não governamentais.

Um modelo normativo de tomada de decisão ética deve incorporar o conjunto apropriado de ideais éticos (ISMAIL, 2014). Corroborando, Whittier *et al.* (2006) afirmam que diversos autores identificaram vários conjuntos de valores éticos, devido a sua importância para a ciência.

Cavanagh *et al.* (1981) defendem o uso de teorias do utilitarismo, dos direitos e da justiça como relevantes para a tomada de decisões éticas. Além desses, Schumann (2001) e Velasquez *et al.* (1996) incluem a cautela e virtudes.

Dos modelos citados, Merchant e Stede (2007) consideram como os mais comuns:

- Utilitarismo: nesse modelo, a ação correta é aquela que produz o melhor para a maioria das partes afetadas pela ação e não para a pessoa na qual realiza o ato;
- Direitos e deveres: sustenta que cada indivíduo tem certos direitos morais por ser humano, como: educação, saúde, habitação. Todo direito que um indivíduo tem cria uma obrigação ou não interferência por outra pessoa;
- Justiça: as pessoas devem ser tratadas da mesma forma, exceto quando elas são relevantemente diferentes; e
- Virtudes: são integridade (intenção de fazer o que é eticamente correto sem levar em conta o auto-interesse), lealdade (fidelidade à obediência) e coragem (força para se manter firme diante de dificuldades e pressões).

Apesar de sutis diferenças existentes entre os modelos éticos apoiados pelos autores, existe uma considerável sobreposição entre eles. Segundo Whittier *et al.* (2006), o modelo de um julgamento ético satisfatório deve incorporar, pelo menos, utilitarismo, direitos e valores morais de justiça.

Em 1978, Herbert A. Simon recebeu o Prêmio Nobel de Ciências Econômicas com o artigo *Rational Decision Making in Business Organizations*. Em seu trabalho, Simon (1979) disserta que o modelo empregado para a tomada de decisão possui como característica essencial a capacidade de efetuar ou recomendar decisões, com base em dados disponíveis no mundo real e os quais sejam possíveis a realização de cálculos, se necessário.

O modelo de Jones (1991) descreve os fatores organizacionais que influenciam a intenção e o comportamento moral, porém afetam diretamente o grau de intensidade moral da questão. Esse modelo minimiza o impacto dos fatores administrativos e do ambiente organizacional sobre as experiências de questões éticas (KELLEY; ELM, 2003).

Jones (1991) defende que a intensidade da moral é composta por seis dimensões, são elas: Magnitude das consequências (soma dos benefícios do ato moral em questão); Consenso social (opinião se a proposta é boa ou ruim); Probabilidade da ação (chance de o ato em questão realmente acontecer e causar as vantagens ou danos previstos); Imediatismo temporal (menor período de tempo entre o presente e o aparecimento de consequências da ação moral em questão); Proximidade (sentimento social, cultural, psicológico ou físico) que o agente moral tem pelos beneficiários do ato; e Concentração da ação (função inversa do número de pessoas afetadas por um ato de uma determinada magnitude).

Com base nas informações acima, observa-se uma preocupação em descrever os processos envolvidos na tomada de decisão reais, mas não são oferecidas sugestões para ajudar os tomadores de decisão neste processo.

A análise formal de decisão envolve a determinação quantitativa dos valores dos resultados esperados oriundo dos cursos alternativos de ação. Sugere-se que a alternativa a qual apresenta os resultados mais favoráveis seja a melhor (HO *et al.*, 2015; WHITTIER *et al.*, 2006).

Cabe frisar que diferentes pessoas analisando a mesma situação, podem chegar a diferentes tomadas de

decisões, por priorizarem diferentes princípios éticos. Não existe um modelo ético perfeito e completo.

Graham (1986) apresentou um modelo de percepções subjacentes à decisão dos indivíduos denunciarem atos questionáveis (SCHULTZ *et al.*, 1993). Esse modelo propõe que a probabilidade da denúncia aumenta a medida que aumenta a gravidade da irregularidade (materialidade do ato questionável) e responsabilidade pessoal do observador denunciar. Assim, as percepções de responsabilidade pessoal dependerão do papel do sujeito na organização e dos valores pessoais. Além disso, O custo pessoal deve ser inversamente relacionado à probabilidade de denunciar.

3. ÉTICA NOS PROCESSOS GERENCIAIS

O estudo da ética empresarial tem tomado maior destaque nas últimas décadas, em virtude dos escândalos contábeis que impactaram na confiança e no respeito da sociedade em relação às entidades, como os casos de escândalos contábeis na Enron, WordCom, Xerox e Parmalat (MEGLIORINI *et al.*, 2010).

Mohr e Webb (2005) observaram o impacto da responsabilidade social empresarial na percepção do consumidor e concluíram que a existência da ética e responsabilidade social empresarial gera um impacto positivo nos consumidores, influenciando sua decisão de compra. Já Bhattacharya e Sen (2004), verificaram que os consumidores podem apresentar uma reação positiva ou negativa, diante da responsabilidade social e ética empresarial. As pessoas estariam dispostas a pagar um pouco mais por um produto de uma empresa socialmente responsável e ética e deixar de realizar negócios com uma entidade antiética.

Em uma organização, pode-se destacar importantes processos de gestão intimamente relacionados à parte ética, dentre eles:

a) Orçamento

As entidades comumente definem metas de desempenho por departamento ou função, como parte de um processo para que alcance o desempenho desejado. Essas metas, geralmente são determinadas pelos empregados e superiores. Os empregados ao participar da definição de metas podem jogar com o sistema, distorcendo as informações e previsões que possuem, de forma a estabelecer uma meta mais fácil de ser alcançada. Ao reter ou manipular dados e informações que o seu conhecimento do negócio proporciona, o funcionário age contra a integridade (OLIVEIRA *et al.*, 2010).

O estabelecimento de metas inferiores (ao que deveria ser) é prejudicial para a empresa por diversos motivos: um objetivo fácil de ser alcançado pode ser um fator desmotivador para os funcionários. Além disso, mesmo diante de uma boa oportunidade de ultrapassar a meta significativamente, os funcionários podem hesitar em fazê-lo, pelo temor de que a meta seja fortemente aumentada para o próximo período (MERCHANT; STEDE, 2007).

b) Gerenciamento de resultados

Outra questão ética importante nas empresas trata-se do gerenciamento de resultados, com a manipulação de dados de relatórios com o intuito de agir em benefício próprio, de um grupo de pessoas ou entidades (HO *et al.*, 2015).

O gerenciamento de resultados pode ser utilizado através da manipulação de dados, técnicas e procedimentos contábeis. Os mais comumente utilizados são (SALAS; BLAKE; GUTIÉRREZ, 2005):

- Aumento ou redução de receitas e/ou despesas: algumas pessoas se utilizam de manobra disponível em alguns procedimentos contábeis, como a despesa de depreciação, ou manipulam dados disponíveis, retardando ou antecipando receitas, para resultar num valor mais adequado às suas necessidades;
- Aumento ou redução do ativo e/ou passivo: além da possível manipulação da depreciação/amortização acumulada, outras provisões, como por exemplo, as derivadas do teste de imparidade podem estar sujeitas a manobras em virtude de algum benefício pessoal ou do grupo.
- Reclassificação de ativos/ passivos: alguns itens patrimoniais podem ser indevidamente classificados em grupos diferentes de ativos ou passivos com o intuito de melhorar algum indicador financeiro, como a liquidez corrente, por exemplo.
- Gerenciamento de informações incluídas nos relatórios de administração ou parecer de auditoria: a administração e/ou auditores podem incluir ou omitir informações materiais, que poderiam influenciar os usuários da informação contábil.

c) Ética e controle

O comportamento dos empregados de uma organização resulta diretamente na eficiência e eficácia organizacional. Para gerir e monitorar esse comportamento as empresas têm investido em sistemas de controle gerenciais, os quais entre outras coisas determinam responsabilidades e recompensas para os funcionários (HO *et al.*, 2015; OYADOMARI *et al.*, 2010).

Para as organizações, a manutenção de um bom sistema de controle gerencial é vital para suas atividades. Entretanto, a existência de controle interno não é suficiente para impedir a ocorrência de fraudes. É necessário que haja uma cultura organizacional voltada para a ética e responsabilidade social, desde os níveis superiores, como forma de disseminar esse comportamento em toda organização (TUCKER III, 1988).

A definição de metas e responsabilidades funciona como um direcionador para o comportamento dos empregados de uma entidade. Contudo, como não há como definir regras, procedimentos, recompensas e controles para todos os comportamentos esperados, a cultura organizacional deve permear toda organização, como tentativa de preencher as lacunas existentes (SILVA; GOMES, 2008).

4. METODOLOGIA

Para realizar a coleta de dados deste estudo, o questionário de Schultz *et al.* (1993) foi traduzido e adaptado, além dos seis casos, foram adicionadas as variáveis gênero e idade. Os respondentes, cujas identidades não identificadas, foram informados da não existência de resposta correta para as questões. Cada caso envolve um conflito ético entre um superior e um subordinado. Três dos casos envolvem questões contábeis tradicionais. Para cada caso, os profissionais contábeis do Brasil foram solicitados a avaliar as seguintes variáveis, em uma escala 1 (muito baixo) a 9 (muito alto):

- Gravidade da questão: tamanho do dano social da ação praticada, que pode ou não ser denunciada;
- Responsabilidade de informar: dever ou obrigação de o subordinado informar ao seu superior o que está acontecendo; e
- Custos pessoais ao denunciar: problemas, riscos ou desconforto que podem surgir ao denunciar a ação.

No questionário, os indivíduos também precisavam expressar a probabilidade de o subordinado denunciar o ato questionável, em uma escala de 0 (nunca) a 10 (sempre).

Neste trabalho, atos questionáveis são definidos como as atitudes que violam os princípios de justiça, honestidade ou da organização. O modelo utilizado contém conflitos éticos com questões estruturadas de forma a possibilitar a observação do respondente quanto as já citadas variáveis, seguindo o modelo proposto por Graham (1986).

Para atingir o objetivo principal, serão testadas as seguintes hipóteses de pesquisa:

- H₁: Quanto maior a responsabilidade de informar, maior será a probabilidade de denunciar
- H₂: Quanto maior a gravidade do ato, maior será a probabilidade de denunciar
- H₃: Quanto maior o custo pessoal de denunciar, menor será a probabilidade de denunciar

Para se cumprir os objetivos secundários, tem-se as seguintes hipóteses secundárias de pesquisa:

- Q₁: Os resultados obtidos no Brasil diferem dos obtidos nos Estados Unidos, França e Noruega
- P₁: O gênero dos respondentes impacta nos resultados obtidos no Brasil
- R₁: A idade dos respondentes impacta nos resultados obtidos no Brasil

A finalidade dessa análise é poder identificar padrões de comportamento. Quanto ao segundo e terceiro objetivos secundários, a finalidade é averiguar, em cada uma das quatro variáveis estudadas, se a amostra analisada sofre influência do efeito do gênero e idade.

O questionário foi hospedado na página da *web* (www.surveymonkey.com). Um e-mail contendo seu *link* foi enviado para os profissionais de contabilidade, contadores e técnicos, registrados no Conselho Regional de Contabilidade. No total, a amostra não probabilística ficou constituída por 215 respondentes.

Para a análise dos dados, serão utilizadas as ferramentas estatísticas:

- Análise descritiva, por meio de medidas de tendência central, de tendência relativa e de medidas de

dispersão;

- Análise de correlação de Pearson entre as variáveis para verificar as hipóteses principais de pesquisa;
- e
- Análise de regressão linear múltipla e teste de médias *t* de *Student* para verificar as hipóteses secundárias de pesquisa.

A matriz de Pearson utilizou-se a escala de correlação sugerida por Santos (2007), em que classifica os itens em: correlação perfeita ($\rho = 1$), forte ($0,8 \leq \rho < 1$), moderada ($0,5 \leq \rho < 0,8$), fraca ($0,1 \leq \rho < 0,5$), ínfima ($0 < \rho < 0,1$) e correlação nula ($\rho = 0$).

A equação 1 mostra a equação de regressão múltipla utilizada nesse estudo. Cada variável será mensurada através dos dados obtidos por meio do questionário aplicado, em seguida, os resultados da análise serão comparados com os obtidos na França, Noruega e Estados Unidos da América.

$$Denun=C+Resp+Grav+Custo \quad (1)$$

Em que: a variável dependente será a probabilidade de denunciar (Denun) e as independentes serão: a constante (C), responsabilidade de informar (Resp), gravidade do ato (Grav) e custo pessoal de denunciar (custo).

5. ANÁLISE DOS DADOS

5.1 Perfil dos Respondentes

Tabela 1. Gênero e grau de instrução dos respondentes

Grau de Instrução	Feminino	Masculino	Total	%
Ensino Técnico	2	4	6	2,8%
Ensino Superior	42	76	118	54,9%
Especialização	31	35	66	30,7%
Mestrado	3	18	21	9,8%
Doutorado	2	2	4	1,9%
Total	80	135	215	100%

Como se observa na tabela 1, do total de 215 respondentes, 135 são do gênero masculino e 80 do feminino. Quanto ao grau de instrução, 118 respondentes são graduados sem pós-graduação, desses 42 mulheres e 76 homens, e 6 são técnicos em contabilidade, 66 são especialistas, 21 mestres e 4 doutores.

Tabela 2. Idade versus profissão dos respondentes

Idade	Contador	Professor	Gestor	Outras	Total
Até 31	83	10	3	20	116
Após 31	81	20	6	22	129
Total	164	30	9	42	245

Já em relação à profissão, 164 respondentes exercem a função de contador, 30 são docentes de graduação, 9 gestores e 42 exercem outras funções, como controladoria, auditoria, e funções públicas. Quanto à profissão, o respondente, poderia marcar mais de uma, por isso, o total de 245. No que diz respeito à faixa etária, a média foi de 36 anos, a mediana de 31, sendo a idade do profissional mais novo, 22, e do mais velho, 69 anos. Quando agrupada a idade pela mediana, observa-se que há uma predominância de professores e gestores com mais de 31 anos, 100% superior aos de idade igual ou inferior a 31.

5.2 Análise Descritiva das Variáveis por Caso

A tabela 3 apresenta a estatística descritiva das variáveis utilizadas.

Tabela 3. Estatística descritiva das variáveis

	Variáveis	Média	Mediana	Moda	Mínimo	Máximo	Desvio padrão	Assimetria
Caso 1	Gravidade do ato	7,63	9	9	1	70	2,72	-0,50
	Reponsabilidade de informar	8,27	9	9	0	101	1,62	-0,45
	Custo Pessoal	6,79	8	9	5	50	5,65	-0,39
	Probabilidade de denunciar	7,38	8	10	0	51	5,20	-0,50
Caso 2	Gravidade do ato	8,39	9	9	0	110	2,03	-0,30
	Reponsabilidade de informar	8,38	9	9	0	109	1,47	-0,43
	Custo Pessoal	7,13	8	9	3	69	5,66	-0,33
	Probabilidade de denunciar	8,04	9	10	0	57	3,85	-0,51
Caso 3	Gravidade do ato	7,64	8	9	1	63	2,53	-0,54
	Reponsabilidade de informar	7,89	8,5	9	0	77	2,31	-0,48
	Custo Pessoal	6,79	8	9	4	44	5,29	-0,42
	Probabilidade de denunciar	7,59	8	10	0	45	4,81	-0,50
Caso 4	Gravidade do ato	7,69	9	9	0	64	2,51	-0,52
	Reponsabilidade de informar	7,63	9	9	0	69	2,92	-0,47
	Custo Pessoal	6,87	8	9	4	51	5,45	-0,39
	Probabilidade de denunciar	7,27	7,5	10	2	39	5,78	-0,47
Caso 5	Gravidade do ato	7,86	9	9	0	66	2,41	-0,47
	Reponsabilidade de informar	7,86	9	9	0	75	2,77	-0,41
	Custo Pessoal	6,95	8	9	4	54	5,48	-0,37
	Probabilidade de denunciar	7,68	8	10	0	48	4,59	-0,51
Caso 6	Gravidade do ato	8,18	9	9	0	89	2,24	-0,37
	Reponsabilidade de informar	8,17	9	9	0	87	1,96	-0,42
	Custo Pessoal	6,97	8	9	5	55	5,53	-0,37
	Probabilidade de denunciar	8,32	9	10	0	57	3,32	-0,51
Média	Gravidade do ato	7,90	9	9	0	77	2,41	-0,45
	Reponsabilidade de informar	8,03	9	9	0	86	2,17	-0,44
	Custo Pessoal	6,92	8	9	4	54	5,51	-0,38
	Probabilidade de denunciar	7,71	8	10	0	50	4,59	-0,50

Analisando os dados através da estatística descritiva, observa-se que as variáveis Gravidade do ato, Responsabilidade de informar, Custo Pessoal e Probabilidade de informar, em todos os casos, possuem médias iguais e/ou superiores a 6,79, sendo a maior média, 8,39, obtida pela variável Gravidade do ato no caso 2 e a menor foi alcançada por Custo Pessoal, nos casos 1 e 3. Como as médias são elevadas, implica dizer que os profissionais contábeis tendem a denunciar atos questionáveis.

Quanto a mediana, verifica-se que, com exceção do caso 3, a mediana das variáveis Gravidade do ato e Responsabilidade de informar estão no nível 9, em outras palavras, 50% das respostas dos participantes para essas concentram-se nesse nível. No caso 4, a mediana da variável probabilidade de informar encontra-se entre o nível 7 e 8, ou seja, 50% dos respondentes fizeram a opção pelos níveis de 1 a 7 e os demais pelos 8 e 9.

Na maioria dos casos, Custo pessoal possui a mediana um pouco mais afastada da média do que as demais variáveis, esse resultado pode ser justificado pela elevada dispersão dos dados, conforme evidencia o desvio padrão, cujo médio é de 5,51. Outra variável que possui alta dispersão é a Probabilidade de denunciar.

A moda para as três primeiras variáveis, conforme tabela 3, é 9, representando a classe com a maior frequência de ocorrências. Enquanto, Probabilidade de denunciar, a moda é 10. Em relação à assimetria, em todos

os casos, as variáveis possuem uma distribuição de frequência assimétrica negativa.

5.3 Análises das Hipóteses Principais de Pesquisa

Para se investigar o objetivo principal de pesquisa, três hipóteses serão testadas (representadas por H_1 , H_2 e H_3). As variáveis foram definidas como *grav* (gravidade do ato), *resp* (responsabilidade de informar), *custo* (custo pessoal de denunciar) e *denun* (probabilidade de denunciar). A tabela 4 apresenta a matriz de correlação.

Tabela 4. Matriz de correlação entre as variáveis

	GRAV	CUSTO	DENUN	RESP
GRAV	1	0.95	0.86	0.60
CUSTO	0.95	1	0.69	0.45
DENUN	0.86	0.69	1	0.56
RESP	0.60	0.45	0.56	1

Conforme tabela 4, a análise das variáveis *resp* e *denun* apresentou um coeficiente de correlação de 0,56, o que indica uma moderada correlação positiva entre essas duas variáveis. Assim, opta-se pela não rejeição da hipótese de que essas duas variáveis são correlacionadas positivamente (H_1). Em relação às variáveis *grav* e *denun*, um ρ de 0,86 sugere uma forte correlação positiva entre as variáveis. Logo, opta-se pela não rejeição da hipótese (H_2).

Já a análise das variáveis *e* apresentou um coeficiente de correlação de 0,69, o que indica uma correlação moderada positiva entre essas variáveis. Assim, opta-se pela rejeição da hipótese de pesquisa, ou seja, não se verifica correlação inversa entre essas duas variáveis (H_3).

A tabela 5 apresenta o resultado da análise das hipóteses principais de pesquisa.

Tabela 5. Análise das hipóteses principais de pesquisa

Hipótese	Descrição	Decisão
H_1	Quanto maior a responsabilidade de informar, maior será a probabilidade de denunciar.	Não rejeição
H_2	Quanto maior a gravidade do ato, maior será a probabilidade de denunciar.	Não rejeição
H_3	Quanto maior o custo pessoal de denunciar, menor será a probabilidade de denunciar.	Rejeição

Como pode ser observado, os resultados das hipóteses H_1 e H_2 desse estudo corroboram com o Modelo de Graham, que propõe que a probabilidade de denunciar aumenta à medida que aumenta a gravidade da irregularidade e a responsabilidade pessoal do observador denunciar, o que conduz a não rejeição das hipóteses de pesquisa. Contudo, a hipótese H_3 não confirmou o indicado pelo modelo de Graham, de que o custo pessoal está inversamente relacionado à probabilidade de denunciar um ato questionável.

5.4 Análise das Hipóteses Secundárias de Pesquisa

Para se verificar o primeiro objetivo secundário de pesquisa (representado pela hipótese Q_1), serão realizados os testes de médias *t* de *student* para cada variável, ao nível de significância de 5%, além da análise de regressão múltipla.

5.4.1 Comparação Utilizando o Teste *t* de Student

Tabela 6. Médias e desvios padrões dos resultados do Brasil e da pesquisa de Schultz et al. (1993)

PROBABILIDADE DE DENUNCIAR						
PAÍS	CASO 1	CASO 2	CASO 3	CASO 4	CASO 5	CASO 6
BRASIL	7,38	8,04	7,59	7,27	7,68	8,32
N=215	(5,20)	(3,85)	(4,81)	(5,78)	(4,59)	(3,32)
FRANÇA	6,3	6,9	5,8	4,5	6	5,7
N=32	(2)	(1,8)	(2,1)	(2,2)	(2,4)	(2,4)
NORUEGA	5,9	6,6	5,6	4,9	5,1	7
N=40	(2,2)	(1,7)	(2,0)	(2,0)	(1,8)	(1,6)
ESTADOS UNIDOS	6,5	7,2	5,8	4	6	7
N=50	(2,4)	(1,8)	(2,2)	(2,1)	(2,1)	(2,0)
RESPONSABILIDADE DE INFORMAR						
	CASO 1	CASO 2	CASO 3	CASO 4	CASO 5	CASO 6
BRASIL	8,27	8,38	7,89	7,63	7,86	8,17
	(1,62)	(1,47)	(2,31)	(2,92)	(2,77)	(1,96)
FRANÇA	7,7	8,2	7,5	6,8	7	7,4
	(1,3)	(1,0)	(1,3)	(2,1)	(1,8)	(1,8)
NORUEGA	7,6	7,9	6,4	6	6,5	7,9
	(1,3)	(1,2)	(1,8)	(1,9)	1,8)	(1,3)
ESTADOS UNIDOS	7,7	8,6	7,4	6,8	7,2	8,1
	(1,3)	(0,7)	(1,7)	(2,1)	(1,8)	(1,5)
GRAVIDADE DO ATO						
	CASO 1	CASO 2	CASO 3	CASO 4	CASO 5	CASO 6
BRASIL	7,63	8,39	7,64	7,69	7,86	8,18
	(2,72)	(2,03)	(2,53)	(2,51)	(2,41)	(2,24)
FRANÇA	7,1	8,4	6,9	6,1	6,5	7,6
	(2,5)	(2,6)	(2,1)	(2,3)	(2,3)	(2,3)
NORUEGA	6,8	8,1	6,3	6,1	6,4	8,3
	(1,3)	(1,2)	(1,9)	(1,9)	(1,8)	(1,3)
ESTADOS UNIDOS	7	8,6	7,1	6,9	6,6	8
	(1,8)	(0,8)	(1,6)	(1,8)	(1,7)	(1,5)
CUSTO PESSOAL DE DENUNCIAR						
	CASO 1	CASO 2	CASO 3	CASO 4	CASO 5	CASO 6
BRASIL	6,79	7,13	6,79	6,87	6,95	6,97
	(5,65)	(5,66)	(5,29)	(5,45)	(5,48)	(5,53)
FRANÇA	5,8	5,8	5,3	5,5	5,2	4,7
	(2,5)	(2,6)	(2,1)	(2,3)	(2,3)	(2,3)
NORUEGA	4,4	5,2	4,1	5,1	5	3,9
	(2,1)	(2,1)	(2,0)	(2,1)	(2,0)	(1,8)
ESTADOS UNIDOS	7,1	7,7	7,2	7,3	6,4	6,4
	(2,1)	(1,5)	(1,9)	(2,0)	(2,1)	(2,1)

Nos resultados obtidos por Shultz *et al.* (1993), os respondentes estadunidenses se destacaram nas quatro variáveis estudadas, apresentando maior média em relação a probabilidade de denunciar, responsabilidade de informar, gravidade do ato e custo pessoal de denunciar que os franceses e noruegueses. Dessa forma, para verificar a existência de diferenças estatísticas entre os resultados deste estudo e os do estudo original, optou-se por comparar, inicialmente, os resultados do Brasil com os dos Estados Unidos da América. Se forem constatadas diferenças, elas existirão também em relação à França e Noruega.

Em relação à variável probabilidade de denunciar, a média de todos os casos obtida no Brasil foi de 7,71 e nos EUA de 6,08. O *t* calculado foi de 4,4637, o que indica diferença estatística significativa entre as médias. Assim, pode-se concluir que os brasileiros se comportaram de maneira positivamente mais forte, em relação à probabilidade de denunciar, que os respondentes estadunidenses, franceses e noruegueses.

Quanto à variável responsabilidade de informar, a média dos 6 casos obtida no Brasil foi de 8,03 e nos EUA de 7,63. O *t* calculado foi de 2,4762, o que sugere similaridade estatística entre as médias. Assim, apesar dos resultados do Brasil serem maiores que o dos EUA, não se pode afirmar que existe diferença estatística entre eles. Um novo teste foi realizado confrontando os resultados obtidos no Brasil com os da França, país com a segunda

maior média da pesquisa original. O t calculado foi de 5,3968, indicando diferença estatística entre os resultados obtidos. Dessa forma, pode-se concluir que, em relação à variável responsabilidade de informar, os resultados obtidos no Brasil são superiores, mas estatisticamente similares aos dos EUA e superiores estatisticamente aos da França e Noruega.

A média dos casos da variável gravidade do ato obtida no Brasil foi de 7,89 e nos EUA de 7,36. O t calculado foi de 2,5732, levemente superior ao t crítico de 2,5705. Logo, pode-se concluir que os respondentes brasileiros se comportaram de maneira positivamente mais forte, em relação à variável em questão, que os respondentes estadunidenses, franceses e noruegueses.

Quanto à variável custo pessoal de denunciar, a média obtida no Brasil foi de 6,91 e nos EUA de 7,01. Assim, pelo fato de a média brasileira ter sido inferior a americana, recorre-se ao país com segunda maior média, a França, com 5,38. O t calculado foi de 8,5952, indicando que os resultados obtidos no Brasil são estatisticamente superiores aos encontrados na França e Noruega. Dessa forma, observa-se que os respondentes dos EUA avaliaram de forma mais forte o custo pessoal de denunciar o ato questionável que os brasileiros, que por sua vez, avaliaram de forma mais forte que os franceses e noruegueses.

A comparação entre os respondentes dos países mostra que os brasileiros avaliaram de forma positivamente mais forte a probabilidade de denunciar o ato questionável e a percepção quanto à gravidade do ato, que os respondentes dos EUA, França e Noruega, respectivamente. Já em relação às variáveis responsabilidade de informar e custo pessoal de denunciar o ato, os estadunidenses avaliaram de forma mais forte, seguidos pelos brasileiros, franceses e noruegueses. Esses resultados confirmam a afirmação de Hofstede (1983), que a nacionalidade impacta nos processos gerenciais por razões políticas, sociológicas e psicológicas. As razões políticas podem ser explicadas pela união das pessoas em uma nação, com sistema educacional, legal, religioso e social em comum. As sociais podem ser explicadas pelo valor simbólico que a nacionalidade tem para os cidadãos. Já as psicológicas são explicadas pelos pensamentos comuns derivados de fatores culturais nacionais, como valores familiares, educacionais e das organizações.

5.4.2 Comparação Utilizando a Análise de Regressão Múltipla

A tabela 7 apresenta os dados da análise de regressão dos resultados obtidos no Brasil, Estados Unidos da América, França e Noruega, sendo os dados desses três últimos países extraídos do estudo de Schultz *et al.* (1993).

Tabela 7. Resultados da análise de regressão dos dados do Brasil e da pesquisa de Schultz et al. (1993)

BRASIL	Coefficiente Estimado	Estatística t	Significância
Intercepto	1,31	3,45	0,0060
Responsabilidade	0,60	9,76	0,0000
Gravidade	0,24	3,94	0,0001
Custo Pessoal	-0,04	-1,56	0,1193
R² Ajustado = 0.25			
FRANÇA			
Intercepto	1,01	1,58	0,11
Responsabilidade	0,61	5,66	0,01
Gravidade	0,06	0,54	0,58
Custo Pessoal	-0,01	-0,12	0,9
R ² Ajustado = 0.23			
NORUEGA			
Intercepto	1,5	2,95	0,01
Responsabilidade	0,4	4,7	0,01
Gravidade	0,31	3,93	0,01
Custo Pessoal	-0,15	-3	0,01
R ² Ajustado = 0.39			
ESTADOS UNIDOS			
Intercepto	1,76	2,97	0,01
Responsabilidade	0,6	5,72	0,01
Gravidade	0,16	1,54	0,12
Custo Pessoal	-0,2	-3,42	0,01
R ² Ajustado = 0.24			

Na Noruega, as variáveis responsabilidade de informar, gravidade do ato e custo pessoal são significantes para o modelo ($p=0.01$). Enquanto que no modelo dos Estados Unidos da América, apenas as variáveis responsabilidade de informar e custo pessoal são significativas ($p=0.01$). Já o modelo francês apresentou significância na utilização de apenas uma variável, responsabilidade de informar ($p=0.01$).

A equação 2 apresenta a equação obtida com os dados dos respondentes do Brasil (abaixo segue o p-valor).

$$\text{Denun} = 1,31 + 0,60 \text{ Resp} + 0,24 \text{ Grav} - 0,04 \text{ Custo} \quad (\text{equação 2})$$

(0.01) (0.00) (0.00) (0.12)

O modelo, obtido com os dados do Brasil, evidencia a significâncias das variáveis gravidade do ato ($p=0,00$) e responsabilidade de informar ($p=0,00$), o que não ocorreu com a variável custo pessoal ($p=0,12$). Entretanto, o valor de $-0,04$ da variável custo pessoal corrobora com o pressuposto estabelecido na terceira hipótese principal de pesquisa, que estabelece a relação inversa entre o custo pessoal de denunciar e a probabilidade de denunciar, apesar de não ser significativa estatisticamente para o modelo. O R^2 encontrado explica que 0,25 da regressão está explicando a variável Probabilidade de Denunciar. Este dado sugere a influência, na variável dependente, de outras variáveis independentes não contempladas no modelo utilizado nesta pesquisa, como ocorreu com a pesquisa de Shultz *et al.* (1993).

5.4.3 Análise da Influência do Gênero

Para investigar o segundo objetivo secundário de pesquisa (representado pela hipótese), utilizou-se o teste de médias *t* de Student, considerando-se um nível de significância de 5%.

Tabela 8. Teste de média das variáveis versus gênero

GRAVIDADE DO ATO	MASCULINO	FEMININO
Média	7,90	7,91
Stat t	-0,06	
P(T<=t) bi-caudal	0,95	
t crítico bi-caudal	2,57	
RESPONSABILIDADE DE INFORMAR		
Média	8,01	8,07
Stat t	-0,71	
P(T<=t) bi-caudal	0,51	
t crítico bi-caudal	2,57	
CUSTO PESSOAL		
Média	6,75	7,19
Stat t	-4,83	
P(T<=t) bi-caudal	0,00	
t crítico bi-caudal	2,57	
PROBABILIDADE DE DENUNCIAR		
Média	7,74	7,66
Stat t	1,41	
P(T<=t) bi-caudal	0,22	
t crítico bi-caudal	2,57	

Como mostra a tabela 8, as variáveis gravidade do ato, responsabilidade de informar e probabilidade de denunciar não possuem diferenças estatísticas entre os gêneros. Assim, opta-se pela rejeição da hipótese secundária de que o gênero influencia a percepção sobre essas três variáveis.

Em relação à variável custo pessoal, a média do gênero masculino foi de 6,75 e do feminino 7,19. O *t* calculado de $-4,83$ indica que há diferença estatística entre os gêneros para esta variável. Dessa forma, não se rejeita a hipótese secundária de pesquisa (P_1).

Esses resultados corroboram com as evidências empíricas expostas no referencial teórico em que se observa não haver de um consenso em relação à constatação do efeito gênero nas tomadas de decisões que envolvem questões éticas, como pode ser observado nos trabalhos de Al-Ansari (2002), Dellaportas (2006), Gautschi III e Jones (1998) e Lowry (2003)

5.4.4 Análise da Influência da Idade

Este item tem por intuito investigar o terceiro objetivo secundário de pesquisa (representado pela hipótese R_1). Para a realização da análise, os dados foram agrupados por idade e separados pela mediana (31 anos) em dois grupos, denominados *faixa etária 1* (para os dados abaixo da mediana) e *faixa etária 2*. A ferramenta estatística utilizada foi o teste de médias *t* de *student*, considerando-se o nível de significância de 5%.

Tabela 9. Estudo da influência da idade nas variáveis

GRAVIDADE DO ATO	<i>Faixa etária 1</i>	<i>Faixa etária 2</i>
Média	7,8103	7,9841
Stat t	-1,8203 2,5706	
t crítico bi-caudal		
RESPONSABILIDADE DE INFORMAR	<i>Faixa etária 1</i>	<i>Faixa etária 2</i>
Média	7,9327	8,1318
Stat t	-2,5373 2,5706	
t crítico bi-caudal		
CUSTO PESSOAL	<i>Faixa etária 1</i>	<i>Faixa etária 2</i>
Média	7,0279	7,2117
Stat t	-1,7420 2,5706	
t crítico bi-caudal		
PROBABILIDADE DE DENUNCIAR	<i>Faixa etária 1</i>	<i>Faixa etária 2</i>
Média	7,5155	7,9045
Stat t	-2,8439 2,5706	
t crítico bi-caudal		

Como pode ser observado na tabela 8, em relação às variáveis gravidade do ato, custo pessoal e responsabilidade de informar, as médias obtidas nos grupos *faixa etária 1* e *2* não apresentam diferenças estatísticas. Assim, opta-se pela rejeição da hipótese secundária de pesquisa de que a idade influencia a percepção dos respondentes sobre a gravidade do ato, para essas variáveis.

Quanto à variável probabilidade de denunciar, como as médias foram de 7,51 e 7,90 para os grupos *faixa etária 1* e *2*, respectivamente, e o *t* calculado de -2,84, há evidência de diferença estatística entre os grupos analisados. Dessa forma, não se rejeita a hipótese secundária de pesquisa (R_1) para essa variável.

A análise da influência do gênero nas variáveis revela que a idade causou influência em apenas uma, a probabilidade de denunciar. Este resultado apoia os resultados inconclusivos de Borkowski e Ugras (1992), Dellaportas (2006) e Ford e Richardson (1994), que indicam resultados inconclusivos quanto à influência da idade na ética.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve por objetivo principal analisar a tendência de profissionais de contabilidade denunciar atos questionáveis; e como objetivos secundários: comparar os resultados obtidos no Brasil com os do trabalho original, coletados na França, Estados Unidos da América e Noruega e, em seguida, verificar se os resultados são impactados pelo efeito gênero e idade na ética. O pressuposto do estudo é que esses profissionais devem ser honestos, sempre dizendo a verdade e resistindo às propostas cuja aceitação resultaria em um comportamento profissional antiético.

Para a realização dos testes empíricos foi aplicado o questionário do estudo de Schultz *et al.* (1993), com seis casos envolvendo conflitos éticos e a inclusão das variáveis gênero, idade, grau de instrução e profissão. Para cada caso, os respondentes precisavam avaliar a Gravidade da questão, Responsabilidade de informar, Custos pessoais ao denunciar, além da Probabilidade de o subordinado denunciar o ato questionável, conforme o Modelo de Graham.

Para se cumprir o objetivo principal de pesquisa, três hipóteses envolvendo as quatro variáveis utilizadas foram estabelecidas: a probabilidade de denunciar um ato questionável é correlacionada positivamente à responsabilidade de denunciar esse ato (H_1); A gravidade do ato é correlacionada positivamente com a probabilidade de denunciar (H_2); e a probabilidade de denunciar um ato questionável é correlacionada inversamente ao custo pessoal que se espera por denunciar esse ato (H_3). Os resultados indicam a não-rejeição de H_1 e H_2 e a rejeição de H_3 .

O primeiro objetivo secundário de pesquisa determinou a comparação dos resultados obtidos no Brasil com os do trabalho de Schultz *et al.* (1993), de forma a testar se a nacionalidade impacta nas quatro variáveis estudadas. Os resultados indicam que os brasileiros avaliaram de forma positivamente mais forte a probabilidade de denunciar o ato questionável e a percepção quanto à gravidade do ato que os respondentes dos EUA, França e Noruega, respectivamente. No entanto, a análise das variáveis responsabilidade de informar e custo pessoal de denunciar mostra que os estadunidenses avaliaram de forma mais forte que os brasileiros, seguidos pelos franceses e noruegueses, respectivamente. Assim, para a amostra pesquisada, é possível afirmar que a nacionalidade impacta no modelo de Graham, como defendido por Hofstede (1983).

Os resultados da análise de regressão com os dados obtidos no Brasil mostram que os respondentes utilizaram as variáveis gravidade do ato e responsabilidade de informar de forma significativa, o que não ocorreu com a variável custo pessoal. Apesar de não invalidar o modelo, o R^2 de 0,26 pode ser considerado baixo, mas bem próximo dos encontrados na França (0,23), Noruega (0,39) e Estados Unidos da América (0,24) pela pesquisa seminal. De toda forma, um R^2 ajustado baixo significa dizer que outras variáveis independentes devem ser adicionadas ao modelo.

Já em relação ao segundo e ao terceiro objetivos secundários, de verificar se o gênero e a idade dos pesquisados influenciam sua decisão em relação as variáveis estudadas, a análise mostrou que não houve consenso sobre a influência do gênero e da idade sobre ética. Independente de gênero e idade, os respondentes são éticos.

REFERÊNCIAS

- ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J.; REEVES, M. Francis. Effects of education and intervention on business students' ethical cognition: A cross sectional and longitudinal study. **Teaching Business Ethics**, v. 4, n. 3, p. 269-284, 2000.
- ALLEYNE, Philmore *et al.* Factors Influencing Ethical Intentions Among Future Accounting Professionals in the Caribbean. **Journal of Academic Ethics**, v. 12, n. 2, p. 129-144, 2014.
- AL-ANSARI, Eissa M. Effects of gender and education on the moral reasoning of Kuwait university students. **Social Behavior and Personality: an international journal**, v. 30, n. 1, p. 75-82, 2002.
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS. **Report to the Nation: Occupational Fraud and Abuse**. Association of Certified Fraud Examiners, 2014. Disponível em: <<http://www.acfe.com/rtn/docs/2014-report-to-nations.pdf>>.
- BHATTACHARYA, C.B.; SEN, S. Doing better at doing good: when, why, and how consumers respond to corporate social initiatives. **California Review Management**, v. 47, n. 1, 9-24, 2004.
- AL-ABDULLAH, Riyadh. Ethical awareness: do we need to teach accounting ethics? The case of Bahrain. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 10, n. 3, p. 270-296, 2014.
- BARNES, Jeffrey N.; CHRISTENSEN, David S.; STILLMAN, Tyler F. For the Accounting Profession, Leadership Matters Regarding Ethical Climate Perceptions. **Journal of Accounting, Ethics and Public Policy**, v. 15, n. 1, 2014.
- BORKOWSKI, Susan C.; UGRAS, Yusuf J. The ethical attitudes of students as a function of age, sex and experience. **Journal of Business Ethics**, v. 11, n. 12, p. 961-979, 1992.
- BRANCHER, C.; NEU, M. A.; BOFF, M. L. Ética profissional: entendimento dos acadêmicos de Ciências Contábeis da Unoesc. **Unoesc & Ciência (ACSA)**, v. 1, n. 1, p. 31-38, 2010.

- CAVANAGH, Gerald F.; MOBERG, Dennis J.; VELASQUEZ, Manuel. The ethics of organizational politics. **Academy of Management Review**, v. 6, n. 3, p. 363-374, 1981.
- DELLAPORTAS, Steven. Making a difference with a discrete course on accounting ethics. **Journal of Business Ethics**, v. 65, n. 4, p. 391-404, 2006.
- EYNON, Gail; HILLS, Nancy Thorley; STEVENS, Kevin T. Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. **Journal of Business Ethics**, v. 16, n. 12-13, p. 1297-1309, 1997.
- FORD, Robert C.; RICHARDSON, Woodrow D. Ethical decision making: A review of the empirical literature. **Journal of Business Ethics**, v. 13, n. 3, p. 205-221, 1994.
- GAUTSCHI III, Frederick H.; JONES, Thomas M. Enhancing the ability of business students to recognize ethical issues: An empirical assessment of the effectiveness of a course in business ethics. **Journal of Business Ethics**, v. 17, n. 2, p. 205-216, 1998.
- HERNANDEZ, Teresa; MCGEE, Robert W. **Ethical attitudes toward taking a bribe: A study of three Latin American countries**. Available at SSRN 2426955, 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2426955>>.
- HO, Simon SM et al. CEO Gender, Ethical Leadership, and Accounting Conservatism. **Journal of Business Ethics**, v. 127, n. 2, p. 351-370, 2015.
- ISMAIL, Suhaiza. Effect of ethical ideologies on ethical judgment of future accountants: Malaysian evidence. **Asian Review of Accounting**, v. 22, n. 2, p. 145-158, 2014.
- KARPOFF, Jonathan M.; LEE, D. Scott; MARTIN, Gerald S. The cost to firms of cooking the books. **Journal of Financial and Quantitative Analysis**, v. 43, n. 03, p. 581-611, 2008.
- KELLEY, Patricia C.; ELM, Dawn R. The effect of context on moral intensity of ethical issues: Revising Jones's issue-contingent model. **Journal of Business Ethics**, v. 48, n. 2, p. 139-154, 2003.
- LEE, GyeongRak. A Study on Effective Accounting Ethics Education and Alternative of Ethical Dilemma. **Journal of Convergence Information Technology**, v. 8, n. 17, p. 98, 2013.
- LISBOA, Lázaro Plácido et al. *Ética geral e profissional em contabilidade*. São Paulo: Atlas, p. 91-100, 1997.
- LOWRY, Diannah. An investigation of student moral awareness and associated factors in two cohorts of an undergraduate business degree in a British university: Implications for business ethics curriculum design. **Journal of Business Ethics**, v. 48, n. 1, p. 7-19, 2003.
- MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives**. Pearson Education, 2007.
- MEGLIORINI, Evandir *et al.* *Ética na contabilidade de custos—dilemas dos profissionais da contabilidade de custos*. **Revista de Contabilidade do mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (on-line), v. 13, n. 3, 2010.
- MOHR, Lois A.; WEBB, Deborah J. The effects of corporate social responsibility and price on consumer responses. **Journal of Consumer Affairs**, v. 39, n. 1, p. 121-147, 2005.
- OLIVEIRA, Cosmo Rogério de; LAVARDA, Carlos Eduardo; PATON, Claudécir. Fatores Determinantes da Folga Orçamentária Associados ao Ciclo de Vida Organizacional. In: *Seminários em Administração (SEMEAD)*, 13., 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/Semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/647.pdf>>. Acesso em: 1 dez. 2013.
- OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu *et al.* *Sistemas de controle gerencial: estudo de caso comparativo em empresas inovadoras no Brasil*. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 4, p. 21-34, 2010.
- PHUONG, Ngo Thai; FISHER, Greg; MUJTABA, Bahaudin G. Ethical decision-making of banking and finance professionals and students. **Asian Journal of Business Ethics**, v. 3, n. 2, p. 141-153, 2014.
- RUEGGER, Durwood; KING, Ernest W. A study of the effect of age and gender upon student business ethics. **Journal of Business Ethics**, v. 11, n. 3, p. 179-186, 1992.
- SAAT, Maisarah Mohamed; PORTER, Stacey; WOODBINE, Gordon. The effect of ethics courses on the ethical judgement-making ability of Malaysian accounting students. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, v. 8, n. 2, p. 92-109, 2010.
- SANTOS, Carla. **Estatística descritiva: manual de auto-aprendizagem**. Lisboa: Edições Sílabo, 2007.
- SCHULTZ, Joseph J. et al. An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. **Journal**

- of Accounting Research**, p. 75-103, 1993.
- SCHUMANN, Paul L. A moral principles framework for human resource management ethics. **Human Resource Management Review**, v. 11, n. 1, p. 93-111, 2001.
- SECRETARIAT, UNCTAD. E-commerce and development report 2001. **United Nations Conference on Trade and Development**. 2002.
- SILVA, Vaner Guimarães da; GOMES, Josir Simeone. O uso do código de conduta ética como instrumento de controle gerencial: estudo de casos em empresas internacionalizadas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 10, p. 111-128, 2008.
- SIMON, Herbert A. Rational decision making in business organizations. **The American economic review**, p. 493-513, 1979.
- TUCKER III, James J. An Early Contribution of Kenneth W. Stringer: Development A. **Accounting Horizons**, v. 3, n. 2, p. 28, 1989.
- VELASQUEZ, Manuel *et al.* thinking ethically: A framework for moral decision making. **Issues in Ethics**, v. 7, n. 1, 1996.
- WHITTIER, Nathan C.; WILLIAMS, Scott; DEWETT, Todd C. Evaluating ethical decision-making models: a review and application. **Society and Business Review**, v. 1, n. 3, p. 235-247, 2006.