

**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Florinda Maria da Silva Fernandes Ferreira

**O comportamento ético dos profissionais da contabilidade em Portugal: Um estudo exploratório**



**Universidade do Minho**

Escola de Economia e Gestão

Florinda Maria da Silva Fernandes Ferreira

**O comportamento ético dos profissionais  
da contabilidade em Portugal: Um estudo  
exploratório**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da  
**Doutora Delfina Rosa Rocha Gomes**

## DECLARAÇÃO

Nome: Florinda Maria da Silva Fernandes Ferreira

Endereço eletrónico: [florinda.ferreira@sapo.pt](mailto:florinda.ferreira@sapo.pt) Telefone: 253 284 569

Nº do Cartão de Cidadão: 3843380 ozz4

Título da Dissertação de Mestrado:

**O comportamento ético dos profissionais da contabilidade em Portugal: Um estudo exploratório**

Orientadora:

Doutora Delfina Rosa Rocha Gomes

Ano de Conclusão: 2013

Designação do Mestrado:

Mestrado em Contabilidade

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO, APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE AUTORIZAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

Assinatura \_\_\_\_\_

## **Agradecimentos**

*A gratidão é o único tesouro dos humildes.*

William Shakespeare

A realização do presente trabalho não teria sido possível sem o apoio, ajuda, orientação, compreensão, acompanhamento e incentivo de várias pessoas e instituições, a quem quero dirigir os meus agradecimentos.

Em primeiro lugar, expresso um sincero e profundo agradecimento à minha orientadora, a Professora Doutora Delfina Gomes. Agradeço por ter aceite orientar este trabalho, pela ajuda na escolha do tema que fez despertar em mim o interesse nesta área de investigação. Agradeço também o apoio, o acompanhamento permanente, as sugestões transmitidas durante a elaboração da dissertação, fundamentais para a concretização deste trabalho.

A realização deste trabalho não teria sido possível sem a colaboração da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, nomeadamente o seu Bastonário António Domingues de Azevedo, a quem agradeço profundamente a cedência dos dados estatísticos que serviram de base a este estudo.

Aos Serviços de Documentação da Universidade do Minho, pela ajuda prestada na obtenção de bibliografia.

Deixo também uma palavra de agradecimento aos professores do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho, pelo conhecimento que me transmitiram e o estímulo que sempre me deram para me lançar neste desafio.

À Professora Liliana Pereira, dirijo os meus agradecimentos pela colaboração e apoio na elaboração da análise estatística do estudo.

Aos meus colegas do mestrado, pela amizade, a solidariedade e a boa disposição com que em conjunto fizemos este percurso, em particular à Hermínia e Paula Ferreri com quem mais partilhei angústias e alegrias.

Um agradecimento muito especial para João Carlos, meu marido, por todo o tempo que não lhe pude dedicar, em prol da realização deste trabalho, pelo seu apoio e palavras de incentivo e, essencialmente, por me ter feito acreditar que era capaz. À minha mãe agradeço os valores e o apoio que sempre me proporcionou ao longo da vida. À minha filha e ao meu pai, que já não se encontram entre nós, e que são os meus anjos da guarda.

Finalmente, agradeço a toda à minha família e amigos e a todos os que me acompanharam ao longo deste tempo, a quem peço a compreensão pelos momentos de ausência.

A todos o meu muito obrigado.

Dezembro de 2013

Florinda Ferreira

## **O comportamento ético dos profissionais da contabilidade em Portugal: Um estudo exploratório**

### **Resumo**

Num mundo cada vez mais carente de valores éticos, os profissionais da contabilidade, na sua atividade profissional, estão frequentemente expostos a dilemas éticos, e nem sempre escolhem a opção mais ética. Quando estas situações vêm ao conhecimento público, a reputação e a confiança na classe é abalada, pelo que conhecer o comportamento dos profissionais da contabilidade torna-se um imperativo ético da profissão. Assim, este estudo tem como objetivo principal compreender o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em Portugal, através do estudo das infrações cometidas pelos profissionais e as implicações dessas infrações em termos de sanções disciplinares.

O estudo empírico foi realizado através da análise de dados estatísticos, com recurso a técnicas de estatística descritiva e testes não paramétricos. Este estudo analisou as infrações éticas de 970 profissionais de contabilidade que cometeram infrações disciplinares entre 2002 e 2012. Os dados para este trabalho foram facultados pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

O presente estudo comprovou, e de forma consistente com os estudos internacionais, que os princípios que os profissionais da contabilidade mais violam, são o da competência, lealdade e o da idoneidade, e que a existência de um código de ética influencia positivamente a tomada de decisão ética. Outra conclusão foi que as mulheres são significativamente mais éticas do que os homens. Outra descoberta foi que os profissionais da contabilidade mais velhos foram menos éticos do que os mais novos.

**Palavras-chave:** Ética, contabilidade, comportamento e infrações éticas, Técnicos Oficiais de Contas.



## **Abstract**

### **The ethical behavior of accounting professionals in Portugal: An exploratory study**

In a world increasingly devoid of ethical values, the accounting professionals in their professional activity, are often exposed to ethical dilemmas, and do not always choose the most ethical option. When these situations come to public knowledge, reputation and confidence is shaken in the class, so know the behavior of the accounting profession becomes an ethical imperative of the profession. Therefore, this study aims to understand the ethical behavior of accounting professionals in Portugal, through the study of offenses committed by professionals and the implications of these violations in terms of disciplinary sanctions.

The empirical study was conducted by analyzing statistical data, using techniques of descriptive statistics and nonparametric tests. This study examined the ethical violations of 970 accounting professionals who have committed disciplinary offenses between 2002 and 2011. Data was obtained from the *Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas* [Portuguese Chartered Accounting Order].

The present study confirmed, in accordance with international literature, that the principles more violate for the accounting profession, are the competence, loyalty and the reputation, and that the existence of a code of ethics positively influences ethical decision making. Another conclusion was that women are significantly more ethical than men. Another finding was that older accounting professionals were less ethical than the younger.

**Key-words:** Ethics, accounting, ethical behavior and ethical violations, Chartered Accountants.



Índice	
Agradecimentos .....	iii
Resumo .....	v
Abstract.....	vii
Abreviaturas e Siglas .....	xiii
Índice de Tabelas .....	xv
Índice de Gráficos.....	xvii
Capítulo 1: Introdução .....	1
1.1 Cenário de investigação e motivação .....	1
1.2 Objetivos do estudo .....	3
1.3 Questões-chave.....	3
1.4 Métodos de investigação, período e metodologia .....	4
1.5 Estrutura do estudo .....	5
Capítulo 2: Revisão da Literatura.....	9
2.1 Evolução do conceito de ética .....	9
2.1.1 A Ética na Civilização Grega.....	9
2.1.2 A Ética Medieval e Renascentista.....	13
2.1.3 A Ética na idade Moderna e Contemporânea .....	16
2.2 Ética, Moral e Deontologia.....	17
2.2.1 Ética, Moral e Deontologia: clarificar conceitos.....	17
2.2.2 Éticas teleológicas e deontológicas.....	22
2.2.2.1 Ética consequencialista ou da utilidade .....	23
2.2.2.2 Ética deontológica, ou do dever moral .....	26
2.2.3 A Ética das Virtudes.....	27
2.3 Códigos de ética e de conduta .....	29
2.4 Resumo .....	33
Capítulo 3: A ética, o processo de tomada de decisão e a contabilidade .....	35

3.1 Modelos de tomada de decisão .....	35
3.2 A Influência dos Fatores Individuais .....	39
3.2.1 Personalidade .....	40
3.2.2 Valores Culturais / Nacionalidade .....	42
3.2.3 Valores Pessoais .....	44
3.2.4 Desenvolvimento Cognitivo Moral.....	45
3.2.5 Idade.....	46
3.2.6 Género.....	47
3.2.7 Educação/ Emprego / Experiência .....	50
3.2.8 Comprometimento Organizacional.....	52
3.3 A Influência dos Fatores Organizacionais.....	52
3.3.1 Recompensas / Sanções .....	52
3.3.2 Cultura Ética .....	54
3.3.3 Código de Ética .....	55
3.3.4 Cultura Organizacional .....	56
3.4 Ética e Contabilidade.....	57
3.4.1 Os escândalos financeiros .....	57
3.4.2 Ética em contabilidade .....	59
3.5 Resumo .....	65
Capítulo 4: Metodologia da investigação .....	67
4.1 Metodologia de investigação .....	67
4.2 Caracterização do universo de pesquisa .....	69
4.3 Técnica de recolha e análise de dados .....	70
4.4 Resumo .....	72
Capítulo 5: O enquadramento da profissão de TOC em Portugal.....	75
5.1 A evolução da profissão de Técnico de Contas.....	75
5.2 Os princípios do Código Deontológico dos TOC's.....	78
5.3 Os princípios do Código Ética da IFAC.....	79
5.4 Os deveres do Técnico Oficial de Contas.....	82

5.5 As penalidades .....	85
5.6 O Conselho Disciplinar da OTOC.....	87
5.7 Resumo .....	88
Capítulo 6: Análise e discussão dos dados .....	91
6.1 Caracterização da amostra .....	91
6.2 Participações disciplinares.....	92
6.3 Penas aplicadas no período de 2002-2011 .....	94
6.4 Análise das denúncias no período de 2009-2012 .....	100
6.5 Discussão .....	121
Capítulo 7: Conclusão .....	127
7.1 Principais conclusões.....	127
7.2 Contribuições e limitações do estudo .....	129
7.3 Investigação futura .....	130
Apêndice 1 .....	132
Apêndice 2.....	133
Apêndice 3 .....	133
Apêndice 4.....	134
Apêndice 5 .....	134
Apêndice 6.....	135
Apêndice 7.....	136
Apêndice 8.....	136
Apêndice 9.....	137
Apêndice 10.....	137
Apêndice 11 .....	138
Apêndice 12.....	138

Apêndice 13.....	139
Apêndice 14.....	140
Referências Bibliográficas.....	141

## Abreviaturas e Siglas

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
APOTEC	Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade
CCI	Código da Contribuição Industrial
CDe	Código Deontológico
CD	Conselho Disciplinar
CDTOC	Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas
CIMA	<i>Chartered Institute of Management Accountants</i>
CMAs	<i>Certified Management Accountants</i>
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CPAs	<i>Members of the AICPA, Certified Public Accountants</i>
CTOC	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DGCI	Direcção-Geral das contribuições e Impostos
DIT	<i>Defining Issues Test</i>
ECTOC	Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
EOTOC	Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
ETOC	Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas
EUA	Estados Unidos da América
IBM	<i>International Business Machines</i>
ICAI	<i>Institute of Chartered Accountants in Ireland</i>
ICAS	<i>Institute of Chartered Accountants of Scotland</i>
IES	Informação Empresarial Simplificada
IESBA	<i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>

MBA	<i>Master in Business Administration</i>
MES	<i>Multidimensional Ethics Scale</i>
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PBL	<i>Problem Based Learning</i>
PLS	<i>Partial Least Squares</i>
QSR NUDIST	<i>Non-numerical Unstructured data Indexing Searching and Theorizing</i>
SOX	<i>Sarbanes –Oxley</i>
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>
TOC	Técnico Oficial de Contas
TOC's	Técnicos Oficiais de Contas
EU	União Europeia
UK	<i>United Kingdom</i>
USA	<i>United States of America</i>

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1- Habilitações Literárias dos TOC's no período 2002-2011.....	92
Tabela 2 - Número de participações registadas entre 2002-2011.....	93
Tabela 3 - Ano do Acórdão * Pena Aplicada.....	94
Tabela 4 - Ano do Acórdão * Pena Aplicada.....	95
Tabela 5 - Pena Aplicada * Sexo do TOC.....	96
Tabela 6 - Grau Académico * Pena Aplicada.....	97
Tabela 7 - Teste de Shapiro-Wilk para avaliar a distribuição da idade.....	98
Tabela 8 - Teste Mann-Whitney.....	98
Tabela 9 - Faixa Etária (45 anos) * Pena Aplicada.....	99
Tabela 10 - Teste T ao género dos infratores.....	99



## Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Distribuição do género dos TOC's no período 2002-2011 .....	91
Gráfico 2 - Número de infrações por ano .....	94
Gráfico 3- Número de registos na amostra, por pena, entre 2002 e 2011 .....	96
Gráfico 4 - Denúncias totais entre 2009-2012 .....	100
Gráfico 5 - Natureza das infrações denunciadas .....	103
Gráfico 6 - Falta de entrega e entrega extemporânea de declarações fiscais .....	104
Gráfico 7 - Retenção de documentos.....	104
Gráfico 8 - Incorrecções técnicas (contabilísticas e fiscais).....	105
Gráfico 9 - Assunção de funções, havendo honorários em dívida ao colega antecessor ..	105
Gráfico 10 - Comportamento contrário à dignidade da profissão .....	106
Gráfico 11 - Falta de comunicações ao colega antecessor .....	106
Gráfico 12 - Falta de colaboração/informação ao cliente.....	107
Gráfico 13 - Angariação ilícita de clientela.....	107
Gráfico 14 - Apropriação de verbas confiadas para pagamento de contribuições e impostos .....	108
Gráfico 15 - Violação do princípio da responsabilidade .....	108
Gráfico 16 - Abandono indevido de funções.....	109
Gráfico 17 - Incumprimento do regulamento de Controlo de Qualidade.....	109
Gráfico 18 - Falsificação de documentos .....	110
Gráfico 19 - Falta de cumprimentos do artº 10º (número de clientes, volume de negócios) .....	110
Gráfico 20 - Falta de entrega e entrega extemporânea de declarações parafiscais a seu cargo .....	111
Gráfico 21 - Falta de colaboração para com o colega sucessor.....	111
Gráfico 22 - Burla.....	112

Gráfico 23 - Quebra de independência técnica no exercício de funções.....	112
Gráfico 24 - Concorrência desleal .....	113
Gráfico 25 - Falta de contrato escrito relativo à prestação de serviços de TOC .....	113
Gráfico 26 - Subscrição de declarações fiscais e outros documentos que não resulta do exercício de funções .....	114
Gráfico 27 - Aceitação de trabalhos sem a adequada capacidade técnica e meios (Princípio da Idoneidade) .....	114
Gráfico 28 - Recusa de encerramento de exercício fiscal .....	115
Gráfico 29 - Incompatibilidade no exercício de funções.....	115
Gráfico 30 - Falta de colaboração com a Administração Fiscal.....	116
Gráfico 31 - Quebra de sigilo profissional .....	116
Gráfico 32 - Fraude Fiscal .....	117
Gráfico 33 - Falta de colaboração com a Ordem.....	117
Gráfico 34 - Comportamento contrário à dignidade e prestígio da Ordem.....	118
Gráfico 35 - Prática de atos da competência de outros profissionais .....	118
Gráfico 36 - Não participação ao Ministério Público, através da Ordem, de crimes públicos .....	119
Gráfico 37 - Omissão de pedido de recusa de assinatura junto da Direção.....	119
Gráfico 38 - Infração divulgação e/ou crítica do trabalho efetuado por colega sem o seu consentimento.....	120
Gráfico 39 - Comportamento contrário à dignidade e prestígio dos Órgãos Sociais e respetivos membros .....	120

## **Capítulo 1: Introdução**

### **1.1 Cenário de investigação e motivação**

Os escândalos financeiros dos últimos anos colocaram o sistema financeiro à beira do colapso, originando uma crise de confiança nos mercados, e enormes desafios aos Estados para combater a mais grave recessão económica desde a Grande Depressão de 1930 (Alexandre, Martins, Andrade, Catro, & Bação, 2009). Estes acontecimentos vieram pôr em evidência as questões éticas que estiveram na base da crise.

Para Bampton e Cowton (2009), os recentes escândalos contabilísticos e financeiros, tais como Enron e WordCom nos Estados Unidos da América e a Parmalat na Europa, chamaram a atenção de um público mais amplo para a questão da ética na contabilidade. Despertaram também a atenção da profissão para estas questões, que originaram vários estudos relacionados com a ética (Helliard & Bebbington, 2004; Lovell, 2005; Pierce, 2006; McPhail, 2006; Molyneaux, 2008), publicados pelo *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS).

No cenário atual a ética reclama a urgente inversão desta tendência porque talvez com demasiada frequência se constate, sem paralelos, o aplauso do imoral e o desprezo do virtuoso, sendo muitos os que sentem o apelo antiético para o alcance de benefícios e de sucesso, o que deverá ser substituído pela honorabilidade e brio pessoal (Moreira, 1999). Apesar das alterações legislativas ao nível da regulação e de supervisão, os escândalos financeiros continuam a existir, o que nos leva a continuar a reconhecer, cada vez mais, a importância das questões éticas na imagem da contabilidade. Tal ocorre porque a Contabilidade desempenha um papel determinante no desenvolvimento social e económico de uma nação (Torre & Proença, 2010).

Em Portugal o preparador da informação financeira é o Técnico Oficial de Contas (TOC), e esta atividade é regulada pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), a quem compete representar os interesses profissionais dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC's), e superintender em todos os aspetos relacionados com o exercício das suas funções. Os TOC's têm a função de elaborar a informação financeira, e muito embora a responsabilidade pela apresentação das contas seja da administração o contributo destes profissionais em todo este processo é relevante (Torre & Proença, 2010). Não basta ao profissional a preparação técnica, mas encontrar uma finalidade social superior nos

serviços que executa, defendendo os princípios e valores éticos da profissão (Lisboa, 1997).

Sendo a informação financeira um bem público, torna-se difícil conciliar estes interesses, com os da entidade, e se ainda acrescentarmos a verdade contabilística e fiscal, os dilemas éticos destes profissionais são bastante complexos (Torre & Proença, 2010). Já para Azevedo (2010:11) a atitude e os valores são o melhor antídoto para as tentações e pressões, e compete aos TOC'S cultivar a independência profissional, pois a sociedade espera desta classe “um comportamento com elevados padrões de ética e consciência social”.

Para Carnegie e Napier (2010), pouca atenção tem sido dada ao estudo da imagem dos contabilistas pós-Enron. No entanto, as sondagens feitas nos EUA, sobre a perceção que o público tinha sobre o prestígio dos contabilistas, concluíram que a perceção já era baixa antes do caso Enron, e tinha caído ainda mais depois dos escândalos de 2001 e 2002, o que implica que “o maior desafio para a contabilidade ainda é a sua imagem” (Buffini & Cornell, 2005:13).

De acordo com Carnegie e Napier (2010), uma compreensão das imagens externas da contabilidade e dos contabilistas é importante para a apreciação dos papéis destes em contexto social mais amplo. A profissão de contabilista necessita de projetar uma imagem de confiança, respeitabilidade e de oferecer desafios, recompensas e perspectivas, a fim de atrair e reter os estudantes e profissionais mais talentosos, éticos e competentes.

A partir do cenário descrito, a ética na contabilidade é um tema da maior relevância num mundo cada vez mais carente de valores éticos, o que motivou a escolha do tema para este trabalho.

Apesar de se reconhecer a crescente importância científica e profissional do estudo da ética, o estudo que se pretende realizar não é relativo ao estudo dos conceitos envolvidos no raciocínio prático como o bem, a ação correta, o dever a obrigação, a virtude, a liberdade, a racionalidade, a escolha, assim como as características objetivas e subjetivas que as afirmações feitas nestes termos possam representar (Blackburn, 1997). Pretende-se, sim, estudar o comportamento ético por parte dos TOC's durante o período de 2002-2012. Neste sentido é necessário perceber, entre outros aspetos, que infrações disciplinares foram cometidas pelos TOC's e o tipo dessas infrações, e as implicações dessas infrações em termos de sanções disciplinares aplicadas pelo OTOC.

A relevância deste tema, deve-se à ausência de estudos em Portugal sobre as infrações disciplinares cometidas pelos TOC's, pois estes dados nunca foram divulgados pela Ordem. A OTOC só começou a divulgar as infrações dos TOC's, no Relatório e Contas, a partir de 2011. É assim oportuno e necessário, ampliar o conhecimento a respeito do papel da ética na profissão de TOC, tendo em consideração a relevância social desta profissão em Portugal, e em particular o comportamento destes profissionais em termos deontológicos.

## **1.2 Objetivos do estudo**

O objetivo deste estudo é o de compreender o comportamento ético dos profissionais da contabilidade no período de 2002 a 2012, através do estudo das infrações cometidas pelos profissionais e as implicações dessas infrações em termos de sanções disciplinares aplicadas pela OTOC.

O conhecimento mais detalhado do comportamento dos profissionais de contabilidade permitem ainda avaliar de que forma o Código Deontológico da OTOC e os Estatutos da OTOC estão a ser respeitados. Ao mesmo tempo permitem identificar os principais aspetos deontológicos/princípios que estão a ser violados com mais frequência.

## **1.3 Questões-chave**

Face aos objetivos evidenciados e de forma a aumentar o conhecimento do comportamento ético dos profissionais de contabilidade, teremos a seguinte questão principal:

- Qual o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em termos de infrações ao Código e Estatutos da OTOC?

Esta problemática faz desencadear mais algumas questões que forçosamente serão respondidas no decorrer deste trabalho, nomeadamente:

- Qual o número de participações, efetuadas pelos membros da OTOC, empresas, empresários ou entidades ao Conselho Disciplinar da Ordem, por incumprimento das regras de conduta ética, por parte dos TOC's, no período de 2002-2011.
- Que tipo de infrações disciplinares foram praticadas pelos TOC's no período de 2009-2012?

- Existem diferenças nas variáveis idade, género e habilitações académicas nos TOC's que não cumpriram com as regras de conduta ética?
- Perante as infrações disciplinares, que sanções foram aplicadas pela OTOC?

#### **1.4 Métodos de investigação, período e metodologia**

Em qualquer investigação é imprescindível a leitura do que outras pessoas já escreveram sobre a área em estudo e, com uma revisão crítica da literatura, facultar uma imagem abrangente do estado do conhecimento e das principais questões em estudo (Bell, 2004). Concluída a pesquisa bibliográfica, recorrendo a obras de referência nesta temática, a artigos científicos de autores reconhecidos internacionalmente e a outros autores que não sendo tão mediáticos se têm dedicado ao estudo destas áreas do conhecimento, passaremos ao estudo exploratório que é o alicerce que sustenta a dissertação. O estudo exploratório de carácter quantitativo desenvolvido neste trabalho utiliza a análise estatística considerada adequada para o objetivo da presente pesquisa, e que vai servir para sustentar a análise de resultados e dar resposta à questão principal do trabalho:

- Qual o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em termos de infrações ao código deontológico e estatutos OTOC?

O estudo quantitativo, numa perspetiva positivista, pretende analisar os dados quantitativos disponibilizados pela OTOC sobre o comportamento ético dos profissionais de contabilidade, em termos de infrações ao código deontológico e estatutos da OTOC.

O ambiente de investigação restringe-se aos TOC's que se encontram a exercer a profissão em Portugal e que infringiram o código deontológico e os estatutos da OTOC no período de 2002-2012.

O período em análise comporta acontecimentos que tiveram impacto significativo a nível político, social e económico na sociedade portuguesa e nas suas instituições. Em 2000 entrou em vigor o CDe, como necessidade lógica de impor regras comportamentais a todos os profissionais da contabilidade, pelo que decidimos que dois anos após a sua entrada em vigor, seria oportuno conhecer o comportamento ético destes profissionais. Outro acontecimento importante, foi adesão de Portugal ao euro, em Janeiro de 1999, e em 2002 a adoção do euro como moeda oficial em Portugal, esta mudança de regime económico foi provavelmente o mais importante acontecimento na economia portuguesa das duas últimas décadas. O desempenho da economia portuguesa, passou de elevadas

taxas de crescimento e de convergência do rendimento português para os níveis de rendimento dos países mais ricos da UE, para um período de baixas taxas de crescimento e de divergência económica, que permaneceu até à atualidade (Confraria, Alexandre & Pinho, 2012). Em 2007 apareceu a maior crise financeira desde a Grande Depressão dos anos 30, sendo o exemplo mais recente e um dos mais notáveis da história do capitalismo, motivada pelo crescimento excessivo do endividamento (Alexandre *et al.*, 2009).

Este estudo é longitudinal, porque visa analisar o comportamento ético dos TOC's ao longo de 10 anos. Os estudos longitudinais são realizados em um período maior e a vantagem deste tipo de estudos é que permitem acompanhar mudanças com o decorrer do tempo (Cooper & Schindler, 2003). Neste trabalho pretende-se estudar exaustivamente a totalidade da população objeto de análise, e que são 970 profissionais de contabilidade que cometeram infrações disciplinares entre 2002 e 2012.

### **1.5 Estrutura do estudo**

Esta dissertação está dividida em sete capítulos. O capítulo 1 consiste na introdução, onde são apresentados o cenário de investigação e motivação para o estudo, os objetivos definidos e as questões-chave que serão respondidas no decorrer deste trabalho, os métodos de investigação e metodologia utilizada, o período de análise, a estrutura do estudo.

O capítulo 2 trata da revisão de literatura. Na primeira secção será abordada a evolução do conceito de ética na civilização grega, na época medieval e renascentista e, finalmente, na idade moderna e contemporânea. A segunda secção será preenchida com a revisão de literatura sobre os conceitos de “ética”, “moral” e “deontologia”. Neste capítulo também se analisam as teorias éticas consideradas mais relevantes para este estudo (*teleológicas, deontológicas, consequencialistas, utilitaristas e das virtudes*), procurando as semelhanças e o que as distinguem, assim como as principais correntes que se evidenciam no pensamento contemporâneo, tendo em vista a maior ou menor proximidade de algumas delas sobre o pensar e o agir moral dos TOC's. Na terceira secção será feita a revisão da literatura sobre a distinção entre um código de ética e de conduta. Analisam-se estes códigos como instrumentos que incorporam os valores e práticas organizacionais, com os quais as organizações e associações de profissionais pretendem guiar os comportamentos dos colaboradores e aclarar a sua própria postura social, em face dos

diferentes públicos com os quais interagem. Também se efetua uma abordagem às vantagens e desvantagens da implementação destes códigos nas organizações e associações de profissionais.

No capítulo 3 é feita a revisão da literatura sobre ética, o processo de tomada de decisão ética e a contabilidade. A primeira seção foi destinada à exposição dos modelos de decisão de Rest (1986), e a intensidade moral do modelo de Jones (1991), considerados os modelos mais relevantes para o estudo. A segunda seção trata dos fatores individuais (personalidade, valores culturais/nacionalidade, valores pessoais, desenvolvimento cognitivo moral, idade, género, educação/emprego/experiência e comprometimento organizacional) considerados pelos investigadores como capazes de influenciar o comportamento moral dos indivíduos. A terceira seção aborda a influência dos fatores organizacionais (recompensas/sanções, cultura ética, código ética e cultura organizacional), que tal como os fatores individuais influenciam o comportamento moral dos indivíduos e são amplamente considerados na elaboração de diferentes modelos. É feita também uma análise de diversos estudos realizados sobre esta temática, a fim de mostrar as tendências da tomada de decisão ética dos últimos anos. Na quarta seção é feita a revisão de literatura sobre o estado da arte no que respeita à investigação que foi feita nos últimos anos na área da ética na contabilidade e a análise a vários estudos realizados em contabilidade. Para o estudo só iremos analisar os fatores individuais, idade, género, educação e o código de ética dentro dos fatores organizacionais, por serem determinantes face aos dados estatísticos disponíveis.

O capítulo 4 descreve a metodologia utilizada no presente estudo, e divide-se em quatro secções: método de investigação (estudo exploratório); caracterização do universo de pesquisa, a qual é constituída por 970 profissionais de contabilidade que cometeram infrações disciplinares entre 2002 e 2011; técnica de recolha de dados e análise de dados.

No capítulo 5 é feita a contextualização sobre códigos de ética e deveres dos TOC's. A primeira secção trata da evolução da profissão de Técnico de Contas, desde o Marquês de Pombal até aos nossos dias. Na segunda secção é contemplado o Código Deontológico dos TOC's, com o objetivo de caracterizar os princípios orientadores da atividade profissional. A terceira seção é destinada ao Código De Ética da *International Federation of Accountants* (IFAC). Na quarta secção abordam-se os deveres gerais e específicos que os TOC's devem cumprir no exercício da sua atividade profissional. Na quinta secção trata das penalidades atribuídas ao TOC, de acordo com as infrações

cometidas. Finalmente, destaca-se a função que o Conselho Disciplinar desempenha na Ordem, pois é o órgão que tem sob a sua responsabilidade o desempenho da função disciplinar da profissão, designadamente implementar valores éticos e deontológicos, e o de combate aos abusos e desrespeito pelas regras estipuladas nos CDOTOC e EOTOC.

O capítulo 6 foi destinado à análise e discussão dos dados do estudo exploratório, com o objetivo de conhecer o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em termos de infrações ao código e estatutos OTOC no período de 2002-2012. Na primeira secção é feita a caracterização da amostra. Na segunda secção é elaborada a análise às participações disciplinares ocorridas entre 2002 e 2011. Na terceira secção procede-se à análise das penas, distribuídas por ano e por tipo no período de 2002 e 2011. Na quarta secção procede-se à análise da natureza das infrações denunciadas entre 2009 e 2012.

O capítulo 7 relata as principais conclusões do estudo exploratório, as contribuições e limitações do estudo e sugestões para futuras investigações.



## **Capítulo 2: Revisão da Literatura**

Este capítulo está dividido em três secções principais. Na primeira secção será abordada a evolução do conceito de ética. É preenchida pela revisão de literatura existente sobre o conceito de ética na civilização grega, na época medieval e renascentista e finalmente na idade moderna e contemporânea. Os costumes sociais, os padrões morais e as leis vigentes, contribuíram para a mudança da conduta dos indivíduos ao longo dos tempos, pelo que esta análise permite ter a visão do conceito de ética na atualidade (Oliveira, 2007), e assim, entender melhor o comportamento dos TOC's no seu ambiente profissional. A segunda secção será preenchida com a revisão de literatura sobre os conceitos de “ética”, “moral” e “deontologia”. Nesta secção também se analisam teorias éticas mais relevantes para este estudo (*teleológicas, deontológicas, consequencialistas, utilitaristas e das virtudes*), procurando a maior ou menor proximidade de algumas delas sobre o pensar e o agir moral dos TOC's. Na terceira secção passam-se em revista a revisão da literatura sobre a distinção entre um código de ética e de conduta. Também se efetua uma abordagem às vantagens e desvantagens da implementação destes códigos nas organizações e associações de profissionais. Por fim apresenta-se o resumo do capítulo.

### **2.1 Evolução do conceito de ética**

Para Oliveira (2007) a evolução do conceito de ética foi sempre, dentro de determinados contextos específicos, determinado pelo homem. A alteração dos costumes sociais e padrões morais determinaram sempre a conduta dos indivíduos perante a sociedade ao longo da história. A moral e as leis vigentes também contribuíram em grande parte para a mudança da conduta dos indivíduos, é nesta perspectiva que surge a ética. É fundamental então saber quais as razões que determinaram, ao longo da História, o padrão de conduta que as sociedades foram adotando para definir o comportamento ético. Esta análise permite ter uma visão de como se chegou ao conceito de ética existente na atualidade.

#### **2.1.1 A Ética na Civilização Grega**

Como referido por Oliveira (2007) a ética tinha, entre os Gregos, uma relação muito estreita com a Política, tendo como base a cidadania e a forma de organização social. Atenas era o ponto de encontro da cultura grega onde nasceu a democracia e as teorias

éticas incidiam essencialmente sobre a relação entre o cidadão e a *polis*<sup>1</sup>, em que a conduta do indivíduo era determinante para se alcançar o bem-estar coletivo. Singer (2007:184-195) argumenta que a ética grega girava substancialmente em torno dos termos *eudaimonia* e *areté*; o bem, segundo a tradução tradicional, “felicidade” e “virtude”. A *eudaimonia* na atualidade é um termo que traduz a sensação subjetiva de satisfação e prazer. A *eudaimonia* é um conceito importante para os Gregos, porque para alguém ser considerado *eudaimon* tinha que ser rico, poderoso, ter bons filhos, etc., atribuindo a este conceito um juízo objetivo.

Rego, Cunha, Costa, Gonçalves e Cardoso (2006) chamam a atenção para a ética na perspectiva de Sócrates, esta compreende todas as ações que permitem atingir as virtudes, qualidades pessoais boas em si próprias e determinantes do grau de bondade existente em todas as outras realidades. Para Sócrates, o ético individual era o problema filosófico central e a ética como sendo a matéria em torno da qual deveriam centrar-se todas as reflexões filosóficas. Para ele ninguém pratica intencionalmente o mal. Somente o ignorante não é virtuoso, ou seja, só age mal quem desconhece o bem, pois todo o homem quando sabe o que é o bem, reconhece-o racionalmente e inevitavelmente passa a praticá-lo. Ao praticar o bem, o homem sente-se dono de si e naturalmente é feliz. Para o pensamento ético aristotélico, a felicidade é definida como a própria virtude e garantia da liberdade. O conhecimento seria o meio do indivíduo se tornar melhor, tornando-se virtuoso pelo enriquecimento intelectual, enquanto a ignorância representava o mal (Singer, 2007:184-195).

A ética de Platão é eudemonista, pois está focada na obtenção do supremo bem do homem, que consiste na felicidade verdadeira. O supremo bem do homem pode ser entendido como o desenvolvimento verdadeiro da sua personalidade enquanto ser racional e moral, o correto cultivo da sua alma e o bem-estar geral e harmonioso da sua vida. Já a felicidade do homem para Platão inclui o conhecimento de Deus, sem o qual nenhum homem poderia ser feliz (Sócrates e Platão, 2004:110-112).

Billier e Maryioli (2005) alerta para a importância da concepção platônica de ética, todavia, torna-se um pouco mais aprimorada se considerarmos que pressupõe a Teoria da Alma. Conforme essa teoria, a nossa alma estaria dividida em três partes, cada uma a cuidar de determinadas funções do organismo. Primeiro, a *Alma apetitiva* – esta parte da

---

<sup>1</sup> *Polis*- Sociedade organizada em cidades-Estados.

alma cuidava da manutenção e da reprodução do corpo vivo. Situada na região abdominal, causaria no homem as sensações apetitivas de fome, de sede e de desejo sexual, por exemplo. De seguida, a *Alma colérica* – esta parte da alma cuidaria da segurança do corpo vivo. Situada na região torácica, causaria, as sensações de medo e de fúria ou coragem. E por último a *Alma racional* – esta parte da alma, situada na cabeça, corresponderia à capacidade intelectual do ser, colocando-o em contato direto com o mundo das ideias e permitindo a descoberta da verdade. Ainda segundo Billier e Maryioli (2005), o que observa Platão é que haveria uma verdadeira disputa entre as partes da nossa alma para controlar o corpo vivo, cada qual procurando sobrepor-se às outras. O ideal, para Platão, seria que a parte racional da alma governasse as outras duas, impedindo que o indivíduo agisse motivado por razões coléricas ou apetitivas. O controle exercido pela razão sobre a função apetitiva é a moderação; já o controle exercido sobre a função colérica é a prudência. Os homens, antes do mais, deveriam ser moderados e prudentes, permitindo à parte racional procurar o mundo das ideias na busca do conhecimento e orientar a conduta.

Já Aristóteles, na sua obra “*Ética a Nicómaco*”, define os limites do comportamento ético como meio para atingir o bem maior da humanidade, a felicidade. Aristóteles irá recomendar determinados comportamentos virtuosos, que permitirão ao Homem alcançar a felicidade, desde que exercite a sua alma nesses mesmos comportamentos até ao fim da sua vida. Aristóteles é o primeiro filósofo a enquadrar a ética num contexto social, referindo que o bem de um só homem é importante, mas mais importante ainda é o bem de toda a sociedade (Rego *et al.*, 2006).

Epicuro, filósofo grego que deu origem ao epicurismo, enraíza a ética na procura da felicidade baseada no prazer concreto do corpo, através da satisfação de necessidades que permitam o equilíbrio saudável do indivíduo. O bem é toda a atuação que permita um estado de felicidade baseada na moderação dos prazeres, na procura do meio justo e na exclusão dos excessos. Zenão, filósofo grego associado ao início do pensamento estoico, pauta a ética como o caminho para a virtude, o bem supremo. O ato bom é aquele que permite atingir um estado de felicidade caracterizado pela libertação de toda a perturbação, pela tranquilidade da alma, pela independência interior. Já o mal é o vício, traduzido num ato irracional que afasta o homem do bem. Todos os outros atos são classificados de bons ou maus, consoante estejam associados à virtude ou ao vício (Rego *et al.*, 2006).

Vindos de toda a parte do mundo grego, os Sofistas<sup>2</sup> considerados mestres ou sábios, constituem um movimento intelectual na Grécia. Os sofistas sempre foram mal interpretados devido às críticas que deles faziam Sócrates e Platão. A palavra sofista, etimologicamente, vem de *sophos*, que significa "sábio", mas no sentido pejorativo significa "homem que emprega sofismas", ou seja, alguém que usa de raciocínio manhoso, de má-fé, com intenção de enganar (Aranha & Martins, 1993). Pensando no contexto da democracia ateniense, a importância dos sofistas cresce significativamente. É importante ter em mente que a base da política de Atenas era a participação dos cidadãos na Assembleia em igualdade de condições (*isegoria*), ou seja, todos tinham o mesmo direito de falar em público. Se o peso inicial da palavra era o mesmo, destacar-se-ia aquele cidadão que pudesse fazer o melhor discurso (Billier & Maryioli, 2005).

Ainda segundo Biliar e Maryioli (2005), os Sofistas eram procurados e cobravam caro pelas suas lições, estavam também sujeitos a críticas por parte dos filósofos adeptos de Sócrates (socráticos). O foco da crítica estava no fato de a maioria dos sofistas não acreditarem na existência de uma verdade universal (*alethéia*), mas apenas de uma verdade relativa derivada do debate e do convencimento (*doxa*). Enquanto o desafio dos filósofos era demonstrar que as normas criadas pelos gregos derivavam harmonicamente do universo e da natureza, os sofistas negavam tal proveniência. Dois grandes grupos de sofistas podem ser apontados. Por um lado, os *sofistas naturalistas* que não acreditavam que as normas humanas pudessem corresponder às normas naturais, por incapacidade dos homens. Já os *sofistas convencionalistas*, por sua vez, não acreditavam que as normas humanas tivessem que corresponder às normas naturais, sendo autônomas e construindo uma realidade própria (Billier & Maryioli, 2005).

Para Oliveira (2007) apesar de existirem diferenças conceptuais nas várias correntes filosóficas, todas têm em comum o seguinte pensamento: o homem deverá pôr os seus conhecimentos ao serviço da sociedade, de modo a que cada um dos seus membros possa ser feliz. A ética na civilização grega era apenas normativa, limitando-se a classificar os atos do homem como corretos e incorretos e adequados ou inadequados a uma determinada situação.

---

<sup>2</sup> Os mais famosos sofistas foram: Protágoras, Górgias, Híppias, Trasímaco, Pródico, Hipódamos e desenvolveram um ensino itinerante pelos locais em que passavam, mas não se fixaram em lugar nenhum (Aranha & Martins, 1993).

Na perspectiva de Oliveira (2007) as conquistas de Alexandre Magno marcam o início de uma nova etapa na história da Humanidade. Atenas perde a hegemonia política, a *polis* deu lugar a um vasto império constituído por uma diversidade de povos, línguas e culturas, que se misturam e fundem numa panóplia multifacetada, onde as questões políticas perdem proeminência porque os indivíduos deixam de estar umbilicalmente ligados à cidade-Estado. No mundo helenístico e romano, a ética passa a sustentar-se em teorias mais individualistas que analisam de diversas formas o modo mais agradável de viver a vida. Já não se trata de procurar, através da ética, conciliar o homem com a cidade, mas sim com o Cosmos. Em todas estava subjacente a procura da felicidade como o bem supremo a atingir, embora cada um dos seus seguidores optasse por vias diferentes para lá chegar.

### **2.1.2 A Ética Medieval e Renascentista**

Para Teixeira (2007) a ética medieval pode ser dividida em duas fases distintas: antes e depois da difusão, nas escolas do Ocidente latino, da Ética a Nicómaco de Aristóteles. A primeira fase é caracterizada pela influência preponderante de Santo Agostinho, embora autores como Boécio, S. Gregório Magno, Santo Anselmo e Abelardo tenham deixado contributos relevantes. Seja como for, a ética medieval é sempre uma ética cristã.

O período histórico vai desde o século XI ao século XVI, são quinhentos anos de uma considerável actividade filosófica, principalmente na Idade Média. A Idade Média foi dominada pelo catolicismo na Europa Ocidental, orientando uma ética vinculada com a religião e dogmas cristãos. Os autores das grandes obras desta época eram membros de ordens religiosas, os *dominicanos* e os *franciscanos*, cuja actividade determinou em grande parte o *carácter* de uma época fértil da história da cultura ocidental. De destacar as ideias de Santo Agostinho, Santo Anselmo e São Tomás de Aquino. Para Santo Agostinho (354-430) a consciência é uma capacidade inata que revela a lei moral de Deus inscrita na alma dos homens. Deus ilumina a alma mediante uma revelação da sua própria bondade, e esta produz a virtude para carregar a alma de amor pela perfeição de Deus e estimular a união com ele. Para Santo Agostinho a verdade é uma questão de fé, é revelada por Deus, ultrapassando a razão e subordinando o Estado e a política à autoridade da Igreja (Singer, 2007:199-213).

De acordo com Billiar e Maryioli (2005), um dos dilemas que atormenta Santo Agostinho é o da existência do mal. Como justificar que Deus, a suprema bondade e perfeição, tenha criado o mal? A justificação agostiniana é bastante interessante: não existiria o mal em si, que nunca fora criado propriamente. Ora, Santo Agostinho reinterpreta o mal, não como criação em si, mas como ausência de plenitude da bondade. Deus é a bondade plena; as coisas criadas, afastam-se dessa plenitude, tornando-se imperfeitas em bondade e, logo, adquirindo a *maldade*. Com essa explicação, Santo Agostinho refuta a tese, também, de que Deus teria dado ao ser humano a opção de escolher entre o *bem* e o *mal*, como coisas equivalentes. Afirma duvidar que fosse desígnio divino dotar as pessoas da capacidade plena de fazer coisas más, espalhando, assim, a maldade. A ética para Santo Agostinho, consiste na procura da fé como critério que norteia a ação humana, pois a razão não demonstra que a pessoa está em contato com Deus. Em concreto, isso significa respeitar a autoridade que representa a vontade divina, como a Igreja, independentemente do valor racional de suas ordens, mas em consequência da fé. Independentemente das críticas que podem ser apresentadas, sob o ponto de vista racional, à síntese empreendida por Santo Agostinho, não se pode negar méritos ao seu esforço, mesmo que não conseguisse explicar os motivos pelos quais Deus, onipotente, cria coisas imperfeitas, a sua filosofia torna-se um sistema coerente, ainda que com o predomínio da fé, sobrevivendo por muitos séculos e inspirando a consolidação da Igreja Católica e da Filosofia Medieval (Billiar & Maryioli, 2005).

S. Tomás de Aquino é considerado como Aristóteles cristianizado e define como bem maior do Homem a procura de Deus. Todos os atos que aproximam o Homem de Deus são bons, e maus todos aqueles que o afastam do caminho certo. Os valores desta ética são a fé, a esperança e o amor, tendo a vida humana ocupado o lugar de destaque (Rego *et al.*, 2006:67-68).

Santo Anselmo<sup>3</sup> (1033-1109) é quem precisamente inicia a pensamento ético na Idade Média. É nomeadamente a partir da sua reflexão sobre o livre arbítrio que as questões éticas começam a ter um lugar cada vez mais importante na literatura filosófico-teológica medieval. A obra *De libero arbitrio* revela uma grande profundidade metafísica.

---

<sup>3</sup> O «pai» da escolástica foi Santo Anselmo, hoje conhecido como o criador da «prova ontológica da existência de Deus» (Singer, 2007:207).

Como direito essencial da liberdade, o livre arbítrio não atinge a sua perfeição no facto de poder fazer o bem ou o mal, mas no seu poder interno de preservar a *rectitudo voluntatis*, em razão da própria retidão (Teixeira, 2007:348). A liberdade de Santo Anselmo é apresentada fundamentalmente em relação à vontade, é parte integrante da alma humana, é o eixo central no qual é estabelecida a definição anselmiana. A liberdade é um poder, não para escolher entre alternativas, mas orientada exclusivamente para o bem e para a retidão da escolha (Boni, 1996:115). Este conceito de liberdade orienta as reflexões anselmianas sobre a verdadeira natureza da moral como *retidão* da vontade, em cujo movimento se manifestam as disposições para a *justiça*, (e é esta que avalia moralmente a vontade) e para a *felicidade*. Esta tese também está patente na doutrina de S. Tomás de Aquino sobre a liberdade, para quem “fazer o mal não é ato de liberdade”, nas apenas “um certo sinal” da mesma. Antecipando de certo modo alguns princípios kantianos (Teixeira, 2007:348-349). Para Santo Anselmo a justiça, não terá a caracterização nem aristotélica (da ideia de um justo meio, isto é, da justa medida em que se se repartem os benefícios) nem agostiniana (a de uma virtude essencial, no sentido de distribuir a cada um o que é devido). Para Santo Anselmo, a justiça é mais teológica que moral e significa o desejo *da retidão da vontade por ela mesma*, sem nenhuma consideração do útil ou do conveniente (Boni, 1996:112-113). Santo Anselmo, porém, não pode ser considerado um kantiano, uma vez que a retidão da vontade procede do conhecimento do bem, a que se deve acomodar para ser boa moralmente, movida apenas pela perfeição objetiva do bem (Teixeira, 2007:349).

Ainda segundo Teixeira (2007:348), as ideias éticas dos primeiros séculos medievais promanam dos escritos de Santo Agostinho, Boécio e Gregório Magno, sendo cultivadas principalmente pela “teologia monástica”, até ao séc. XII a expressão mais alta da vida intelectual europeia. É no contexto desta teologia que a reflexão moral retoma a tradição ascética do monaquismo<sup>4</sup> do fim da Antiguidade, mas já num clima cultural novo, em que se vai organizando e estruturando aquilo que alguns consideram “a ordem objetiva da vida”, concretizada historicamente no chamado “sistema simbólico eclesial”. Ora, entre as categorias éticas (ou ético-psicológicas) herdadas da tradição, e que vão moldando as

---

<sup>4</sup> Monaquismo – Forma de vida solitária ou comunitária, itinerante ou sedentária, através da qual os monges ou religiosos escolhem concretizar um ideal espiritual particularmente exigente na pobreza, castidade, contemplação e obediência (Larousse,1998:4828).

primeiras manifestações da ética medieval, o primado cabe sem dúvida à *voluntas* e à sua prerrogativa do *liberum arbitrium*, a ponto de o *voluntarismo moral* se tornar uma constante da reflexão ética na Idade Média, constituindo historicamente, a partir do séc. XIII, o contraponto ao intelectualismo de raiz aristotélica. Ao invés, em S. Tomás o *liberum arbitrium*, também chamado *liberum consilium* ou *liberum iudicium*, promana da vontade e da razão.

### 2.1.3 A Ética na idade Moderna e Contemporânea

Para Oliveira (2007) a grande rutura no conceito de ética surge, porém, na Idade Contemporânea, quando se começam a definir alguns ramos diferenciados aplicados aos diferentes campos do saber e das atividades do ser humano. Na perspectiva de Santos (2001:32-33), a discussão ética contemporânea pode ser delineada a partir de uma oposição de fundo entre éticas de tipo *deontológico*, que retomam a linha argumentativa da ética de Kant, reformulando-a a partir de metodologias filosóficas recentes (ou seja, muito posteriores a Kant), em particular o pragmatismo e a filosofia analítica inspirada pelo chamado “*linguistic turn*” (baseado no pensamento do segundo Wittgenstein). E por outro lado, éticas de tipo *teleológico*, que, de um modo geral, tentam modernizar o modelo epistemológico das éticas gregas, segundo o qual o objetivo da ética é responder à questão “como viver?”, através da definição de um bem substancial e da narração de uma forma ideal de “vida boa”. Na medida em que a concretização do ideal de vida boa implica a presença e o desenvolvimento de determinadas capacidades humanas ou virtudes, às éticas teleológicas também se pode chamar *éticas das virtudes* (Santos, 2001:32-33).

Ainda segundo Oliveira (2007:30) no século XIX a Ética deixa de ser apenas normativa, de se limitar a classificar as ações do Homem como boas e más, e começa a surgir a noção de ética aplicada, que estabelece regras para áreas específicas e analisa os comportamentos adequados a seguir em situações concretas. Os fundamentos da Moral são postos em causa, a Ciência e a Economia substituem a religião como “ordem suprema”. Começa a falar-se de ética utilitarista que defende que tudo o que contribua para o progresso social é bom, ou de ética revolucionária que incentiva os trabalhadores a mobilizarem-se na reconstrução de uma sociedade em rutura, que necessita de saneamento. Na segunda metade do século XX já não se fala de uma ética normativa universal, comum a qualquer ser humano, mas sim de uma multiplicidade de éticas. Como acontece na moda,

também na ética cada grupo social define as suas matrizes de comportamento, os seus códigos de conduta. Continua, no entanto, a existir uma ética normativa de raiz moral, assente em convenções e costumes incutidos através da educação ou impostos pela sociedade (Oliveira, 2007:30).

Assim, Oliveira (2007:31) considera que a Economia apresenta um modelo que serve de guia para o desenvolvimento e é seguido à risca, como se de uma Bíblia se tratasse, podendo afirmar-se que durante décadas tem prevalência sobre a ética porque modos de produção, dinheiro, mercado, lucro ou comércio (temas caros à Economia) não conjugam com os valores da ética. A Economia é o centro de todas as decisões, mas também a responsável pelo cavar do fosso entre pobres e ricos. Enquanto uns vivem na opulência do esbanjamento, outros lutam pelos desperdícios (Oliveira, 2007).

## **2.2 Ética, Moral e Deontologia**

Nesta secção serão analisados e clarificados os conceitos de *ética*, *moral* e *deontologia*. A discussão em torno de um comportamento ético, para cada um de nós e para os outros, coloca-se em toda a atividade humana e especialmente na profissão de TOC., pelo que as respostas a *de onde surge a ética?*; *o que devo fazer?*; *como devo viver?*; *como posso saber o que é correto?*; *porquê é que devo fazer o que é correto?*;" *as normas morais ou deontológicas impõe-se-nos racionalmente por que razão e com que objetivo?*; Todas estas questões não são de resposta simples, e muito menos consensual, e daí a origem de várias teorias éticas. Neste capítulo também se analisa as mais importantes teorias éticas para o estudo (*teleológicas*, *deontológicas*, *consequencialistas* e *utilitaristas*), procurando o que têm de comum e o que as distingue, assim como as principais correntes que se evidenciam no pensamento contemporâneo, tendo em vista a maior ou menor proximidade de algumas delas sobre o pensar e o agir moral dos TOC's.

### **2.2.1 Ética, Moral e Deontologia: clarificar conceitos**

A ética é definida genericamente pelos dicionários como "doutrina da felicidade dos homens e dos meios de acesso a esse fim" (Bernier, 1994: 15). A palavra ética, oriunda do latim *éthicus* e do grego *éthikós*, etimologicamente é o ramo de conhecimento que estuda a conduta humana, estabelecendo os conceitos do bem e do mal, numa determinada sociedade em uma determinada época (Cunha, 1986:336).

A ética reporta-se, assim, na sua essência, ao interior do Homem, aquele lugar de onde emanam todos os atos, supondo que cada indivíduo se coloque constantemente no lugar dos outros, sendo esses outros, pessoas que estão para além daquilo que se sabe ou se pensa acerca deles. São pessoas que se deverão conhecer, pela sabedoria da experiência e não apenas pelo saber. Todavia, toda esta potencialidade descrita da abrangência ética consubstancia-se num desafio que não se afigura de fácil tratamento, uma vez que se verifica que o papel meritório da ética foi desconsagrado e secundarizado, ocupando um lugar de incerteza (Machado, 2005).

De acordo com McFadden (1961:164) a palavra ética deriva do grego *ethos*, que significa costume ou prática, maneira característica de agir nos atos deliberados do ser humano. De acordo com o Dicionário de Filosofia (Blackburn, 1997:129) ética é o estudo dos conceitos envolvidos no raciocínio prático: o bem, a ação correta, o dever, a obrigação, a virtude, a liberdade, a racionalidade, a escolha. Inclui também o estudo das características objetivas, subjetivas, relativas ou céticas que as afirmações feitas nesses termos possam apresentar. Pode também ser definida como os estudos dos juízos de apreciação que se referem à conduta humana suscetível de qualificação do ponto de vista do bem e do mal, seja de determinada sociedade numa determinada época, seja de modo absoluto.

Mas para Fraedrich (1993:207), a ética é “o estudo e a filosofia da conduta humana com ênfase na determinação do que é certo ou errado”. A ética, habitualmente, refere-se ao que é justo e correto do ponto de vista comportamental, orientando-se por normas e valores e condutas. “Falar de ética é, assim, falar da determinação reflexiva das condições da ação humana boa, do lugar onde repousa a finalidade de agir” (Machado, 2005: 129).

Para Vásquez (1997), a ética seria a teoria ou ciência do comportamento humano, ocupa-se de um objeto próprio, o setor da realidade humana a que chamamos moral, constituído por um tipo peculiar de fatos visando a descoberta dos princípios gerais.

De acordo com a Nova Enciclopédia (Larousse, 1997:2723-2724), para Espinosa, a ética opõe o Bem ao Mal, tomados como critérios absolutos, o bom e o mau, que dependem da ordem dos encontros aleatórios da vida de cada um. Chamar-se-á bom ao que convém à minha natureza e mau ao que não convém. A moral, por conseguinte, será um refúgio para a ignorância.

Para Camargo (1999), a ética parte do pressuposto do dever, que pode ser aplicado a todas as coisas. O homem diferencia-se dos outros seres pela essência que o caracteriza, a

racionalidade, então alguém só será antiético se não cumprir o seu dever, ou seja, não sendo racional.

Ghiraldelli (2003:74) conceitualiza etimologicamente, os termos Ética e Moral da seguinte forma:

Moral vem de *mores*, que é uma palavra latina, enquanto ética vem de *ethos*, que é uma palavra grega. Ambos os termos remetem aos costumes, mas no caso grego há uma curiosidade: a palavra *ethos* pode ser escrita, em grego, com a letra “e” sendo substituída pela letra grega Éta ou pela letra grega E (épsilon)<sup>5</sup>. De modo que, quando grafada com épsilon, a palavra *ethos*, em grego, tem a ver não só com costumes, mas com temperamento ou caráter individual. Assim, dependendo da grafia, os gregos usam *ethos* para designar algo coletivo dos costumes ou algo mais individual mais ligado às disposições físicas e psicológicas de alguém.

Para Mercier (2003), enquanto a moral é universal a ética é particular. Assim, ética seria o conjunto das regras de conduta partilhadas e típicas de uma dada sociedade; estas regras são fundadas na distinção entre o bom e o mau. E moral seria o conjunto dos princípios de dimensão universal, normativos; fundados sobre a distinção entre o bem e o mal. Percebe-se, portanto, que a ética ambiciona diferenciar a boa e a má maneira de agir. Para Oliveira (2007), a sociedade é um conjunto de indivíduos que partilham a mesma cultura, crenças, história, valores e costumes, e que interagem entre si para formar uma coletividade, é à sociedade que compete determinar as regras da ética. Estas podem ser estabelecidas através de leis, dos costumes, da moral, de códigos deontológicos ou de conduta. Deixando sempre um espaço para que a consciência de cada indivíduo, possa criar os seus próprios limites, desde que estes não ultrapassem os princípios estabelecidos pelas regras de conduta sociais (Oliveira, 2007).

Segundo Srour (1998:270), a moral é um discurso de justificação e encontra-se no coração da ideologia. É um dos mais poderosos mecanismos de reprodução social, porque define o que é permitido e proibido, justo e injusto, lícito e ilícito, certo e errado. Ao enumerar obrigações, fins e responsabilidades, as suas normas são prescrições que pautam as decisões e moldam as ações dos agentes. No entanto, esses agentes pertencem a uma coletividade que tem a sua moral específica. Cada coletividade empenha-se em tornar hegemônica a sua moral e peculiar num complexo de influências que se entrecruzam.

---

<sup>5</sup> Épsilon (E ε) é a quinta letra do alfabeto grego.

Para Giroux (1991:121), “a moral reenvia para ordenações, prescrições ou codificações inspiradas pela ética, que representa o seu fundamento e a sua finalidade”. A moral é importante para o indivíduo – e para o indivíduo em sociedade, uma vez que as normas morais têm também um importante papel de alicerce social. O cumprimento destas prescrições nem por isso esgota a sua responsabilidade ou a sua consciência pessoal de ter agido corretamente, de acordo com os princípios e a hierarquia de valores.

Ética não se confunde com moral como induzem erroneamente as expressões consagradas “ética católica”, “ética protestante”, “ética liberal”, “ética nazista”, “ética socialista”. Enquanto a moral tem uma base histórica, o estatuto da ética é teórico, corresponde a uma generalidade abstrata e formal. A ética estuda as morais e as moralidades, analisa as escolhas que os agentes fazem em situações concretas, verifica se as opções se conformam aos padrões sociais (Srour, 1998:270).

A moralidade sugere uma instituição social abarcando um conjunto de padrões perfilhados pelos membros de uma cultura. Respeita aquilo que os membros dessa cultura consideram certo ou errado. É constituída por regras presentes numa dada sociedade que os seus membros devem cumprir se desejam ser aceites pela comunidade, mesmos que elas violem princípios éticos assumidos pelas pessoas enquanto indivíduos (Rego *et al.*, 2006:66-67).

Contudo, há duas tradições na filosofia que estabelecem a distinção entre ética e moral. Wunenburger (1993) identifica na primeira tradição a ética como a reflexão sobre os fundamentos da moral e na segunda tradição com a moral sendo universal e a ética particular. A primeira tradição reporta-se à ética como a ciência do comportamento, dos costumes, ou o estudo teórico dos princípios que regem as escolhas práticas, e à moral como o conjunto de prescrições comportamentais concretas adotadas por agentes individuais ou coletivos. Por sua vez, na segunda tradição, a ética é o conjunto de regras de conduta partilhadas e típicas de uma determinada sociedade, que permitem distinguir o correto e o incorreto, e a moral é o conjunto de princípios universais, normativos, baseados na discriminação entre o bem e o mal. A primeira tradição mencionada parece ser aquela onde recai maior aceitação entre os filósofos e académicos ligados a esta temática. Tendo por base esta teoria, a moral toma-se pelos códigos de conduta e costumes que norteiam o comportamento coletivo e a ética como uma reflexão teórica sobre a moral, que visa a análise racional dos comportamentos.

Quanto ao conceito de Deontologia, e segundo Guimarães (2012), trata-se de uma palavra composta, com origem etimológica grega, que nos remete para a noção de tratado ou discurso sobre o dever. Sob o ponto de vista de disciplina ou especialidade é o tratado do dever, ou o conjunto de normas e de princípios adotados por uma determinada profissão ou por um determinado grupo profissional. Trata-se de uma disciplina da ética que não se confunde nem com a ética nem com a moral, sendo uma disciplina adaptada e aplicada ao exercício de uma determinada profissão. Assim sendo, a sua codificação ou instituição é da responsabilidade de uma determinada associação ou ordem profissional. Já para Costa (2010) deontologia é o conjunto de normas jurídicas, que, na sua maioria, têm conteúdo ético e que têm caráter regulador do exercício de uma profissão. Infere-se do pensamento dado a conhecer por Levinas<sup>6</sup> que a deontologia e a ética não estão num mesmo nível, não se confundem. O mesmo é dizer que existe um plano que é o da ética e um outro plano que é o da deontologia, e esses planos são diferentes. O plano da ética é o plano da Lei, o plano da deontologia é o plano das leis. A segunda submete-se obrigatoriamente à primeira. Melhor dizendo, a ética inspira a deontologia, os códigos deontológicos: a ética dita a deontologia. Aquela não se consegue reduzir à norma escrita, enquanto norma, sendo que a deontologia é a norma escrita, onde está vertida a ética. A deontologia é uma aplicação prática da ética que, através dos códigos deontológicos, confinados às profissões, regula e norteia o comportamento do profissional (Guimarães, 2012).

A deontologia deriva de um sistema ético baseado na noção do dever, enunciado por Kant, em oposição “com os sistemas éticos baseados na ideia de atingir um certo estado de coisas (...), ou nas qualidades de carácter necessárias para viver bem” (Blackburn, 1997: 145). Ou seja a ética deontológica rejeita a noção de que o valor de uma ação deriva inteiramente do valor das suas consequências (consequencialismo), e a noção de que o valor de uma ação pode derivar do tipo de pessoa de cuja ação se trata (corajoso, justo, etc.). Explorada pela ética da virtude, cujo precursor foi Aristóteles, isto é, de uma

---

<sup>6</sup> **Emmanuel Levinas** – A filosofia de Levinas lança as bases para uma nova compreensão de ser baseada na responsabilidade para com o Outro (ética). “Com este pensamento, Levinas pensa a ética em demarcação total e completa com a ética filosófica tradicional, enquanto esta é entendida como um saber, um saber-fazer, ou seja, a ética filosófica tradicional traduz-se num conjunto de regras, de normas, de leis norteadoras de ação, de comportamentos que têm como fim o bem, aquilo que é justo. O bem rege, assim, a ética, bem como o comportamento das pessoas em sociedade, nas suas variadas dimensões e práticas. É um saber e simultaneamente uma disciplina da filosofia. A ética de Levinas é distinta: é dotada de uma dimensão metafísica que nos dá a pensar o próprio humano. É o humano enquanto humano, pensado como responsabilidade absoluta ou responsabilidade incondicional. Esta responsabilidade não predica o humano, não é uma qualidade do humano, ela é a própria humanidade” (Guimarães, 2012:163).

forma mais pragmática, a deontologia corresponde a “ um conjunto de regras de que uma profissão, ou parte dela, se dota através duma organização profissional, que se torna a instância de elaboração, de prática, de vigilância e de aplicação destas regras” (Mercier, 2003:6). Quando estas regras se encontram formalizadas dão origem aos Códigos Deontológicos ou de Conduta, tendo muitas vezes como objetivo principal “indicar um novo padrão de conduta” (Lisboa, 1997:59).

Na perspetiva de Bernier (1994:23),

[A] deontologia resulta da ética, mas não deve substituir-se-lhe ou tentar escapar ao seu interrogatório, que passa pela reflexão ética. É o que leva Giroux a dizer que a ética profissional se situa de algum modo a montante e a jusante da deontologia: “a montante, na medida em que alimenta esta última com valores que são suscetíveis de evoluir; a jusante, para que os valores já normalizados ou codificados sejam periodicamente repostos em questões e revistos”. (...) Deixada entregue a si própria, a deontologia cristaliza-se, sedimenta-se e nega os seus fundamentos para se autojustificar sem um fim (...). É a reflexão ética que permite descristalizar a deontologia e lutar contra a sua sedimentação, sinal premonitório da sua petrificação.

Esta perspetiva remete-mos para uma postura eticamente exigente e responsável que tem muito a ver com uma atitude, com uma vontade, com “o desejo de ser responsável” (Merrill, 1997:27).

Segundo Bernier (1994:11), convém não confundir nem sobrepor os diferentes conceitos pois:

Se se confunde moral, ética e deontologia, rapidamente se tornará impossível discutir com rigor as práticas profissionais, distinguir as regras de conduta sociais (moral) das regras de conduta profissionais (deontologia), e a ética será ora associada às primeiras, ora às segundas, e mais ninguém se deterá no facto de que a ética é justamente a encruzilhada “filosófica” onde se discutem e se hierarquizam os valores inspiradores das regras morais e deontológicas.

### **2.2.2 Éticas teleológicas e deontológicas**

É frequente na discussão ética contemporânea o debate sobre a distinção entre as teorias éticas *teleológicas* e teorias éticas *deontológicas*. Esta oposição é não só importante para compreender a passagem histórica das éticas teleológicas clássicas (gregas e cristãs) às éticas iluministas mais estritamente deontológicas, mas igualmente para mostrar a oposição que persiste entre deontologistas e teleologistas, na discussão ética atual (Santos,

2001). O conceito de *deontologia* é necessário elaborar a atenção para o facto de existirem *dois* conceitos bem distintos com este nome. O primeiro é o de éticas deontológicas no sentido das éticas que se direcionam fundamentalmente para as noções do dever e da obrigação moral, tal como foram desenvolvidas principalmente por Kant. Num segundo sentido, é o termo *deontologia*, termo criado por Jeremy Bentham (1748-1832), na linguagem mais corrente, este termo refere-se ao conjunto de normas morais consideradas boas numa dada área profissional. *Deontologia*, neste sentido, é “ética *aplicada* ao exercício de uma profissão” (Santos, 2001:21).

### **2.2.2.1 Ética consequencialista ou da utilidade**

Segundo Almeida (2007) no campo da filosofia moral e, em particular, da ética normativa, o consequencialismo corresponde à corrente de pensamento segundo a qual o valor moral do ato é determinado pelos efeitos que produz. A forma mais divulgada e influente de consequencialismo é o utilitarismo, proposto originalmente por Jeremy Bentham (1748-1832) e desenvolvido mais tarde pelo filósofo inglês John Stuart Mill (1806-1873),

Utilitarismo é uma das teorias teleológicas da ética, assenta na ideia de que uma ação é determinada somente pela sua contribuição para a felicidade ou prazer, tal como acordado entre todos os povos. O utilitarismo é comumente descrito pela frase "o maior bem para o maior número de pessoas." Por isso, também é conhecido como "o princípio da maior felicidade." Utilitarismo obriga o decisor a considerar todos os resultados de uma ação ou omissão e determinar o que é melhor para a sociedade (Reidenbach & Robin, 1990:652).

Na perspectiva de Rego *et al.* (2006:84) as teorias utilitaristas consideram que a valia ética dos atos depende das suas consequências: uma ação é correta se conduzir ao melhor equilíbrio possível de boas consequências sobre as más, para as partes envolvidas. Por essa razão, alguns autores utilizam a designação “consequencialista” para definir a abordagem. Os utilitaristas acreditam que o propósito ou função da moralidade é promover o bem-estar humano, minorando os danos e aumentando os benefícios.

Ainda segundo Rego *et al.* (2006:79-80) no domínio dos negócios, a tradução desta lógica reside na maximização da eficácia - uma via para obter a máxima produção com a menor quantidade de recursos económicos, e um meio de obter mais elevados lucros com mais baixos preços. Um dos problemas suscitados pelas abordagens utilitaristas consiste

em identificar os valores que merecem ponderação para o cálculo do valor das consequências. A eficiência é apenas um valor instrumental, que não vale *per se*, mas apenas enquanto meio para atingirem fins importantes. Alguns autores (utilitaristas hedonistas) sugerem que apenas o prazer e a felicidade são intrinsecamente bons. Mas outros (utilitaristas pluralistas) alegam que valores como a amizade, o conhecimento, a coragem, a saúde e a beleza têm valia intrínseca. Mas, recentemente surgiu a abordagem focalizada na satisfação das preferências individuais. Nesse quadro, “maximizar a utilidade pessoal é proporcionar-lhe o que ela escolhe ou escolheria entre as alternativas disponíveis. Maximizar a utilidade para todas as pessoas afetadas por uma ação ou política é maximizar a utilidade do grupo agregado” (Beauchamp & Bowie 1993:23).

Esta concepção, segundo Almeida (2007) confere ao utilitarismo um caráter universalista nas suas ambições, contrário às teorias do egoísmo ético, segundo as quais cada indivíduo deve agir em função exclusiva do seu próprio bem-estar. A procura desta máxima utilidade para todos independentemente da sua distribuição, embora constituindo uma das maiores fragilidades práticas da teoria utilitarista, é, simultaneamente, um dos seus principais legados, oferecendo um critério de escolha racional alternativo à dicotomia clássica egoísmo/altruísmo, referindo-se sempre a uma totalidade na qual se inclui o decisor.

A teoria utilitarista foi gerada como critério de avaliação moral aplicável a cada ação em particular, o que coloca a dificuldade prática de avaliar previamente as consequências de todas as ações. Para ultrapassar este obstáculo, o utilitarismo clássico foi dividido em duas variantes alternativas: o *utilitarismo dos atos* e o *utilitarismo das regras*. O primeiro preconiza que devem ser praticados os atos que conduzem ao maior bem para a maior quantidade de pessoas. Admite a existência de regras, mas considera que elas devem ser dispensadas se, sem elas, as consequências forem melhores para os intervenientes e os alvos abrangidos. O segundo sugere que as regras ocupam uma posição central na ética, a qual não pode ficar comprometida devido a situações particulares (Rego *et al.*, 2006:80-81).

Segundo Almeida (2007) no contexto empresarial, os processos de tomada de decisão e a conduta dos gestores são habitualmente influenciados por critérios consequencialistas que visam maximizar os benefícios líquidos decorrentes das ações realizadas. O consequencialismo assume, no entanto, formas distintas que variam normalmente consoante a natureza do agente e a circunstância que envolve cada decisão.

Considerando a empresa como agente, o *egoísmo ético* será provavelmente o tipo de consequencialismo mais comum no ambiente de negócios.

Mas, para Rego *et al.* (2006:74-75), “o *egoísmo ético* assume que o único padrão de conduta ética é a obrigação de promover o bem-estar pessoal acima de tudo”. Presume que as ações que contrariam o interesse pessoal são contrárias à razão. Aceita a possibilidade de ação em prol dos interesses dos outros, mas defende que tal só deve ser realizado se permitir ao indivíduo satisfazer os seus próprios interesses.

O *egoísmo* é uma teoria teleológica da ética que em si mesmo é, ou deveria ser, a motivação e o objetivo de sua própria ação. Existem duas variedades principais do *egoísmo*: o *egoísmo psicológico* e *egoísmo ético*. O *egoísmo psicológico* é a forma descritiva do *egoísmo*, é a visão de que todos estão motivados para agir em seu próprio interesse. O *egoísmo ético* é a forma normativa do *egoísmo*, em que o princípio supremo da conduta é o de promover o bem-estar acima de tudo, mas não exige que os agentes morais ignorem o bem-estar dos outros (Reidenbach & Robin, 1990).

Embora com reduzida aderência no campo da filosofia moral, no meio empresarial o *egoísmo ético* tem implicações nas práticas de negócios, estando presente, desde logo, no pensamento de Adam Smith (1723-1790). O economista escocês argumentava que o bem comum resulta do confronto contido dos interesses individuais competitivos. No seu entender, os indivíduos prosseguem os seus autos-interesses, mas há uma “mão invisível” que guia o processo, assegurando que o interesse público seja alcançado. Do seu ponto de vista, o *egoísmo* nas transações comerciais e na vida empresarial não conduz à guerra de uns contra os outros, mas a um resultado positivo (Rego *et al.*, 2006: 75).

Adam Smith defendia uma intervenção do Estado limitada à regulação mínima da atividade econômica que evitasse os perigosos desequilíbrios sociais decorrentes de comportamentos egoístas sem qualquer controle. Esta visão conserva plena atualidade e constitui, ainda hoje, uma referência essencial do pensamento econômico contemporâneo subjacente à organização econômica e social do mundo ocidental. De fato, num mercado competitivo de concorrência livre, é comum – e em certa medida desejável – que as empresas atuem em função dos seus próprios interesses. A sua existência e sobrevivência dependem do êxito alcançado na satisfação de necessidades da sociedade. Ora este objetivo é, em si mesmo, uma contribuição direta para o bem-estar social, permanecendo como argumento central dos que restringem as obrigações sociais das empresas à busca do crescimento econômico (Almeida, 2007).

Mas, segundo Rego *et al.* (2006:81), uma das maiores dificuldades defrontadas pelo utilitarismo é saber se a unidade de felicidade (ou qualquer valor intrinsecamente bom) pode ser medida e comparada, de modo a determinar a melhor ação.

Uma das críticas mais frequentes ao utilitarismo aponta a integração deficitária que a doutrina faz do conceito de justiça, ignorando fatores não utilitaristas como critério válido para a tomada de decisões morais (Beauchamp & Bowie, 2004; Donaldson, Werhane, & Cording, 2002). No centro da crítica está o não reconhecimento da individualidade que resulta do tratamento indiferenciado de todas as pessoas, o que pode acentuar o desfavorecimento de minorias. De fato, a maximização da utilidade total pode conduzir ao tratamento inaceitável de uma minoria. Almeida (2007) apresenta o exemplo, em que a ocultação de informação contabilística relevante sobre a atividade de uma empresa pode permitir, numa dada circunstância, beneficiar acionistas, empregados e comunidades carenciadas, no entanto, a falta de transparência parece inaceitável do ponto de vista dos princípios da Responsabilidade Social das Empresas.

#### **2.2.2.2 Ética deontológica, ou do dever moral**

A mais importante corrente deontológica tem origem no pensamento de Immanuel Kant (1724-1804), que foi “foi um dos filósofos europeus mais importante desde a antiguidade, muitos dirão simplesmente que é o mais importante” (Singer, 2007:253). Os seus escritos sobre ética caracterizam-se por um incondicional compromisso com liberdade humana, com a dignidade do homem e com a concepção de que a obrigação moral não deriva de Deus, nem das autoridades e comunidades humanas nem das preferências e desejos dos agentes humanos, mas da razão. A questão central em torno da qual Kant suporta a sua doutrina ética é, «Que devo fazer?». Kant procura identificar os princípios fundamentais da ação que devemos adotar. A sua resposta se manifesta sem referencia alguma a uma concepção supostamente objectiva do bem para o homem, como as propostas pelas concepções perfeccionistas associadas a Platão, Aristóteles e à grande parte da ética cristã (Singer, 2007:253).

Segundo o pensamento kantiano, associado à ideia de «boa vontade» está o conceito de *dever*, definido como a necessidade de uma ação pelo respeito à lei (moral). Assim, para Kant, as ações moralmente válidas são aquelas que são praticadas *por dever* e não *por interesse* individual. A avaliação moral de uma ação fica portanto limitada à análise do motivo que a gerou e não dos efeitos provocados ou previstos, afastando-se

neste ponto radicalmente da tese utilitarista. Kant rejeita mesmo toda a contribuição que possa vir da experiência, considerando o empirismo uma fonte de motivos contingentes que comprometem a liberdade de uma vontade absolutamente boa, cujo valor moral depende exatamente da conservação desta liberdade. Desta forma, o valor moral de uma ação dependerá exclusivamente do respeito pela lei que determina a *boa vontade*. Essa lei é definida por Kant como imperativo categórico (Kant, 2007:49-50).

O imperativo categórico é, em termos gerais, uma obrigação incondicional – independentemente da nossa vontade ou dos nossos desejos. É categórico porque não admite exceções. É imperativo porque determina o que deve ser feito. O imperativo categórico é o que determina ações como boas em si mesmas, ainda que possam não causar qualquer resultado (Rego *et al.*, 2006:83-84).

Ainda que as contribuições de Kant sejam incontestáveis (por exemplo, a imparcialidade é um conceito moral insubstituível), diversas críticas podem ser lançadas ao seu pensamento. Uma delas é a que a ética de Kant está desprovida de emoções morais ou sentimento, como a simpatia e o zelo pelos outros (Rego *et al.*, 2006:84).

Uma outra crítica frequentemente apontada à doutrina kantiana, com implicações no contexto empresarial, refere-se a um dos seus princípios mais estruturantes, o qual coincide, aliás, com um dos alicerces fundamentais do utilitarismo de Mill (Almeida, 2007). Ainda segundo Almeida (2007), tanto Kant como Mill exigem imparcialidade nas decisões e um tratamento sem discriminação em todos os seres humanos. Esta exigência pretende evitar a injustiça que pode resultar do benefício pessoal justificado apenas por razões de proximidade física ou afetiva entre as pessoas. No entanto, mais uma vez, esta imposição da imparcialidade parece contrariar a própria natureza humana, dada aos afetos, influenciada pelas suas referências culturais, subordinado ao reconhecimento social, vulnerável ao comportamento alheio e incapaz da onipresença aparentemente exigida pelas doutrinas kantiana e utilitarista. Neste âmbito, as éticas de Kant e de Mill desvalorizam a importância indiscutível que a experiência vivida ou relatada assume em inúmeros processos de tomada de decisão de gestão (Almeida 2007).

### **2.2.3 A Ética das Virtudes**

Além das duas abordagens, teleológicas e deontológicas, pode-se ainda identificar uma terceira corrente da filosofia moral que, não abandonando inteiramente a tendência normativa das restantes, propõe uma visão alternativa do julgamento ético: a *teoria das*

*virtudes*. Sendo aplicada ao contexto empresarial com menos frequência do que as restantes, esta teoria tem fundamento no pensamento de Aristóteles (384-322 a.C.), destacando o papel do agente, do seu caráter e do juízo pessoal que produz perante cada situação (Almeida, 2007). Ao contrário das teorias anteriores que definem regras comportamentais independentes de quem pratica as ações, a ética das virtudes defende a importância central do caráter que o agente deve desenvolver, as *virtudes* que deve prosseguir, propondo uma reflexão ética sobre o sentido completo de como se deve viver. Trata-se de uma abordagem que recusa estabelecer normas aplicáveis às situações, mas procura definir o caminho da evolução moral do indivíduo que, por fim, originará em decisões e em comportamentos eticamente aceitáveis (Almeida, 2007).

A teoria das virtudes tem a sua origem nas tradições helénicas de Platão e Aristóteles, que olham o cultivo de traços virtuosos como uma função moral primordial (Rego *et al.*, 2006). Para Aristóteles, uma virtude é uma disposição moral do caráter para agir intencionalmente. Brandt (1992) refere que os traços de caráter constituem-se virtudes se contribuírem favoravelmente, de forma sustentada e reveladora, para o bem-estar da sociedade.

Os gregos da antiguidade (principalmente Sócrates, Platão e Aristóteles) realizaram três tipos de contribuições. Em primeiro lugar focaram nas virtudes (traços de carácter) como matéria da ética. Por exemplo, a República de Platão descreve as virtudes que fomentam a democracia, a oligarquia, a tirania e a meritocracia. Em segundo lugar, analisaram as virtudes específicas como as virtudes de valor, como a temperança, a sabedoria e justiça. Em terceiro lugar, classificaram os tipos de carácter, por exemplo, Aristóteles classifica o carácter humano em cinco tipos que vão desde o homem magnânimo ao monstro moral (Singer, 2007:352).

A definição de virtude para Aristóteles (1991, II:33) é:

A virtude é, pois, uma disposição de carácter relacionada com a escolha e consistente numa mediania, isto é, a mediania relativa a nós, a qual é determinada por um princípio racional próprio do homem dotado de sabedoria prática. E é um meio-termo entre dois vícios, um por excesso e outro por falta; pois que, enquanto os vícios ou vão muito longe ou ficam aquém do que é conveniente no tocante às ações e paixões, a virtude encontra e escolhe o meio-termo. E assim, no que toca à sua substância e à definição que lhe estabelece a essência, a virtude é uma mediania; com referência ao sumo bem e ao mais justo, é, porém, um extremo.

Ainda segundo Aristóteles (1991, III:47):

(...) a virtude está em nosso poder, do mesmo modo que o vício, pois quando depende de nós o agir, também depende o não agir, e vice-versa de modo que quando temos o poder de agir quando isso é nobre, também temos o de não agir quando é vil; e se está em nosso poder o não agir quando isso é nobre, também está o agir quando isso é vil, logo, depende de nós praticar atos nobres ou vis, e se é isso que se entende por ser bom ou mau, então depende de nós sermos virtuosos ou viciosos.

Para Rego *et al.* (2006) as virtudes não são sentimentos nem capacidades inatas, mas disposições treinadas e praticadas. As pessoas não alcançam as virtudes do mesmo modo que podem adquirir competências de carpintaria, de cozinha ou de manuseamento de um instrumento musical. O carácter não é natural nem antinatural, é cultivado e tornado parte do indivíduo. A disposição para agir em determinado sentido não é suficiente para ser virtuoso é também necessário que o motivo seja, ele próprio, virtuoso.

Brandt (1992) classifica ainda as virtudes como morais quando a revelação da sua ausência numa pessoa é reprovável pelos outros ou censurável pela sua própria consciência. Assim, a ética das virtudes analisa as virtudes do carácter do agente, na suposição de que o seu desenvolvimento e consolidação é a melhor garantia de um comportamento ético sustentado, do que o respeito por leis universais estabelecidas pela razão exterior.

### **2.3 Códigos de ética e de conduta**

Nesta secção será feita a distinção entre um código de ética e de conduta. Analisam-se estes códigos como instrumentos que incorporam os valores e práticas organizacionais, com os quais as organizações pretendem guiar os comportamentos dos colaboradores e aclarar a postura social da empresa em face dos diferentes públicos com os quais interage. Também se efetua uma abordagem às vantagens e desvantagens da implementação destes códigos nas associações de profissionais.

Weaver (1993) define código de ética como documento formal distinto, que especifica obrigações éticas conscientes para a conduta organizacional, só existindo se for formulado com o propósito único de ser guiado por padrões morais para condutas éticas. Já segundo Daineze (2003), o código de ética empresarial seria o conjunto de valores que orienta os indivíduos para a forma de como deveriam agir. Já os códigos de conduta empresariais representariam uma lista de disposições relacionadas com as penalidades e

violações, orientando, portanto em como os indivíduos devem agir. Mas para Srour (2008) não faz distinção entre ambos pois define os códigos morais como sendo habitualmente denominados códigos de ética ou códigos de conduta.

Cada ramo da ciência ou atividade profissional sente-se obrigado a definir as matrizes que enquadrem a ética do seu campo de atividade. Multiplicam-se os “códigos de ética ou de conduta” e os “códigos deontológicos”. Surgiram ainda novas fórmulas como a auto-regulação, criando normativos específicos para determinados setores de atividade (de que a publicidade ou a comunicação social são bons exemplos). Regra geral, estes códigos esforçam-se por expressar os princípios éticos em normas e princípios universais, adaptando-os às particularidades de cada país e de cada grupo profissional e propondo sanções para os infratores. É uma ética normativa que não mantém relações com a moral, a não ser na sua raiz. É um conjunto de regras que deriva voluntariamente de um grupo ou classe e não é imposta pela comunidade (Oliveira, 2007).

Para Lisboa (1997:58) o Código deontológico “pode ser entendido como uma relação das práticas de comportamentos que se espera que sejam observadas no exercício da profissão. As normas do código visam o bem-estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro e fora da instituição”. Ainda segundo Lisboa (1997:58), as organizações ou as ordens profissionais estarão a contribuir para a formação da consciência sobre padrões de conduta sempre que, através de asserções sobre princípios éticos gerais e regras particulares, norteiam a resolução de problemas gerais que surjam no exercício da profissão, e o objetivo primordial do código de ética profissional é expressar e encorajar o sentido de justiça e decência em cada membro organizado. Assim, a ética profissional passa a ser, desde a sua regulamentação, um conjunto de prescrições de conduta. Deixam, portanto, de ser normas puramente éticas, para serem normas jurídicas de direito administrativo, das quais, do não cumprimento de seus mandamentos, decorrem sanções administrativas (advertência; suspensão; dentre outras punições). Nesse contexto, as infrações éticas acabam se equiparando ou sendo tratadas igualmente às demais infrações funcionais (Bittar, 2002:368).

De acordo com Rego *et al.* (2006:77) a abordagem dos padrões da prática profissional considera que as obrigações e outros padrões de conduta moral são determinados pelas práticas usuais (consuetudinárias) da comunidade profissional. Os seus proponentes aduzem que um profissional dos negócios está submetido a várias responsabilidades (por exemplo, evitar prejudicar os outros, honrar os compromissos,

afastar conflitos de interesses, obedecer à lei) e que deve usar critérios profissionais adequados para determinar as suas ações. Frequentemente, os padrões éticos são contemplados em códigos deontológicos (Rego *et al.*, 2006:77).

Os códigos podem ser definidos de acordo com vários critérios, designadamente as motivações implícitas: normativas e instrumentais (Bondy, Matten & Moon, 2004). Os códigos normativos são uma concretização dos valores e das práticas organizacionais. Destinam-se a guiar os comportamentos dos colaboradores e as decisões de gestão. Descrevem como as pessoas e a empresa devem atuar. Operam como um mecanismo de estímulo e orientação. Os códigos instrumentais têm como objetivo preponderante a manutenção ou promoção da reputação da empresa junto dos diversos *stakeholders* da organização. São instrumentais porque, em grande medida, visam fomentar resultados económicos. Representam, por vezes, um meio de as empresas multinacionais desenvolverem uma imagem pública desligada de regimes políticos opressivos ou de práticas de trabalho perversas e abusadoras dos direitos humanos. Podem, também representar um meio das empresas se auto-regularem voluntariamente, para não virem a ser submetidas à regulação externa (Rego *et al.*, 2006). Complementando essa ideia, segundo Chiavenato (2003) para um código de ética estimular decisões e comportamentos éticos das pessoas, são necessárias duas providências: primeiro, as organizações devem comunicar o seu código de ética a todos os seus parceiros, isto é, às pessoas dentro e fora das organizações. Segundo, as organizações devem estimular continuamente comportamentos éticos de seus parceiros, pelo respeito a seus valores básicos ou adotando práticas transparentes de negócios.

Em relação às vantagens da implantação de um código de ética nas empresas, Dobson (2005:59) comenta:

O sucesso de um código de ética depende, sobretudo, da convicção de que os comportamentos que ele preconiza são razoáveis, racionais e desejáveis. Não se pode esperar que alguém adira e respeite prescrições comportamentais que são genericamente encaradas como irracionais e antinaturais – sendo assim que, lamentavelmente, são normalmente vistos os códigos de ética em muitas organizações financeiras.

Na opinião de alguns autores, a simples criação e publicação do código tem impacto positivo sobre o comportamento ético nas empresas (Wood & Rimmel, 2003).

Consequentemente, muitos líderes acreditam que os códigos, se forem corretamente disseminados e compreendidos, reduzem a probabilidade de comportamentos não éticos (Rego *et al.*, 2006). Na perspectiva de Humberg (2005), a implementação de um código de ética nas empresas, pode: atrair e reter melhores profissionais; reduzir fraudes; pode obter maior confiabilidade dos clientes, consumidores ou usuários, fornecedores e demais parceiros; pode ter mais facilidade de acesso a recursos; e ter melhor aceitação social.

De acordo com Srour (2008), já os fracassos da implementação de um código moral, e tomando em consideração que o autor não faz distinção entre o código moral e os códigos de conduta e ética, devem-se, a fatores como: conteúdo, forma e formato. O conteúdo resulta da confusão do código com políticas disciplinares, de caráter legalista e impositivo. O fator forma resulta da circunstância do código moral assumir a forma de sermão que exalta a virtude e deixa de analisar os interesses e sua complexidade. O fator formato resulta da apresentação de forma sucinta e genérica que exige muita maturidade pessoal e profissional ou muito extenso e explicativo que torna difícil sua leitura e assimilação.

Rego *et al.* (2006) argumentam que os códigos de ética podem exercer influência sobre as práticas éticas, mas a sua existência não garante que a empresa e os seus atores atuem eticamente.

O estudo do conteúdo dos códigos tem merecido grande atenção dos investigadores, tendo vindo a tornar-se numa das mais profícuas áreas de pesquisa (Gaumnitz & Lere, 2004). Diversas tipologias podem ser consideradas. Uma das mais interessantes considera a existência de três tipos: punitivos, orientados para princípios e de comprometimento (Bondy *et al.*, 2004; Rego *et al.*, 2006).

Ainda segundo Rego *et al.*, (2006), os punitivos são os que contemplam matérias relacionadas com sanções. Os códigos baseados em princípios são os que afirmam a intenção de enveredar por ações socialmente responsáveis ou éticas, normalmente perante determinados *stakeholders*. Tendem a ser mais gerais e enunciativos do que prescritivos. Os códigos orientados para o comprometimento afirmam as intenções de enveredar por ações socialmente responsáveis ou éticas, mas são mais específicos do que os códigos focalizados nos princípios. Alguns códigos são de natureza mista.

Como salientam Sims e Brinkmann (2003), apesar da quantidade de instrumentos de ética e responsabilidade social existente na Enron, o descalabro ético da empresa aconteceu. Com efeito, só quando os princípios que o código reflete são incorporados nas

ações quotidianas dos atores organizacionais e na cultura organizacional é que se pode falar na verdadeira eficácia do código (Stevens, 1999). Também Cherman e Tomé (2005), concluíram que os valores éticos expressos nos códigos de ética influenciam as decisões éticas só nas organizações, em que estes valores foram construídos coletivamente com os funcionários ou através de programas de ética sólidos e permanentes. O código de ética, enquanto instrumento isolado, não tem a capacidade de moldar comportamentos, pois a construção ética é processo contínuo. Pois segundo (Rego *et al.*, 2006), o reforço dos padrões éticos envolve mudanças profundas nas crenças e nos valores organizacionais, que a mera adoção formal de um código não consegue realizar. Por conseguinte, um processo de mudança bem executado e bem-sucedido pode ser necessário. É essa a razão pela qual o processo de elaboração e implementação de um código ético pode ser mais importante do que o código em si.

Em síntese, os códigos podem ser instrumentais na promoção de comportamentos éticos, mas não podem ser encarados como a solução capaz de resolver todos os problemas éticos nas organizações (Cassell, Johnson & Smith, 1997). Devem ser encarados como o início de um programa sistemático destinado a entranhar a ética nas ações quotidiana (Rego *et al.*, 2006).

## **2.4 Resumo**

Nas duas primeiras secções deste capítulo foi feita a análise e a clarificação dos conceitos de *ética*, *moral* e *deontologia* e a discussão em torno de um comportamento ético, para o *eu* como para o *outro*, corresponde aos dilemas éticos que os Técnicos Oficiais de Contas TOC's se debatem diariamente no exercício da sua profissão. Estes dilemas, posso, quero ou devo fazer, e o que o *outro*, a quem presto serviços, legitimamente pode ou deve esperar que *eu* faça são questões éticas, que muitos autores procuram estudar através de teorias da filosofia moral (deontológica, a utilitarista, teleológica ou “da virtude”, entre outras). Analisou-se em particular os argumentos do utilitarismo, escola filosófica mais influente dentro das abordagens consequencialistas, assim como os fundamentos absolutistas de Immanuel Kant (1724-1804), representante clássico da escola deontológica.

Na terceira secção foi feita a abordagem aos códigos de ética e de conduta e pode-se concluir que estes códigos podem ser vantajosos para os seus diversos públicos com os quais interage, e fortalecer a imagem das organizações e associações de profissionais. A

aceitação de um código de ética é uma ótima oportunidade para aumentar a integração entre os funcionários de uma organização e das associações de profissionais e estimular a sua aceitação. O código de ética permite a homogeneização de critérios na organização, protege o trabalhador que apoia a cultura da organização retratada nas disposições do código e penaliza quem se desvia desta conduta. É fundamental que haja consistência e coerência entre o que está disposto no código de ética e o que se vive na organização. Caso contrário, a imagem que a organização pretende transmitir ao seu público fica comprometida.

O próximo capítulo aborda a tomada de decisão ética, a influência dos fatores individuais e organizacionais que interferem no julgamento ético dos profissionais. Também será feita a revisão da literatura sobre a ética e contabilidade dos últimos anos a nível nacional e internacional.

### **Capítulo 3: A ética, o processo de tomada de decisão e a contabilidade**

Este capítulo está dividido em quatro seções principais. A primeira seção destina-se à exposição dos modelos de decisão de Rest (1986), e a intensidade moral do modelo de Jones (1991). A segunda seção trata dos fatores individuais (personalidade, valores culturais/nacionalidade, valores pessoais, desenvolvimento cognitivo moral, idade, gênero, educação/emprego/experiência e comprometimento organizacional). A terceira seção aborda a influência dos fatores organizacionais (recompensas/sanções, cultura ética, código ético e cultura organizacional). Os fatores individuais e organizacionais são considerados pelos investigadores como fatores capazes de influenciar o comportamento moral dos indivíduos, e são amplamente considerados na elaboração de diferentes modelos. É feita uma análise de diversos estudos realizados sobre esta temática, a fim de mostrar as tendências da tomada de decisão ética dos últimos anos. Na quarta seção é feita a revisão de literatura na área da ética na contabilidade e a análise a vários estudos realizados em contabilidade.

#### **3.1 Modelos de tomada de decisão**

A tomada de decisão ética corresponde a um método que abrange a identificação de um problema de natureza ética, a geração de alternativas e a escolha daquela que maximizará os mais importantes valores morais do indivíduo e, ao mesmo tempo, permitirá alcançar o fim pretendido. Implicitamente, nesta definição está a percepção de que nem todos os valores podem ser maximizados simultaneamente. O indivíduo deve renunciar a alguns desses princípios para que outros sejam maximizados (Guy, 1990:39).

A tomada de decisão ética é um importante campo de estudo, e tem atraído, há mais de duas décadas, o interesse de muitos investigadores sobre a complexa encruzilhada das questões sociais, ética nos negócios, psicologia e filosofia (Trevino, 1986; Hunt & Vitell, 1986; Jones, 1991; Rest, 1986; Ford & Richardson, 1994; Loe *et al.*, 2000; O'Fallon & Butterfield, 2005; Emerson *et al.*, 2007; Watson & Berkley, 2008). O esforço destes investigadores é no sentido de avançar na compreensão da melhor tomada de decisão e comportamento humano. Quanto mais se aprende sobre tomada de decisão ética, mais se pode potenciar o comportamento ético positivo e ajudar a restaurar a "confiança pública" (Abdolmohammadi & Baker, 2008:58). De entre os "escândalos de alto impacto" (Trevino, Weaver & Reynolds, 2006:951) que têm abalado o início deste milênio, talvez o mais

marcante seja a grave crise financeira que começou nos Estados Unidos, e causou um efeito cascata em todo o mundo e veio acentuar a problemática da tomada de decisões éticas. Para Elm e Radin (2012) a presença de repetidos incidentes de comportamento altamente reprovável e até chocante continuam a pôr em causa o que realmente se sabe sobre a tomada de decisão ética.

Autores como Ferrel e Gresham (1985), Trevino (1986), Randall e Gibson (1990), Jones (1991), Ford e Richardson (1994:205) e Loe, Ferrell e Mansfiel, (2000:186), para avaliarem quais as variáveis que podem influenciar o comportamento ético do indivíduo, dividem estas influências em duas categorias. A primeira categoria inclui variáveis associadas ao tomador de decisões (a nacionalidade, a religião, o género, a idade, a educação, experiência profissional, a personalidade, as crenças e os valores). A segunda categoria consiste em variáveis que definem as situações nas quais os indivíduos tomam decisões (a influência do ambiente de trabalho, os fatores organizacionais relacionadas com as características das organizações, recompensas e sanções, códigos de conduta, o tipo de conflito ético).

Em relação à ética em negócios, existem diversos modelos de tomada de decisão, construídos a partir da perspetiva de diferentes moderadores éticos. Estes modelos são voltados para a identificação de construtos que ajudam no entendimento dos fatores que causam os maiores efeitos sobre o processo de tomada de decisão dos indivíduos nas organizações (Loe *et al.*, 2000:185).

Para Alves (2005) os modelos de tomada de decisões éticas na área de negócios visam compreender quais são os determinantes do comportamento ético do indivíduo. Quais os fatores que influenciam a escolha de uma decisão em detrimento de outra. Por esse motivo, eles são amplamente discutidos na literatura internacional. São exemplos os modelo de processo de quatro estágios de julgamento moral de Rest (1986), o modelo de contingência<sup>7</sup> de Ferrell e Gresham (1985); o modelo de teoria positivista de ética em marketing de Hunt e Vitell (1986); o modelo interativo de componente individual – situacional de Trevino (1986), Ferrell, Gresham e Fraedrich (1989) e Ferrell, Fraedrich e Ferrel (2001), e a intensidade moral do modelo de Jones (1991).

Cada um destes modelos apresenta características próprias que os diferenciam, ou porque procuram sintetizar modelos ou abordar aspetos específicos do indivíduo, não

---

<sup>7</sup> Contingency model

incluídos nos outros modelos. De acordo com Jones (1991:369) os modelos de tomada de decisão de Rest, de Hunt e de Vitell, de Ferrell e de Gresham, de Trevino, e de Ferrell, Gresham e Fraedrich contribuem para um melhor entendimento do processo de decisão ética.

Ainda segundo Alves (2007), nos modelos apresentados anteriormente, exceto no proposto por Jones (1991), os fatores individuais são considerados relevantes, levando os investigadores a incluí-los nos seus modelos. No entanto, existem outros fatores no processo de decisão ética do contabilista, e estão associados às situações que ocorrem no ambiente de trabalho. Nestas incluem-se a influência dos colegas e da administração e as características das organizações tais como: prémios, sanções, clima organizacional, a cultura da empresa e o código de ética. Alves (2007) apresenta um exemplo, em que demonstra que as pressões no ambiente organizacional podem incentivar o contabilista a não cumprir os preceitos do Código de Ética Profissional em benefício de outros interesses. E dá como exemplo, o caso de um contabilista assalariado numa empresa, que recebeu uma recomendação da direção para adiar o registo uma despesa avultada para o mês seguinte ao da elaboração das demonstrações financeiras do exercício em curso. Caso o contabilista aceite ele está a superavaliar o lucro do exercício, e a ir de encontro aos interesses da direção, mas em desacordo com as normas contabilísticas. Esta situação gera o seguinte dilema ético: manter o emprego e continuar a sustentar a família, ou cumprir os princípios contabilísticos e normas do Código de Ética Profissional. Assim, como os fatores associados ao agente moral (fatores individuais), os fatores organizacionais, igualmente interferem no julgamento ético dos contabilistas, compondo parte do cenário em que o profissional de contabilidade decide o curso de decisões no campo moral.

Para Craft (2013) existem várias teorias a apoiar a investigação da tomada de decisão ética, mas dos modelos mencionados anteriormente, os dois modelos mais relevantes são o de Rest (1986) e Jones (1991). O modelo de Rest (1986) assenta no modelo de quatro componentes (consciência, julgamento, intenção e comportamento) para a tomada de decisão ética e moral. Cada uma destas etapas são conceitualmente distintas. Primeiro a consciência (reconhecer a questão moral): é a primeira fase do processo, se um indivíduo não consegue interpretar uma situação como sendo moral, ele não inicia o processo de tomada de decisão ética. Segundo, o julgamento (fazer um julgamento moral): é a capacidade de o tomador de decisão para determinar qual o curso de ação que é

moralmente correto. Terceiro, a intenção (resolver colocar preocupações morais à frente de outras preocupações): é a capacidade de priorizar valores morais sobre os outros valores. Finalmente, em quarto o comportamento moral (agir sobre as preocupações morais): esta é a última fase do processo e representa a ação concreta que o indivíduo toma em relação ao dilema ético.

Segundo Alves (2005) o modelo de Rest expandiu o modelo proposto por Lawrence Kohlberg, no qual enfatiza as bases cognitivas do julgamento moral e seus efeitos nas ações morais. Essa teoria sustenta que o desenvolvimento moral ocorre em um processo natural e individual por meio de três níveis: pré-convencional, convencional e pós-convencional, totalizando seis estágios ver também (Elm & Weber, 1994:341). O nível 1, pré-convencional, corresponderia a uma perspectiva em que os sujeitos consideram as regras e as expectativas sociais como algo que lhes é exterior. No nível 2, convencional, o sujeito identifica-se com as regras e normas sociais. Adota a perspectiva de membro da sociedade, respeita a lei e a ordem. No nível 3, pós-convencional, os sujeitos procuram definir os valores e os princípios morais por si mesmos e independentemente da sociedade ou grupo. É esta perspectiva sócio-moral que permite definir e agrupar as características dos três níveis de desenvolvimento moral. Compreendemos, assim, melhor o que une os dois estádios que formam cada uma destes níveis e o que os distingue, não apenas entre si, mas também dos estádios que pertencem a cada um dos outros níveis morais (Colby & Kohlberg, 1987:16).

Rest (1986), com base no modelo de Kohlberg, desenvolveu uma adaptação do processo de julgamento moral, criou uma escala contínua, o *Defining Issues Test* (DIT), com base em situações que exigem do indivíduo uma decisão a respeito de um dilema moral em que ele venha a ser envolvido no seu dia-a-dia. De acordo com o modelo de Rest, a concordância do Código de ética da profissão de contabilista pode variar em função da fase de desenvolvimento moral em que se encontra o contabilista. Se o contabilista estiver na fase 1 (pré-convencional), existe a tendência de colocar os próprios interesses acima dos interesses da classe. Assim, para Colby e Kohlberg (1987:18), neste nível, os indivíduos compreendem a justiça e a moralidade como um conjunto de normas externas. Para classificar as ações como boas ou más, justas ou injustas, o indivíduo situado neste nível pondera as consequências físicas, os interesses individuais, em termos de dor e de posse. É um ponto de vista egocêntrico. As principais razões para o indivíduo agir desta forma são para evitar a dor, o castigo e o confronto com o poder dos que têm autoridade. A

fase 2 (convencional) é o nível em que os sujeitos já interiorizaram as normas e as expectativas sociais, ou seja, neste nível de moralidade o justo e o injusto definem-se pela sua correspondência às normas sociais e morais vigentes. “Ser bom” passa a ser um fator importante, significando ter boas razões para mostrar interesse pelos outros (Colby & Kohlberg, 1987:18). Para Alves (2005), quem se encontra nesta fase, o Código de Ética é sobretudo, um código de deveres, com regras claras e detalhadas de como deve proceder o profissional em suas atividades de contabilidade.

Na fase 3 (pós-convencional), e ainda segundo Colby e Kohlberg, (1987:16), os sujeitos que pertencem ao nível pós-convencional, compreendem e aceitam as regras da sociedade, e através delas é que conseguem fundamentar e legitimar as regras sociais. Reconhecem também os autores que, por vezes, surgem conflitos que nem sempre são fáceis de resolver. No fundo, é o nível moral da pessoa que tende a compreender as normas na sua relatividade, como regras de ação cuja principal finalidade é salvaguardar o respeito por esses princípios. No caso dos princípios morais entrarem em conflito com as regras da sociedade, o indivíduo pós-convencional julga mais a partir dos princípios do que das próprias regras (Colby & Kohlberg, 1987: 21).

Ainda segundo Craft (2013), o modelo de Jones (1991), ao contrário de outros modelos em que o enfoque é o ambiente organizacional ou os aspetos cognitivos, desenvolve o conceito de intensidade moral, que é composta por seis componentes. Primeiro a magnitude das consequências, ou seja, a soma dos danos / benefícios do ato moral para os envolvidos; segundo, o consenso social, ou seja, o grau de concertação social que uma proposta de ato é bom ou mau; terceiro, a probabilidade de efeito, ou seja, o provavelmente o ato vai realmente acontecer e irá prejudicar/beneficiar os envolvidos; quarto imediatismo temporal, ou seja, período de tempo entre o presente e o ato; quinto a proximidade, ou seja, a sensação de imediatismo para os envolvidos; e por último a concentração de efeito, que significa a força das consequências para os envolvidos.

### **3.2 A Influência dos Fatores Individuais**

Segundo Craft (2013) a maioria das pesquisas relacionadas com o processo de tomada de decisão envolvem fatores individuais: aspetos da tomada de decisão ética exclusivamente associados a um tomador de decisão individual. Os fatores individuais mais estudados são os atributos individuais associados com o género, idade, nacionalidade,

e religião. A tendência para o estudo dos fatores individuais aumentou e os resultados de tomada de decisão ética têm-se mantido consistentes ao longo de três décadas (O'Fallon & Butterfield, 2005; Loe *et al.*, 2000; Ford & Richardson, 1994 e Craft, 2013).

De todos estes fatores, o género é provavelmente a variável demográfica mais estudada no campo da ética (Ford & Richardson, 1994; Ruegger & King, 1992; Craft, 2013). No entanto, a investigação empírica que testa as diferenças de género tem conduzido a resultados inconsistentes (Roxas & Stoneback, 2004). Na literatura não existe consenso quanto ao facto das mulheres e homens terem valores éticos diferentes e alguns estudos sobre diferenças de género na tomada de decisão ética de profissionais de contabilidade também apresentam resultados contraditórios ou inconclusivos (Neidermeyer, Tuten & Neidermeyer, 2003; Smith & Rogeres, 2000; Owoso, 2002; Rogers & Smith, 2001). Apesar dos resultados controversos dos estudos atrás mencionados, verifica-se uma consistência importante, as mulheres tomam as decisões mais éticas, quando existem evidências significativas de diferenças de género (O'Fallon & Butterfield, 2005). A investigação desenvolvida nesta área tem demonstrado que estas características individuais desempenham um papel relevante na previsão de atitudes éticas de um indivíduo (Emerson *et al.*, 2007).

De seguida apresentam-se/descrevem-se os fatores individuais: personalidade; valores culturais/nacionalidade; valores pessoais; desenvolvimento cognitivo moral; idade; género; educação/emprego/experiência e comprometimento organizacional.

### **3.2.1 Personalidade**

Vários estudos foram feitos sobre vários aspetos da personalidade e o impacto na tomada de decisão ética. Aspetos tais como, traços de maquiavelismo, auto-controle, a atenção plena, atitudes e o “Big Five” (cinco grandes)<sup>8</sup> traços de personalidade: extroversão, sociabilidade, consciência, neuroticíssimo ou instabilidade emocional e abertura à experiência. Nas investigações relacionadas com atitudes implícitas e explícitas<sup>9</sup> na categoria de consciência. Os autores encontraram atitudes implícitas ou processos

---

<sup>8</sup> Os traços de personalidade “Big Five”, ou modelo dos cinco grandes fatores, são as medidas de personalidade cientificamente mais aceites e comumente mais utilizados em estudos sobre personalidade, o qual se mostrou mais abrangente e conciso. Embora se considerem os traços de personalidade como biologicamente fundamentados, o modelo dos cinco grandes fatores reconhece que existem adaptações psicológicas apreendidas a partir das experiências quotidianas (McCrae, 2006).

<sup>9</sup> Atitudes implícitas são "avaliações formadas principalmente em um nível subconsciente", em contraste, as atitudes explícitas operaram a um nível mais consciente (Marquardt & Hoeger, 2009:158).

subconscientes contribuindo significativamente para a previsão de tomada de decisão ética, mas não encontraram sobre o julgamento moral (Marquardt, 2010; Marquardt & Hoeger, 2009), (ver Apêndice 1). Watson, Berkley e Papamarcos (2009) encontraram uma relação significativa entre a procura do prazer (hedonismo), punição e decisões antiéticas na categoria julgamento. Aqueles indivíduos que têm um alto hedonismo e um valor elevado para o poder eram mais propensos a serem influenciados e a agir de forma antiética se as recompensas fossem elevadas. Os valores de benevolência, o universalismo, o hedonismo e poder foram encontrados em simultâneo a influenciar a tomada de decisão ética (ver Apêndice 1).

Watson e Berkley (2008) também encontraram efeitos significativos de "ir junto" ou ser cúmplice numa tomada de decisão anti-ética, quando os valores do tradicionalismo, conformidade e estimulação foram combinados (ver Apêndice 1). *Mindfulness*<sup>10</sup>(consciência), referindo-se à consciência interna de um indivíduo e de seus próprios pensamentos e consciência do seu ambiente externo, foi estudada por Ruedy e Schewitzer (2010). Os resultados revelaram uma forte correlação entre a consciência e a vontade dos participantes em se envolverem em comportamentos antiéticos. Indivíduos com elevado valor em *Mindfulness* (consciência), ou na sua plena consciência, tinham um padrão moral mais elevado (ver Apêndice 1). Vitell, Bing, Davidson, Ammeter, Garner e Novicevic (2009) estudaram o efeito do auto-controle sobre a intensidade moral, e acharam que o auto-controle não desempenha um papel de intermediação no impacto da religiosidade na adoção ou incorporação inconsciente da identidade moral (ver Apêndice 1). Buchan (2005) encontrou evidências de que as atitudes positivas influenciam as intenções éticas (ver Apêndice 1). Fatores de personalidade tiveram um impacto sobre o julgamento em diversos estudos, incluindo tradicionalismo, conformidade e estimulação (Watson & Berkley 2008), a auto-valorização e valores altruístas (Fritzsche & Oz, 2007); e o hedonismo (Watson *et al.*, 2009). A personalidade também tem impacto sobre o comportamento e na tomada de decisão ética nas áreas de inteligência emocional

---

<sup>10</sup> *Mindfulness* - “estado de estar atento e consciente do que está acontecer no presente” (Brown & Ryan, 2003:822). O conceito de *mindfulness* tem suas origens no budismo, e representa uma qualidade de consciência chamada de "atenção plena" (Brown, Ryan, & Creswell, 2007:212). Essa atenção encontra-se recetiva e aberta para o que está acontecer no momento presente, tanto interna como externamente (Kabat-Zinn, 1990).

(Deshpande, 2009), empatia e narcisismo (Brown, Sautter, Littvay, Sautter & Bearnes, 2010) e extroversão (O'Fallon & Butterfield, 2011), (ver Apêndice 1).

Na categoria consciência, Ho (2010) constatou que a religiosidade, o controle e valores culturais influenciaram a percepção ética dos gestores (ver Apêndice 1). Na área de julgamento, Forte (2004) estudou a relação entre o *locus* de controle de gestores e sua capacidade de raciocínio. Para este estudo o autor considerou três variáveis independentes: clima ético organizacional, o controle, e selecionou variáveis demográficas e institucionais. As variáveis demográficas e institucionais selecionadas foram: idade, posse trabalho, educação, género, nível de gestão e o tipo de indústria, e não encontrou nenhuma relação estatisticamente significativa entre o *locus* de controle dos gestores e estas variáveis (ver Apêndice 1).

Na categoria de intenção, Street e Street (2006) verificaram que os indivíduos com um *locus* de controle externo eram significativamente mais propensos a escolher opções antiéticas do que aqueles com um *locus* de controle interno. Também não encontraram relação do maquiavelismo e do género sobre a tomada de decisão ética. Em todas as revisões da literatura anteriores os resultados foram sempre consistentes no facto de o maquiavelismo estar negativamente relacionado com a tomada de decisão ética (ver Apêndice 1). "Por outras palavras, os mais maquiavélicos tendem a ser menos éticos na sua tomada de decisão do que os menos maquiavélicos"(O'Fallon & Butterfield, 2005: 392)<sup>11</sup>.

### **3.2.2 Valores Culturais / Nacionalidade**

De acordo com Ho (2010), as diferenças podem existir na percepção ética quando uma cultura atribui significado moral a algo que outra cultura não faz, no entanto, não é pacífica a percepção ética em todas as culturas (ver Apêndice 2). No seu estudo Flaming, Agacer e Uddin (2010) verificaram que muitas ações questionáveis foram percebidas negativamente, mesmo quando existiam diferenças culturais entre os países, indicando que houve um terreno comum nas percepções éticas entre as culturas (ver Apêndice 2). O estudo realizado por Beekun, Hamdy, Westerman e HassabElnaby (2008), teve como objetivo examinar a influência da cultura nacional sobre a tomada de decisão ética no Egito e nos EUA. A cultura nacional influenciou significativamente o resultado da decisão ética do

---

<sup>11</sup> O texto na lingua estrangeira é: In other words, high machs tend to be less ethical in their decision making than low machs.

indivíduo usando todas as quatro teorias éticas. Os inquiridos norte-americanos tendiam a encontrar o resultado da decisão ética em cada um dos cenários como sendo mais ético do que os entrevistados do Egito, e as previsões da intenção comportamental foram consistentes entre si e para os seus pares egípcios (justiça, utilitarismo e relativismo). Mas nos entrevistados norte-americanos a justiça foi substituída pelo egoísmo ao prever as intenções comportamentais dos seus pares (ver Apêndice 2).

No estudo realizado aos profissionais de marketing americanos, turcos e tailandeses, os autores comprovaram que os homens de negócios americanos são mais propensos a perceber comportamentos anti-éticos em marketing como mais graves do que os seus homólogos turcos e tailandeses. Assim, como os empresários tailandeses e americanos entendem que a ética é mais importante para o sucesso do negócio do que os empresários turcos (Burnaz, Atakan, Topcu & Singhapakdi, 2009), (ver Apêndice 2). Da mesma forma, no estudo de auditores no Paquistão e na Turquia, Karacaer, Gohar, Aygun e Sayin (2009) encontraram uma diferença significativa entre os valores terminais<sup>12</sup> e os valores instrumentais<sup>13</sup> (ver Apêndice 2). As diferenças culturais mantiveram-se suficientemente fortes para afetar a tomada de decisão ética entre os inquiridos nos EUA e nas Filipinas, no estudo desenvolvido por Flaming *et al.* (2010), (ver Apêndice 2). Su (2006) afirmou que as diferenças culturais influenciaram a percepção ética nas práticas de negócios no estudo que realizou entre vários países: China, Egito, Finlândia, Coreia, Rússia e os EUA (ver apêndice 2). Em contraste, Westerman, Beekun, Stedham e Yamamura (2007) reconheceram que os pares exerceram uma influência mais forte do que a cultura nacional sobre os resultados de um indivíduo na tomada de decisão ética (ver apêndice 2).

Zhunag, Thomas e Miller (2005) elaboraram um estudo sobre o efeito da cultura na tomada de decisão ética nas organizações. O estudo fornece evidências dos efeitos da cultura canadense e chinesa e o tipo de comunicação (denúncias e relatórios de pares) em relatar atos anti-éticos dentro das organizações. Os resultados indicam que os chineses são

---

<sup>12</sup> Os valores terminais são referentes a desejos finais intimamente ligados com a existência. Estes são aqueles valores que as pessoas gostariam de ter durante toda a vida, e na escala de Rokeach (1973:27) são: a amizade verdadeira, o amor maduro, respeito próprio, felicidade, harmonia interior, igualdade, liberdade, prazer, reconhecimento social, sabedoria, salvação, segurança da família, segurança nacional, um sentimento de realização, um mundo de beleza, um mundo em paz, uma vida confortável e uma vida emocionante.

<sup>13</sup> Valores instrumentais são todos aqueles que não são referentes aos anteriores, mas que vão ser utilizados como meio para os atingir, e na escala de Rokeach, (1973:27) são: a alegria, ambição, amor, limpeza, autodomínio, capacidade, coragem, polidez, honestidade imaginação, independência, intelecto, mente aberta, lógica, obediência, utilidade, responsabilidade e perdão.

mais propensos a relatar os atos anti-éticos de pares do que os canadenses (ver Apêndice 2).

Os gerentes de negócios de culturas coletivistas, como Marrocos, são mais fiéis à sua organização, tendo em conta a relação de dependência que têm com a organização e, portanto preocupam-se mais em tomar decisões que contribuem para o bem-estar da organização (Oumil & Balloun, 2009), (ver Apêndice 2). Do mesmo modo, os funcionários dentro de uma cultura coletiva eram mais orientados a indicar que fariam uma decisão anti-ética na prática dos negócios para beneficiar a organização. Em contraste, os funcionários dentro de culturas individualistas eram mais propensos a debater abertamente a prática de negócios anti-éticos na organização (Sims, 2009), (ver Apêndice 2).

No mesmo sentido o estudo de Zhang, Chiu e Wei (2009) estudaram o efeito cultural sobre a tendência nos relatórios. Este estudo teve como objetivo comprovar que a vontade de se denunciar atos de fraude varia de acordo com a cultura, olhando no sentido da denuncia e relatórios dos pares. A conclusão foi no sentido de que os Chineses seriam mais propensos a relatar o comportamento anti-ético de um colega supervisor do que os seus colegas canadenses (Ver Apêndice 2). No entanto, a interação entre a cultura e o tipo de relatório não foi significativa. Num segundo estudo realizado por Westerman *et al.* (2007) foi considerada a relação entre a distância do alto poder e alto individualismo e a conclusão é de que um impacto implícito mais forte dos colegas sobre tomada de decisão ética (ver Apêndice 2).

### **3.2.3 Valores Pessoais**

Os estudos relacionados com os valores pessoais (orientação política, seriedade, responsabilidade, altruísmo e empatia) são variados. McCullough e Faught (2005) comprovaram que os indivíduos que politicamente eram mais liberais, eram mais propensos a desejar a maximização dos lucros e a defender os seus interesses pessoais em relação aos restantes indivíduos (ver Apêndice 3). Para testar os efeitos de empatia na intenção de tomada de decisão ética, Mencl e May (2009) desenvolveram um estudo com o objetivo de explorar os efeitos diretos de/e interações entre magnitude das consequências e vários tipos de proximidade (social, psicológica e física) e a influência da empatia sobre o processo de tomada de decisão ética. Foram encontradas associações significativas entre a magnitude das consequências e empatia e a intenção moral, quando a empatia era elevada. Também comprovaram que a empatia afetiva era um indicador pouco significativo da

intenção moral (ver Apêndice 3). Fritzsche e Oz (2007) analisaram a relação entre os valores pessoais e a dimensão ética da tomada de decisão. Utilizaram a análise *Partial Least Squares* (PLS) e encontraram uma significativa contribuição positiva de valores altruístas para a tomada de decisão ética. Por outro lado, os valores de auto-valorização foram encontrados por terem um impacto negativo sobre a tomada de decisão ética (ver Apêndice 3).

### **3.2.4 Desenvolvimento Cognitivo Moral**

Dos estudos existentes sobre o desenvolvimento cognitivo moral e a capacidade de raciocínio moral destaca-se o de Bernardi e Arnold (1997:653) em que analisaram o comportamento dos contabilistas públicos em cinco grandes empresas de Auditoria, tendo em consideração três níveis hierárquicos. Os resultados da pesquisa mostram que há diferenças nos níveis de desenvolvimento moral entre os funcionários dessas empresas e que as mulheres que ocupam cargos de gerência têm uma média superior no nível de desenvolvimento moral do que os homens que ocupam os mesmos cargos (ver Apêndice 4). Wimalasir, Pavri e Jalil (1996) desenvolveram um estudo para verificar a orientação ética dos gerentes e dos estudantes da área de negócios em Singapura. Utilizaram a escala contínua *Defining Issues Test* (DIT), e concluíram que a idade, o nível de instrução e a religião influenciam os estágios de desenvolvimento moral cognitivo dos visados (ver Apêndice 4). Herington e Weaven (2008) concluíram que as mulheres em geral, têm um nível superior de capacidade de raciocínio moral em relação aos homens (ver Apêndice 4). No estudo realizado aos gestores dos EUA e de Taiwan, Chang e Yen (2007) utilizaram a teoria da agência e teorias do desenvolvimento cognitivo moral, e concluíram que os gerentes americanos e taiwaneses eram mais propensos a continuar um projeto desde que não estivessem em condições de escolha adversa (ver Apêndice 4). Reynolds (2006) verificou que as diferenças individuais podem interagir com a emissão de características para moldar a consciência moral e que as estruturas cognitivas influenciam a percepção ética. O seu estudo concentrou-se nas diferenças entre aqueles que preferem as extremidades na tomada de decisão (utilitaristas) e os que preferem se situar nos meios (formalistas), e comprovou que os utilitaristas foram significativamente menos propensos a identificar questões que envolviam violações de normas de comportamento como questões morais (ver Apêndice 4). Tendo em consideração os estudos sobre o fator situação, Church, Gaa, Nainar e Shehata (2005) verificaram que o desenvolvimento cognitivo moral

individual e a variável situação estavam significativamente relacionadas com o comportamento ético (ver Apêndice 4). Jeffrey, Dilla e Weatherholt (2004) verificaram os juízos de raciocínio dos auditores de Taiwan, em diferentes níveis de desenvolvimento moral cognitivo (pré-convencional e convencional), e concluíram que estes foram menos propensos a violar os padrões quando a violação é suscetível de ser descoberta e punida (ver Apêndice 4).

### **3.2.5 Idade**

A literatura tem vindo a referir algumas causas identificadas como condicionadoras das decisões ou julgamentos que os profissionais são obrigados a concretizar. A idade é um desses fatores e Bass, Barnett e Brown (1998) alegam que indivíduos mais velhos confiam mais em princípios morais universais ao fazerem julgamentos éticos do que os indivíduos mais novos (ver Apêndice 5). Hartikainen e Torstil (2004), através dos seus estudos, encontraram indivíduos mais velhos significativamente mais idealistas e menos relativistas do que os mais novos (ver Apêndice 5). Outros estudos feitos por Serwinek (1992), Dawson (1997), Ruegger e King (1992) e Weeks, Moore, Mckinney e Longenecker (1999) apontam no mesmo sentido (ver Apêndice 5). No entanto, os estudos feitos por Roozen, Pelsmacker e Bostyn (2001) e Sankaran e Bui (2003), encontraram uma relação negativa entre a idade e boas decisões éticas (ver Apêndice 5).

Valentine e Rittenburg (2007) realizaram um estudo, que incorporou amostras transculturais, com 222 executivos de empresas americanas e espanholas. O objetivo era confirmar se haveria diferenças em relação ao género nos julgamentos éticos e na intenção de agir eticamente, e verificaram que o julgamento ético era no entanto associado com o aumento da idade e da experiência (ver Apêndice 5). Resultado contraditório tem o estudo de Marques e Azevedo-Pereira (2009), em que os autores não encontraram diferenças significativas de julgamento ético entre os entrevistados mais velhos e mais jovens (ver Apêndice 5).

Por seu lado, Forte (2004) investigou a existência ou não de diferenças na capacidade de raciocínio moral em vários níveis (superior, médio e de primeiro nível) de gestores de indústrias selecionadas, e encontrou uma relação estatisticamente significativa entre os níveis de gestão e o clima organizacional. Outra grande conclusão deste estudo foi a relação significativa entre a idade e os tipos de clima ético. Os gestores mais maduros demonstraram ter avaliações morais mais positivas em relação às questões morais no

nundo dos negócios (ver Apêndice 5). Relacionado com a intenção, Elango, Paul, Kundu e Paudel (2010) descobriram que os gestores mais jovens eram mais propensos a ser influenciados pela ética organizacional que os gerentes mais velhos. No entanto, os gerentes mais velhos eram mais propensos a fazer escolhas éticas (ver Apêndice 5). Krambia-Kapardis e Zopiatis (2008) desenvolveram um estudo sobre percepção ética e encontraram a relação entre a idade e a consciência, e concluíram que os indivíduos com idade superior a 30 anos eram mais éticos do que aqueles com menos de 30 anos (ver Apêndice 5).

Chan e Leung (2006) correlacionaram a idade e sensibilidade ética (consciência), mas em dois resultados rejeitaram a idade como um fator na tomada de decisão ética (ver Apêndice 5). Contrastando a maioria dos resultados de estudos anteriores sobre a idade, o estudo de Eweje e Brunton (2010) pretendeu saber se o gênero, idade e experiência de trabalho têm efeitos sobre o julgamento ético. A amostra incidiu sobre 655 estudantes de negócios, porque estes tendem a ser gestores e durante a sua carreira vão enfrentar questões e dilemas éticos complexos. Os resultados sugerem que a idade é um fator que tem impacto sobre o julgamento ético, mas não encontraram evidências que os alunos mais velhos eram mais bem orientados eticamente do que os mais jovens (ver Apêndice 5).

Os formadores de ética muitas vezes utilizam casos, para ajudar os alunos a compreender a ética dentro de um contexto organizacional, pelo que Cagle e Bacus (2006) elaboraram um estudo para tentar compreender se os estudos de casos sobre escândalos têm impacto sobre a capacidade dos alunos tomarem decisões éticas. A metodologia utilizada foi o pré e pós-teste num curso de finanças e usaram estudos de caso de vários escândalos, como por exemplo: Eron, Tyco, Adelpia. Os resultados indicam que os valores dos estudantes foram fortalecidos pela experiência de estudo de caso, portanto, o ensino da ética pode ser eficaz em influenciar as atitudes dos alunos, mas os níveis de idade e educação não foram significativos na aceitação do comportamento ético, ver Apêndice 5).

### **3.2.6 Gênero**

O gênero é provavelmente a variável demográfica mais estudada no campo da ética (Ford & Richardson, 1994; Ruegger & King, 1992) e na perspectiva de O'Fallon e Butterfield (2005) o gênero é relatado com frequência nos resultados da pesquisa de tomada de decisão ética.

Para Bampton e Maclagan (2009), e Roxas e Stoneback (2004), nas últimas duas décadas tem havido uma grande quantidade de pesquisas realizadas sobre a questão das diferenças de gênero na tomada de decisão ética nas organizações. Os resultados destes estudos parecem inconclusivos, embora as diferenças que têm sido observados tendem a mostrar as mulheres como "mais éticas" do que os homens. No estudo realizado por Bampton e Maclagan (2009), a estudantes de contabilidade no Reino Unido, o resultado foi no sentido de a maioria das mulheres reagirem mais eticamente do que os homens (ver Apêndice 6). Elango *et al.* (2010), no estudo realizado sobre a tomada de decisão ética em negócios internacionais, a alunos de cursos de MBA matriculados em duas grandes universidades estaduais nos EUA, concluíram que havia diferenças pouco significativas quanto ao gênero na tomada de decisão ética. No entanto, a mulher foi considerada mais ética do que o homem (ver Apêndice 6). Eweje e Brunton (2010) realizaram um estudo sobre percepções éticas dos estudantes de administração numa universidade da Nova Zelândia face ao gênero, idade e experiência de trabalho e concluíram que as mulheres são eticamente mais conscientes do que os homens (ver Apêndice 6).

Herington e Weaven (2008), utilizaram no seu estudo o DIT para explicar a capacidade de raciocínio moral nos negócios. Foram examinados o gênero, idade, experiência de trabalho e formação ética, para determinar o seu impacto sobre o nível de capacidade de raciocínio moral, e concluíram que as mulheres têm um nível superior de raciocínio moral em relação aos homens (ver Apêndice 6). O objetivo do estudo de Krambia-Kapardis e Zopiatis (2008) era identificar a relação entre o comportamento ético e as atitudes dos indivíduos que trabalhavam em empresas no Chipre e estudantes que tinham a pretensão de obter uma pós-graduação. A análise quantitativa do estudo revelou que a maioria das respostas considera a ética importante e que os inquiridos possuíam atitudes que são favoráveis ao comportamento ético. No entanto, o estudo constatou que existem diferenças significativas em três fatores associados (idade, gênero e posição). Uma das conclusões do estudo foi que as mulheres eram mais éticas dos que os seus colegas masculinos (ver Apêndice 6).

No estudo de Marta, Singhapakdi e Kraft (2008), o objetivo foi analisar o processo de tomada de decisão ética em empresas com 500 funcionários ou menos, consideradas empresas de pequeno porte. A amostra deste estudo foi constituída por profissionais de marketing americanos, e as conclusões do estudo é que as mulheres tendem a ser mais éticas do que os homens (ver Apêndice 6). Nguyen *et al.* (2008) examinaram questões

morais e diferenças de género no julgamento ético, em 340 estudantes universitários, e encontraram classificações mais elevadas no julgamento ético das estudantes femininas (ver Apêndice 6). No entanto, quando se leva em consideração a intensidade da questão moral, a vantagem das mulheres no julgamento ético desaparece no estudo realizado por Nguyen, Basuray, Smith, Kopka e McCulloh (2008) a 340 estudantes do curso de Gestão utilizando a *Multidimensional Ethics Scale* (MES).

O objetivo do estudo de Oumlil e Balloun (2009) foi analisar e avaliar o efeito de fatores culturais na ética empresarial e no processo de tomada de decisão, num contexto cultural ocidental e não ocidental. Foram investigadas as perceções éticas, a religiosidade, as filosofias morais e pessoais, os valores éticos corporativos, o género e as intenções éticas dos gerentes americanos e marroquinos. Os resultados demonstram que não existem diferenças significativas entre os dois países, e que os gerentes de negócios do género feminino demonstraram ter uma sensibilidade ética superior em relação aos gerentes masculinos (ver Apêndice 6).

O estudo de Sweeney, Arnold e Pierce (2010) realizado a auditores irlandeses e americanos, concluiu que a única variável examinada e que foi significativamente relacionada com a avaliação ética foi o género, e que as mulheres apresentaram avaliações éticas superiores aos homens (ver Apêndice 6). Valentine e Rittenburg (2007) investigaram o impacto do género na tomada de decisão ética, em 222 executivos de empresas americanas e espanholas, e concluíram que as mulheres apresentaram intenções mais elevadas para agir de forma ética do que os homens (ver Apêndice 6).

O objetivo do estudo realizado por Hopkins, Hopkins e Mitchell (2008) foi testar empiricamente a teoria que sugere a existência de inconsistências nas decisões éticas e para tal analisaram 56 gerentes de inscritos no programa de MBA de uma grande universidade pública nos EUA, quando confrontados com diferentes dilemas éticos. Em contraste, os homens foram mais consistente na tomada de decisão ética em várias situações éticas (Hopkins, Hopkins & Mitchell, 2008), (ver Apêndice 6).

Guidice, Alder e Phelan (2009) no estudo que fizeram a 41 alunos de MBA do primeiro ano e 71 estudantes seniores de negócios numa grande *Southwester University* nos *United States of America* (USA), concluíram que os homens eram mais propensos do que as mulheres para enganar os concorrentes (ver Apêndice 6).

Em contraste, o estudo Marques e Azevedo-Pereira (2009) verificaram que os homens eram mais rigorosos do que as mulheres na tomada de decisões éticas (ver Apêndice 6). Outros estudos não encontraram nenhuma diferença entre a tomada de decisão ética dos homens e mulheres (Chan & Leung, 2006; Sweeney & Costello, 2009; Zgheib, 2005), (ver Apêndice 6).

### **3.2.7 Educação/ Emprego / Experiência**

Quanto à educação, tipo de emprego, e anos de experiência, os estudos indicaram que não existiu uma relação significativa entre o nível de instrução e a capacidade de raciocínio moral, ou as normas éticas (Forte, 2004; Marques & Azevedo-Pereira, 2009), (ver Apêndice 7). Awasthi (2008) verificou que a frequência de um curso de ética empresarial, por parte dos 49 alunos do curso de MBA numa universidade nos EUA, não teve impacto no julgamento moral por si só, mas pode influenciar o julgamento de uma decisão como antiética em comparação com outros estudantes (ver Apêndice 7).

Já em relação ao ensino da ética, e estudando as percepções éticas antes e depois de completar a análise de um estudo de caso sobre um escândalo de ética, os resultados obtidos por Cagle e Baucus (2006) indicam que os valores dos estudantes de graduação e pós-graduação foram fortalecidos pela experiência. Portanto o ensino da ética pode ser eficaz em influenciar as atitudes dos alunos, pois os estudantes ganharam uma maior valorização para a complexidade dos problemas da ética nas organizações (Cagle & Baucus, 2006), (ver Apêndice 7).

Na atividade de auditoria, a qualidade das decisões do auditor foi explicado pelo nível de experiência (Pflugrat, Martinov-Bennie & Chen, 2007), (ver Apêndice 7). Auditores internos, com maior experiência, adotaram uma postura mais ética em alguns casos no estudo realizado por O'Leary e Stewart (2007). O estudo teve como um dos objetivos explorar se a tomada de decisão ética é influenciada pelos anos de experiência em auditoria interna. O questionário foi distribuído a cerca de 400 experientes auditores internos, mas só 66 inquéritos foram preenchidos e devolvidos. Os inquéritos foram distribuídos aos participantes na conferência *Institute of Internal Auditors* (IIA) em Brisbane na Austrália, realizado em Março de 2005 (ver Apêndice 7).

O objetivo do estudo realizado por Pierce e Sweeney (2010) foi analisar o impacto de uma série de variáveis demográficas (sexo, tamanho da empresa, nível de escolaridade,

tempo de experiência, idade e área de trabalho) no julgamento ético, intenção ética, intensidade ética percebida e cultura ética entendida. As entrevistas foram distribuídas por 751 alunos estagiários que frequentavam um programa de educação do *Institute of Chartered Accountants in Ireland* (ICAI), mas só obtiveram 463 respostas. O resultado indica para as diferenças de intenção ética entre os auditores e não auditores não foram significativas (Pierce & Sweeney, 2010), (ver Apêndice 7). Os estudantes de contabilidade foram capazes de identificar um dilema ético melhor do que outros alunos que não os de contabilidade (Sweeney & Costello, 2009), (ver Apêndice 7). O estudo de Greenfeld, Norman e Wier (2008) sugere que existe uma significativa relação entre orientação ética de um indivíduo e a tomada de decisão ética. Além disso, os participantes do estudo que têm níveis mais elevados de compromisso profissional são menos propensos a se envolver em comportamentos oportunistas. A amostra deste estudo é composta por 375 alunos cursos de graduação em negócios de três faculdades dos EUA (ver Apêndice 7).

Em geral, profissionais (contabilistas /não-contabilistas) eram mais propensos a tomar decisões éticas do que os não profissionais (Zgheib, 2005). Este foi um estudo que investigou a dimensão do uso dos três princípios da ética (utilidade, moralidade e justiça) na tomada de decisão ética nos negócios. A amostra foi composta por 163 estudantes de graduação e pós-graduação inscritos no curso de Gestão e Organizações na *Olayan School of Business* da *American University* de Beirute. Os alunos de pós-graduação tinham de ter pelo menos dois anos de experiência profissional. Os alunos apoiam a sua decisão ética exclusivamente na sua personalidade, experiência e principalmente a cultura (religião e a família), isto é provavelmente pela falta de formação formal sobre ética nos negócios. Outro achado interessante foi os alunos ainda acreditarem no sistema de justiça, apesar da evidente corrupção e a fragilidade do sistema jurídico no Líbano (ver Apêndice 7).

A experiência de trabalho tem impacto na tomada de decisão ética. No estudo de McCullough e Faught (2005) verificou-se que a experiência de trabalho estava relacionada com a tendência a ser mais moralista. Os participantes foram 204 estudantes de duas universidades do sul dos EUA (ver Apêndice 7). No estudo realizado por Valentine e Rittenburg (2007) a experiência foi associada com o aumento de julgamento ético e a intenção ética foi positivamente relacionada com a idade e experiência empresarial (ver apêndice 7). Já em contraste, o estudo de Eweje e Brunton (2010) revela uma fraca tendência que sugere que os alunos mais experientes estão mais eticamente orientados (ver apêndice 7). O'Fallon e Butterfield (2005:387) relataram 41 conclusões sobre educação,

emprego, experiência de trabalho e satisfação no trabalho. Os autores afirmaram que geralmente mais emprego, educação ou experiência profissional está positivamente relacionada com a tomada de decisão ética. O tipo de educação tem pouco ou nenhum efeito no processo de tomada de decisão ética em 10 dos 14 artigos analisados por estes investigadores, mas o tipo de entrevistado tem influência em 4 dos 7 artigos, em que os resultados comprovaram que os alunos eram menos éticos do que os profissionais (ver Apêndice 7).

### **3.2.8 Comprometimento Organizacional**

O estudo realizado por Cullinan, Blin, Farrar e Lowe (2008) permitiu concluir que indivíduos com níveis mais altos de compromisso profissional eram menos propensos a se envolver em comportamentos relacionados com os ganhos de gestão e menos propensos a se comportar de forma oportunista. O comportamento oportunista é assumido por estar relacionado com a escolha do auto-interesse sobre o interesse da organização como um todo (ver Apêndice 8). Tal já havia sido verificado no estudo realizado por Zhuang *et al.* (2005) que descobriu que a lealdade para com a organização era mais importante do que a lealdade com os seus pares ou supervisores na China.

## **3.3 A Influência dos Fatores Organizacionais**

Os fatores organizacionais situacionais representam forças que influenciam os indivíduos e que são capazes de incentivá-los ou não à prática moral. Tal como nos fatores associados ao agente moral (fatores individuais), os fatores organizacionais, também interferem no julgamento ético dos contabilistas (Alves, 2005). De seguida procede-se à análise dos seguintes fatores: recompensas/sanções, cultura ética, código de ética e cultura organizacional.

### **3.3.1 Recompensas / Sanções**

Watson *et al.* (2009) estudaram o efeito de fatores de personalidade (hedonismo, o Valor para o poder, o universalismo e benevolência), utilizando variáveis de recompensa, punição, e raciocínio moral de controle. Os autores verificaram que todos esses valores influenciam simultaneamente a tomada de decisão ética (ver Apêndice 9). Num estudo anterior Watson e Berkely (2008) encontraram interações de três vias entre o tradicionalismo, conformidade, e as variáveis organizacionais de recompensa e punição,

(ver Apêndice 9). Premeaux (2009) constatou que o comportamento ético dos gestores alterou-se após a Enron. Atualmente a maioria dos gestores são mais racionais e conscientes na tomada de decisão ética, a fim de evitarem sanções (punições), (ver Apêndice 9). Smith, Simpson e Huang (2007:653-654) verificaram que apesar das exigências para aumentarem as sanções para as empresas infratoras, concluíram que a ameaça de sanções legais (como prisão e acusação) não influencia diretamente a probabilidade de má conduta dos gestores. No entanto, as sanções informais têm impacto no ambiente social dos gestores, a reprovação social de pessoas importantes para os gestores (familiares e amigos), servem para inibir um gestor de se envolver em condutas ilegais e anti-éticas (ver Apêndice 9). A mesma conclusão foi constatada pelo Premeaux (2009) na categoria julgamento, e que pode também ser aplicado para a categoria de comportamento. Os resultados indicam que os centros de decisão principalmente sobre regras e direitos, estão em linha de conta com os padrões sociais estabelecidos dentro da comunidade. Assim, se as consequências da tomada de decisão ética são conhecidas e estão em conformidade com as diretrizes estabelecidas socialmente, o impacto de recompensas e sanções sobre tomada de decisão ética é significativo (ver Apêndice 9). O estudo de (Hayibor & Wasieleski 2009), na categoria consciência constatou que as consequências de um ato foi positivamente relacionado com a percepção de magnitude das suas consequências. E como a intensidade moral de um problema tem sido encontrado por ser um fator determinante na tomada de decisão ética, quanto maior for a percepção da intensidade moral, maior é a probabilidade de ação ser ética. Os gestores que procuram promover o comportamento ético no local de trabalho devem tentar aumentar a intensidade da percepção moral das questões problemáticas, e assim, tornar os funcionários menos propensos a se envolver em comportamentos anti-éticos (ver Apêndice 9). Conectando-se ao fator individual de desenvolvimento moral cognitivo, Jeffrey *et al.* (2004) observaram que os auditores de Taiwan foram menos propensos a violar as normas que resultaram em sanções ao operar nos níveis pós-convencionais e convencionais de desenvolvimento moral cognitivo. Assim, se as consequências da tomada de decisão ética são conhecidas e estão em conformidade com as diretrizes estabelecidas socialmente, o impacto de recompensas e sanções sobre tomada de decisão ética é significativo (ver Apêndice 9).

### 3.3.2 Cultura Ética

Tal como sugerido por Gebler (2006), uma forte cultura ética é aquela que é capaz de desafios permanentes à sua integridade e onde os empregados têm uma "sensação de responsabilidade e prestação de contas das suas ações e as ações dos outros... e livremente levantar questões e preocupações, sem medo ou retaliação" (Ardichvili & Jondle 2009: 339). Pesquisas de Forte (2004) indicaram uma relação estatisticamente significativa entre os níveis de gestão e clima organizacional ético, muitas vezes definida como subordinada à cultura ética.

Numa discussão da experiência, idade, sexo e o impacto desses fatores sobre o clima ético, Forte (2004:171) argumenta que:

...já que os gerentes mais velhos e empregados de nível executivo tem mais experiência de trabalho do que os trabalhadores mais jovens, eles podem ter sofrido mais decepções no seu trabalho e carreiras, o que pode ter afetado a sua percepção do ambiente de trabalho organizacional ético.

Além disso, uma grande maioria dos inquiridos do estudo de Forte (2004) faziam parte da gestão de topo, e uma grande maioria destes gestores esforçam-se para atuar de forma mais ética. Esta conclusão reúne cultura ética, idade e nível de emprego como determinantes na percepção de cultura ética (ver Apêndice 10). Moberg e Caldwell (2007) elaboraram um estudo para tentar compreender o papel da imaginação moral na tomada de decisão ética. No estudo os investigadores procuraram explorar o que pode distinguir a imaginação moral de outras abordagens éticas dentro de uma simulação de negócios, de forma a compreender o raciocínio ético nas organizações. A conclusão foi que os indivíduos expostos a uma cultura ética iriam exibir maior imaginação moral do que os outros. O estudo também evidenciou uma forte interação entre a identidade moral e imaginação moral (ver Apêndice 10).

Delito corporativo aceite nos negócios como usual, também conhecido como delito banal, foi estudada por Armstrong, Williams e Barrett (2004). Sem surpresa, os autores descobriram um ambiente de transgressões vulgarizado, o que foi relacionado com o aumento de violações éticas ou práticas antiéticas. A percepção de uma organização como ética é, em alguns casos, tão valioso como a cultura real de ética da organização (ver Apêndice 10). Zhang *et al.* (2009) testaram o processo de denúncias na tomada de decisão

entre os empregados no setor bancário chinês. Para os candidatos denunciadores, o afeto positivo e cultura ética organizacional foram potenciadores para aumentar a eficácia esperada na sua intenção de denúncia. Da mesma forma, as normas éticas, os incentivos para o comportamento ético, as políticas organizacionais e práticas, relações pessoais, exemplos de liderança e influências sociais, têm impacto positivo na tomada de decisão ética e também servem para apoiar uma cultura que incentiva a tomada de decisão ética (Sweeney *et al.*, 2010; Elango *et al.*, 2010; Hwang, Staley, Chen & Lan, 2008; Shafer & Simons, 2011), (ver Apêndice 10).

### **3.3.3 Código de Ética**

McKinney, Emerson e Neubert (2010) verificaram que os profissionais que trabalham em organizações com um código de ética, tendem significativamente a aceitar menos situações eticamente questionáveis do que profissionais de empresas sem um código de ética (ver Apêndice 11). Pflugrath *et al.* (2007) comprovaram que a presença de um código de ética pode melhorar a qualidade das decisões dos auditores e influenciam significativamente os julgamentos em auditoria dos contabilistas profissionais. Os alunos, ao contrário dos contabilistas profissionais não foram afetados pela presença de um código de ética, pelo que a utilidade dos códigos de ética depende da familiaridade dos usuários com esses códigos. Ainda segundo os autores as empresas de contabilidade interessadas em melhorar a qualidade da auditoria, deve dar formalmente a conhecer aos seus funcionários o código de ética e proporcionar formação (ver Apêndice 11). O estudo realizado por Deshpande (2009), aos 180 funcionários de um hospital, comprovou que a existência do código de ética era importante no processo de tomada de decisão, mas os médicos e funcionários do hospital com ligações políticas dentro da organização foram significativamente menos éticos do que os outros funcionários (ver Apêndice 11).

Pelo contrário, O'Leary e Stewart (2007) sugerem que a mera existência de códigos não foram suficientes para influenciar o comportamento ético ou a consciência ética. Neste estudo os participantes, em geral, eram sensíveis aos dilemas éticos, mas nem sempre estavam confiantes de que os seus pares agiam eticamente (ver Apêndice 11). Rottig, Koufteros e Umphress (2011) na sua pesquisa descobriram que a idade, religiosidade e o trabalho podem ser variáveis importantes que podem ter impacto sobre a consciência moral, mas muitas vezes essas variáveis não podem ser alteradas pela ação organizacional. Os resultados sugerem que a resposta organizacional aos desafios éticos necessita de ser

multidimensional. As organizações têm de reconhecer que a má conduta ética, seja para ganho pessoal ou para a empresa, pode ser prejudicial. Uma resposta organizacional tem que primeiro estimular a consciência moral entre seus funcionários, mas, posteriormente, incluir medidas que ajudem em todas as fases da tomada de decisão ética subsequentes. Os códigos de ética devem explicitar a política da empresa em relação a ambas as ações antiéticas, que podem levar a ganhos pessoais e aqueles que podem levar a vantagens ilícitas para a empresa. Os códigos de ética têm que se comunicar em termos explícitos e claros, e devem ser administradas medidas punitivas para os incumpridores (ver Apêndice 11). O'Fallon e Butterfield (2005) relataram que dos 20 estudos analisados, apenas 2 não revelaram resultados significativos, 6 apresentaram resultados mistos ou sugeriram que a existência de um código de ética não influencia a tomada de decisão ética. Os restantes 12 estudos suportam a ideia de que a existência de um código de ética é positivamente relacionada com a tomada de decisão ética (ver Apêndice 11).

### **3.3.4 Cultura Organizacional**

Sweeney *et al.* (2010) verificaram que a cultura organizacional poderia ter um impacto significativo na tomada de decisão ética. Armstrong *et al.* (2004) estudaram o impacto do fator organizacional (tamanho das equipes de gestores nas organizações, organizações com ambiente pouco ético e organizações com problemas/declínio), e descobriram que existe relação entre os fatores tamanho das equipes de gestores e o ambiente pouco ético das organizações e a tendência das empresas se envolverem em comportamentos anti-éticos. Não encontraram no entanto, uma relação significativa entre organizações com problemas/declínio e o aumento de práticas antiéticas (ver Apêndice 12).

Ho (2010) verificou que as diferenças na percepção ética de cada grupo étnico existem quando uma cultura atribui significado moral a algo que outra cultura não dá. As semelhanças na percepção ética podem ocorrer entre os grupos étnicos se a situação é aceitável e institucionalizada e se faz parte da cultura da organização (ver Apêndice 12).

Estas conclusões são enfraquecidas, no entanto, por Moberg e Caldwell (2007) que encontraram no seu estudo uma interação entre a identidade moral e cultura da organização. Quando a moralidade é uma parte forte da auto-identidade dos indivíduos estes não vão ser influenciados pela cultura ética de uma organização. No entanto, os indivíduos cuja auto-identidade social não tem uma componente moral forte vão estar mais atentos aos sinais sociais e à cultura ética da organização (ver Apêndice 12). Em contraste,

um estudo dentro da profissão de auditoria verificou que as organizações com um comité de auditoria interna eficaz, um forte código de conduta organizacional e uma gestão com um alto grau de integridade, não aparecem a ajudar os auditores internos a agir mais eticamente, quando confrontados com um dilema ético (O'Leary & Stewart, 2007), (ver apêndice 12).

### **3.4 Ética e Contabilidade**

Nesta secção é analisada a bibliografia relevante e o estado da arte no que respeita à investigação sobre ética e contabilidade a nível internacional e nacional. É abordada a problemática das falências de grandes empresas cotadas nos EUA e em Portugal, que abalaram os mercados de capitais e a confiança dos investidores. Tais escândalos e falências chamaram a atenção para a necessidade de se adotarem medidas reguladoras tendo em vista reduzir situações semelhantes (Fernandes, 2010).

#### **3.4.1 Os escândalos financeiros**

Ética em Contabilidade é uma das mais importantes preocupações, no mundo de hoje nos negócios. No campo da ética empresarial questiona-se se as práticas nos negócios são aceitáveis. Independentemente da sua legalidade, as medidas tomadas em tais situações, certamente serão julgadas como certas ou erradas, ou como éticas ou antiéticas. A própria natureza da ética empresarial é controversa, e não há abordagem universalmente aceitável para abordar estas questões (Dillard & Yuthas, 2002). Por outro lado, os governos encorajam a responsabilidade organizacional para conduta ética e legal. A profissão do contabilista tem confiado por muito tempo na sua reputação de integridade e veracidade para justificar o estatuto profissional e o monopólio de privilégios com base em alegações de agir no interesse público. Se esse estatuto e privilégios devem ser justificados e sustentados, torna-se imperativo ético para a profissão considerar seriamente o que constitui comportamento ético, como tal comportamento é motivado, e que os direitos e os interesses que as partes afetadas podem ter (Dillard & Yuthas, 2002: 49).

Os escândalos contabilísticos e financeiros sobretudo os ocorridos nos EUA, ameaçaram os mercados de capitais ao nível mundial e criaram insegurança nos investidores, obrigando a refletir profundamente nas regras e práticas de regulação dos mercados, sobretudo nos problemas ligados à informação financeira. Os exemplos que apresentamos e que se destacam pela sua mediatização, são só alguns dos escândalos, de

uma lista quase infindável que inclui, entre muitos outros: Lucent Technologies (1997-2002), Xerox Corporation (2000), Enron (2001), Merck (2001), AOL Time Warner (2001), Kmart (2001), Royal Ahold (2002), Royal Dutch Shell (2002), Vivendi (2002), Bristol-Myers Squibb (2002), WordCom (2002), Tyco International (2002), Parmalat (2003), Enterasys (2004), Livedoor (2006), Adelphia Communications Corporation (2006), Samsung (2007), Lehman Brothers (2008), Madoff (2008), AIG (2008), Freddie Mac (2008). Portugal não foi exceção e realçam-se os casos do Banco Português de Negócios (2008), do Banco Privado Português (2008), do processo “Face Oculta” (2009) envolvendo empresários e políticos influentes. Estes escândalos, provocaram declarações bastantes hostis de executivos e políticos, falências em cadeia, despedimentos em massa e demissões, suicídios e condenações e reforçaram a falta de confiança nos profissionais e nos mercados. Estes acontecimentos vieram pôr em evidência a importância da ética na contabilidade. As reações a estes casos fizeram-se sentir a vários níveis: sociedade em geral, entidades reguladoras do mercado e das profissões, e no comportamento dos profissionais. Estes temas foram tratados nos trabalhos de Helliar e Bebbington (2004), Lovell (2005), Pierce (2006) e Molyneau (2008), publicados pelo *The Institute of Chartered Accountants of Scotland* (Costa, 2010).

As autoridades americanas implementaram de imediato, medidas de combate a fraudes, com o objetivo de acalmar e restabelecer a confiança dos investidores. Assim surge a SOX que de acordo com Costa (2010), destina-se a proteger os investidores aperfeiçoando a precisão e a fiabilidade das demonstrações financeiras das empresas cotadas. Esta medida foi a mais importante e veio através dos senadores Paul Sarbanes e pelo deputado Michael Oxley, aprovada em Julho de 2002, a Lei *Sarbanes-Oxley*, também conhecida como *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002 (SOX)*.

Os efeitos diretos da SOX são significativos não só nos EUA como em qualquer outro país, uma vez que esta legislação abrange também as empresas estrangeiras, incluindo as portuguesas, desde que possuam, nomeadamente, ações na bolsa de valores de Nova Iorque. Assim, de acordo com Sousa (2007), por causa desta lei algumas empresas saíram de cotação da bolsa de Nova Iorque, para se cotarem noutras praças, como por exemplo na bolsa de Londres. Para além destes efeitos diretos da lei SOX, é possível identificar outros efeitos indiretos, nomeadamente, no que se refere à influência que este normativo teve em regulamentos e recomendações efetuadas noutros países e mesmo na União Europeia. Em 2002, ano de emissão da SOX, foi emitido o Regulamento n.º

1606/2002 da CE, para as sociedades da União Europeia com títulos negociados publicamente, adotarem as Normas Internacionais de Contabilidade nos países membros da UE, a partir de Janeiro de 2005.

Tanto a SOX como o Regulamento n.º 1606/2002 da CE procuram, nas empresas emittentes de valores mobiliários, aumentar a transparência da informação financeira, estimular a confiança pública nos auditores, fornecer maior confiança ao investidor e sustentabilidade às organizações e instituiu punições contra fraudes empresariais (Fernandes, 2010).

A profissão de contabilista nos EUA usa vários mecanismos para promover a veracidade, como aplicar penas severas para quem violar o código de ética do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Mas essas tentativas, aparentemente, não eliminaram a crença de que ainda há logro considerável nos relatórios financeiros (Bayou & Williams, 2009). As respostas aos escândalos financeiros estão a acontecer em várias frentes, incluindo tentativas de melhorar a educação dos estudantes de contabilidade nas universidades e melhor regulação de profissionais de contabilidade por organismos profissionais. As iniciativas de regulação da profissão, tanto nacionais como internacionais, dão alguma perspectiva de redução do risco de mais problemas idênticos aos que ocorreram. No entanto, a forma mais eficaz para que os contabilistas possam desenvolver a capacidade de pensar e agir de forma ética, sem necessariamente recorrer a regulamentos e normas, ainda não foi encontrada. As conclusões da investigação até à data, particularmente em relação à moral de muitos contabilistas seniores, não são animadores. Entender o comportamento dos contabilistas, quando estão perante situações eticamente desafiantes e a melhor forma de desenvolver a maturidade ética dos contabilistas, especialmente aqueles em posições-chave, parecem ser problemas dignos de mais pesquisa (Bampton & Cowton, 2009).

### **3.4.2 Ética em contabilidade**

Ao longo da última década, tem havido um aumento considerável de investigação dedicada a questões éticas em contabilidade, mas com pouca revisão sistemática. A literatura existente mostra que a maioria dos artigos em ética na contabilidade estão preocupados com a auditoria, contabilidade, profissão e educação e que cerca de metade dos artigos incluem uma quantidade significativa de pesquisa empírica (Bampton & Cowton, 2009).

Diversas revistas científicas têm dado uma ampla cobertura às questões éticas relacionadas com a profissão de contabilista, em muitos dos artigos sobre a contabilidade, incidem sobre: raciocínio moral na profissão (Sennetti, Shawver & Bancroft, 2004; Ponemon, 1990; Gaa, 1995); juízos éticos na prática da profissão da contabilidade; examinar o desenvolvimento da ética na contabilidade, e olhar para os fatores que afetam as decisões tomadas pelos contabilistas e por que esses fatores são influentes.

Outra pesquisa também constatou uma redução na capacidade de raciocínio moral entre o nível hierárquico mais elevado CPAs Membros do AICPA, o *American Institute of Certified Public Accountants* e *Certified Management Accountants* (CMAS) (Ponemon & Gabhart, 1993; Etherington & Hill, 1998; Eynon, Hill & Stevens, 1997).

No entanto, deve-se salientar que esses estudos são transversais e não longitudinais. Um dos problemas de corte transversal dos estudos consiste na dificuldade em identificar a razão do fenómeno, ou seja, não se deve inferir que os indivíduos inevitavelmente sofrem uma redução na capacidade de raciocínio moral quando eles progridem na carreira. Em vez disso, aqueles com níveis mais elevados de raciocínio moral podem deixar a profissão por vários motivos. Por exemplo, Ponemon (1990) analisou o raciocínio ético de profissionais de contabilidade e auditoria. O estudo foi realizado a cinquenta e dois contabilistas de vários níveis e posições a trabalhar em empresas públicas. E o resultado foi que apenas aqueles membros da equipa que tiveram atitudes semelhantes às adotadas pela organização foram promovidos para níveis superiores (ver Apêndice 13). Da mesma forma, Cohen (1997) verificou que os homens e mulheres que deixam a profissão voluntariamente podem fazê-lo, porque eles não querem ou não se sentiram capazes de conciliar a sua própria ética pessoal e crenças com as da organização (ver Apêndice 13). Embora a literatura geral de ética empresarial reporte resultados mistos em relação ao efeito do sexo, há vários estudos que mostram que as mulheres contabilistas têm uma sensibilidade mais ética para os dilemas morais (Lampe & Finn, 1992; Shaub, 1994; Eynon *et al.*, 1997), (ver Apêndice 13). Se aceitarmos que as mulheres geralmente exibem um nível mais elevado de desenvolvimento moral do que os homens e que poucas delas atingem níveis altos dentro da organização, então esta pode ser uma explicação, uma vez que haverá menos mulheres em posições de topo na empresa para moderar os níveis mais baixos de desenvolvimento moral encontrado no sexo masculino (Bampton & Cowton, 2009).

A educação é um fator-chave para influenciar o futuro da profissão de contabilista, e objeto de destaque regular em revistas científicas. O debate em torno da educação abrange duas áreas principais de pesquisa: primeiro, os alunos de Contabilidade têm um padrão moral maior ou menor do que os outros alunos, e em segundo lugar, se o ensino de ética deve ser uma parte integrante de cursos de contabilidade e, em caso afirmativo, se tem qualquer efeito a longo prazo sobre o raciocínio moral ou se os benefícios em qualquer caso são meramente transitórios (Loeb, 1991; McCarthy, 1997).

Vários estudos (St. Pierre, Nelson & Gabbin, 1990; Ponemon 1993; Lampe, 1996) avaliaram o desenvolvimento moral dos estudantes de contabilidade, com referência ao teste DIT e à teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, e não encontram nenhuma diferença perceptível nos níveis de desenvolvimento moral após a intervenção ética, o que sugere que o raciocínio moral pode ser definido por outros fatores tais como as influências ambientais, em vez de intervenção (ver Apêndice 13). Estudos contraditórios tiveram resultados positivos a partir da inclusão da ética (Hiltebeitel & Jones, 1992; Armstrong, 1993), (ver Apêndice 13). Os resultados destes estudos podem ser uma questão em aberto, até porque o método e conteúdo ético da intervenção foram diferentes nos vários estudos. Os estudos em que a intervenção foi de longa duração ou o material de estudo era melhor, podem ter resultados com níveis superiores dos que os estudos de curta duração. A questão não pode ser simplesmente se a intervenção é eficaz ou não, mas a natureza da intervenção (Bampton & Maclagan, 2005).

A questão de saber se os estudantes de contabilidade têm maior percepção ética do que os outros alunos foi examinada em vários estudos (Fulmer & Cargile, 1987; Green & Weber, 1997) constataram que os alunos de contabilidade expostos ao Código de Ética Profissional AICPA, tiveram um nível superior de raciocínio moral do que os estudantes de outros negócios (ver Apêndice 13). Jeffrey (1993) verificou que os estudantes de contabilidade tinham um nível superior de desenvolvimento moral do que os estudantes de negócios e das artes. No entanto, estudantes expostos ao código AICPA não tiveram o seu desenvolvimento ético reforçado dada essa exposição, tal como demonstra o estudo realizado por (McCarthy, 1997), (ver Apêndice 13).

Resultados contraditórios foram encontrados em outros estudos que mostraram que os estudantes de contabilidade têm um menor nível de desenvolvimento moral do que outros estudantes (Lampe & Finn, 1992; Ponemon, 1990; Shaub, 1994). As razões para estes diferentes resultados podem incluir fatores como a ambiente moral e tipo de

instituição de ensino (por exemplo, o ambiente moral de uma instituição pode estar relacionada ao seu tamanho - alunos matriculados em universidades mais pequenas podem ser menos propensos a comportamentos antiéticos, porque eles não têm o mesmo grau de anonimato como se estivessem numa instituição maior); as diferenças de género; variações regionais e incapacidade dos alunos de se relacionarem com os métodos de pesquisa utilizados (por exemplo, DIT), (ver Apêndice 13).

Na literatura, alguns fatores são indicados como potenciadores do estudo do género em contexto organizacional, designadamente: o número cada vez maior de mulheres na vida ativa; o maior número de mulheres com habilitações académicas na área da gestão empresarial; e a crença generalizada de que as mulheres tendem a ser mais éticas do que os homens, o que certamente traz implicações na atividade empresarial (Clark & Barry, 1997; Wajcman, 1996; Robin & Babin, 1997).

Alguns estudos demonstram que as mulheres, têm um padrão moral mais elevado do que os seus homólogos masculinos, alguns estudos empíricos comprovaram um alto padrão moral de estudantes de contabilidade do sexo feminino (Ponemon & Gabhart 1993; Shaub, 1994; Eynon, Hill, Stevens, & Clarke, 1996), (ver Apêndice 13). Em contraste, o estudo de (Cohen, Pant & Sharp, 1998: 201) mostrou que as mulheres viram "as ações questionáveis como menos éticas e mostraram uma menor intenção de realizar essas ações do que os homens ", (ver Apêndice 13).

No entanto, Rogers e Smith (2001), Geiger e O'Connell (1998) e Stanga e Turpen (1991) verificaram nos seus estudos que não há diferenças significativas na forma como homens e mulheres estudantes de contabilidade respondem a dilemas éticos (ver Apêndice 13).

No entanto, há estudos que demonstram que os raciocínios éticos das mulheres e dos homens são distintos Harris (1989) e Schminke e Ambrose (1997) sugerem que em situações empresariais, as mulheres usam a regra do, não faças aos outros o que não gostarias que te fizessem, estando mais preocupadas em cumprir as regras e em manter os seus relacionamentos harmoniosos (ver Apêndice 13). Os homens procuram mais o sucesso competitivo e quebram as regras mais facilmente de acordo com (Roxas & Stoneback, 2004), (ver Apêndice 13).

A Literatura publicada em ética na contabilidade de gestão é proveniente principalmente dos EUA, mas não há uma grande quantidade de material disponível. Pouca pesquisa foi realizada para o desenvolvimento ético de contabilistas de gestão ou nos

dilemas que os contabilistas de gestão encontram no seu dia-a-dia de trabalho e as questões que lhes causam preocupações. Exceções encontram-se em Ponemon e Gabhart (1993), Etherington e Schulting (1995), Etherington e Hill (1998), desenvolvimento ético do CMAs e Fisher e Lovell (2000) pesquisa patrocinada pelo *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*, sobre os dilemas enfrentados pelos contabilistas de gestão.

Os estudos publicados em ética na contabilidade sobre a realidade portuguesa ainda são poucos. O estudo realizado por Torre e Proença (2010), tem por base os trabalhos empíricos realizados por Cohen *et al.* (1998) e Reidenbach, Robin e Dawson (1991), que estudaram o efeito do género nas avaliações éticas de profissionais de contabilidade nos EUA. Torre e Proença (2010) adotaram o instrumento do inquérito, e recorreram à versão *Multidimensional Ethics Scale (MES)*, incluindo todas as dimensões e critérios que potencialmente estão subjacentes a uma determinada decisão ética. Assim, a versão da *MES* usada neste estudo compreende 12 itens. A população alvo foram os TOC's que se encontravam a exercer a profissão em Portugal. À data do estudo, estes profissionais eram 77. 860, sendo 52% do género masculino e 48% do género feminino, e cerca de 18,32 eram residentes no distrito do Porto. No que diz respeito a este distrito, 51,6% são do género masculino. Dada a dificuldade de estudar exaustivamente esta população, a opção foi uma amostra por conveniência, e optaram por integrar na amostra os participantes de duas ações de sensibilização sobre *Informação Empresarial Simplificada (IES)* destinadas especificamente a estes profissionais, promovidas pela CTOC na cidade do Porto em Abril de 2007. Foram distribuídos 800 questionários (400 em cada uma das ações referidas) e recolhidos 287, representando um taxa de resposta de 36%, mas válidos só foram 186 inquéritos.

A conclusão mais relevante é que o estudo não se enquadrava nos trabalhos de investigação que demonstram que as mulheres são detentoras de uma conduta ética com valores superiores à dos colegas do género oposto.

A segunda conclusão refere que os TOC's, independentemente do género, são consistentes no que se refere à sua orientação ética. Critérios como a justiça, honestidade e direitos e deveres deontológicos dominam a avaliação moral das ações. E esta consistência entre géneros, poderá ter implicações importantes no desenho de programas pedagógicos, se for considerado este ou outros tipos de raciocínio na avaliação ética das situações (ver apêndice 13).

O trabalho de Marques e Azevedo-Pereira (2008) foi efetuado através de questionário realizado a 276 TOC's, que exerciam efetivamente a profissão em Portugal. Analisaram as atitudes no que respeita a questões de natureza ética. Aplicaram o *Ethics Position Questionnaire* desenvolvido por Forsyth (1980), a fim de determinar os níveis de relativismo e idealismo. Os resultados encontrados ora coincidem, ora contrariam a evidência empírica. A idade foi o principal determinante do relativismo. Os inquiridos mais velhos revelaram-se significativamente mais relativistas que os mais jovens. O sexo parece ser a mais importante determinante das decisões éticas. Contra as expectativas, os homens evidenciaram julgamentos significativamente mais rigorosos que as mulheres em dois dos cinco cenários, contrariando os resultados obtidos no estudo de Torre e Proença, (2010). Os resultados também indicaram que os juízos éticos dos inquiridos não diferem significativamente com base na sua ideologia ética, apoiando a ideia de que a ideologia ética não é uma determinante importante de decisões éticas (ver Apêndice 13).

O trabalho realizado por Carreira e Gonçalves (2008) teve como objetivo analisar se a lecionação de um módulo relativo à ética implica alteração na atitude do participante relativamente a esta. A ética foi estudada à luz de problemas concretos, e aplicada a qualquer formação académica e conseqüentemente, a qualquer atividade profissional. A metodologia utilizada assentou numa abordagem investigação-ação, e definiram que a população a estudar deveria possuir as seguintes características: em primeiro lugar, experiência profissional de pelo menos 6 meses; em segundo, encontrar-se matriculada em cursos de pós-graduação, preferencialmente em áreas de formação de interesse para o exercício das funções de TOC e, por último, a formação deveria incluir um módulo de ética, onde fossem abordados, no mínimo, os conteúdos anteriormente elencados.

O curso selecionado foi o de pós-graduação em Fiscalidade (1ª edição, correspondendo ao período de Outubro de 2004 a Junho de 2005), com a duração de 10 horas, da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, por ser o único, que na altura do estudo tinha no seu plano curricular uma disciplina relativa à ética: "Deontologia e Conduta Profissional". O público-alvo foram os alunos deste curso, num total de trinta, pelo que dado o reduzido número de indivíduos que compõem a população, estatisticamente não seria recomendável a definição de uma amostra. A investigação realizada teve como suporte um questionário unidimensional. A fim de poderem analisar a consistência do comportamento dos formandos antes da lecionação do módulo e após, o questionário foi passado aos participantes em duas fases distintas.

Os resultados obtidos confirmam que o grupo alvo deste estudo, registou alguma alteração na atitude face à ética e uma atitude mais favorável, após a formação, relativamente à prática deontológica na sua atividade profissional (ver Apêndice 13).

### **3.5 Resumo**

Na primeira secção deste capítulo, foi feita a revisão de literatura principalmente dos últimos dez anos sobre a tomada de decisão ética. Foram analisados muitos estudos na literatura internacional sobre esta temática e sua evolução. Foram abordados os fatores individuais e organizacionais considerados pelos investigadores como capazes de influenciar o comportamento moral dos indivíduos. São fatores amplamente considerados na elaboração de diferentes modelos de tomada de decisão no campo da ética em negócios. Também foi feita uma abordagem ao modelo de tomada de decisão de (Rest, 1986) e a intensidade moral do modelo de (Jones, 1991), pois são os modelos considerados mais robustos e, conseqüentemente, mais relevantes para a maioria dos investigadores. A construção desses modelos decorre da necessidade de se compreender como os diversos fatores individuais e organizacionais se interrelacionam, no processo de construção do julgamento ético do indivíduo quando exerce a sua atividade profissional nas organizações. A análise dos modelos e dos fatores individuais (personalidade, valores culturais/nacionalidade, valores pessoais, desenvolvimento cognitivo moral, idade, género, educação/emprego/experiência e comprometimento organizacional) e organizacionais (recompensas/sanções, cultura ética, código de ética e cultura organizacional) são imprescindíveis para entender a diversidade de influências a que o profissional de contabilidade está exposto na sua atividade profissional. De acordo com a proposta deste trabalho, os fatores individuais: o género, a idade, a formação académica, e nos fatores organizacionais: o código de ética, são determinantes para o estudo empírico.

Na segunda secção foi analisada a bibliografia relevante no que respeita à investigação que foi feita, nos últimos anos, na ética na contabilidade a nível internacional e nacional. Abordou-se a problemática das falências de grandes empresas cotadas nos Estados Unidos da América (EUA) e em Portugal, que abalaram os mercados de capitais e a confiança dos investidores. Tais escândalos e falências chamaram a atenção para a necessidade de se adotarem medidas reguladoras, tendo em vista reduzir situações semelhantes. No próximo capítulo vai ser descrita a metodologia a utilizar no nosso estudo bem como o método de pesquisa empregue na investigação.



## **Capítulo 4: Metodologia da investigação**

Neste capítulo vai ser abordada a perspetiva epistemológica e metodológica adotada neste estudo, bem como o método de pesquisa empregue nesta investigação.

A seleção da metodologia de investigação depende do fenómeno a investigar (Vieira, Major & Robalo, 2009). À semelhança de outras áreas de conhecimento científico, a contabilidade tem à sua disposição vários paradigmas teóricos de investigação. Nesse campo, a opção recaiu sobre a vertente positivista, que ainda hoje se assume como dominante (Major, 2009).

Posteriormente será feita a caracterização do universo da pesquisa, uma breve explicação sobre o instrumento de recolha de dados e a técnica de análise de dados.

### **4.1 Metodologia de investigação**

Em qualquer investigação é imprescindível a leitura do que outras pessoas já escreveram sobre a área em estudo e, com uma revisão crítica da literatura, facultar uma imagem abrangente do estado do conhecimento e das principais questões em estudo (Bell, 2004). Concluída a pesquisa bibliográfica, recorrendo a obras de referência nesta temática, a artigos científicos de autores reconhecidos internacionalmente e a outros autores que não sendo tão mediáticos se têm dedicado ao estudo destas áreas do conhecimento, passaremos ao estudo exploratório que é o alicerce que sustenta a dissertação.

O instrumento de recolha de dados utilizado para a pesquisa de carácter quantitativo foi a recolha de dados de fontes secundárias, pois os dados foram disponibilizados diretamente pela OTOC e outros dados foram recolhidos no Relatório e Contas de 2012. A informação secundária é de terceiros e podem ser publicados ou não, consta de publicações ou de documentos de organizações cujo acesso pode não ser fácil (Vieira, 2009).

Os métodos de pesquisa agrupam-se em duas categorias, métodos quantitativos e métodos qualitativos. Os primeiros são extensivos e apoiam-se na frequência do aparecimento de certas características de conteúdo ou de correlação entre elas. Os segundos são intensivos e assentam na presença ou ausência de uma particularidade ou modo segundo o qual os elementos do discurso estão articulados (Quivy & Campenhoudt, 1998).

O estudo quantitativo requiere a adoção de modelos matemáticos e técnicas estatísticas, necessitando de um planeamento para definir a população e seleção de amostra, para recolha de dados e escolha dos métodos de tratamento (Vieira *et al.*, 2009).

Assim, este é um estudo inserido no paradigma positivista onde serão obtidos dados quantitativos, de forma a criar uma base para a posterior análise e interpretação dos dados recolhidos, de forma a dar resposta à questão de partida que se pretende responder com este estudo quantitativo:

- Qual o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em termos de infrações ao Código e Estatutos da OTOC?

Os seguintes objetivos específicos foram definidos para o estudo quantitativo, com base na pergunta de partida acima mencionada indicada:

- Número de participações, efetuadas pelos membros da Ordem dos Técnicos de Contas (TOC's), empresas, empresários ou entidades ao Conselho Disciplinar da Ordem, por incumprimento das regras de conduta ética, por parte dos TOC's, no período de 2002-2011.

Na secção 6.2 será efetuada a análise às participações feitas ao CD entre o período de 2002 a 2011, assim como a identificação das categorias dos denunciantes. De salientar que o fato de que nem todas as participações ao CD darem origem à instauração de processos disciplinares, ou a abertura de processos de inquérito, muitas destas participações podem ser liminarmente arquivadas. Assim como o número de participações pode não ser igual ao número de infratores, porque uma participação pode abranger vários infratores e estes podem corresponder a várias participações.

- Que tipo de infrações disciplinares, foram praticadas pelos TOC's no período de 2009-2012.

Na secção 6.4 serão analisadas as infrações denunciadas e sancionadas que deram origem por tipologia entre 2009 e 2012. Não foi possível fazer a análise para o período de 2002 a 2008, pois a OTOC não dispõe de dados para este período.

A análise dos dados foi exaustiva pois analisaram-se todas as tipologias das infrações de forma agrupada e individual. Dos 38 tipos de infrações só não foi analisada a infração nº 14 – Não pagamento atempado de quotas e outros encargos devidos, por não ser relevante para este estudo (ver Apêndice 14). Optou-se por analisar o tipo de infrações disciplinares na secção 6.4 perante o elevado número de Gráficos que esta análise incorpora.

- Existem diferenças nas variáveis idade, género e habilitações académicas nos TOC's que não cumpriram com as regras de conduta ética?

Na secção 6.1 será efetuada a caracterização da amostra relativamente ao género, habilitações literárias e idade dos infratores. Na secção 6.3 será analisada as relações existentes entre a pena aplicada vs sexo do TOC, grau académico vs pena aplicada, faixa etária vs pena aplicada, de forma a compreendermos as relações entre estas variáveis.

- Perante as infrações disciplinares, que sanções foram aplicadas pela OTOC?

Na seção 6.3 será analisada a distribuição das penas aplicadas aos TOC's que cometeram infrações disciplinares entre o período de 2002 e 2011, segundo a tipologia estipulada no artigo 63º do EOTOC.

Segundo Vieira *et al.* (2009:144), existem cinco tipos de estudos de caso que mais frequentemente são usados em contabilidade e um deles é o estudo de caso exploratório. A utilização de estudos de caso exploratórios tem como finalidade permitir ao investigador explorar as razões que justificam determinadas práticas de contabilidade.

Na perspetiva de Cooper e Schindler (2003) a exploração é particularmente útil quando os investigadores não têm uma ideia clara dos problemas que vão enfrentar, ou a área de investigação poder ser tão nova ou tão vaga que o investigador necessita de fazer uma pesquisa para saber algo sobre o problema enfrentado.

A pesquisa desenvolvida neste estudo pode ser classificada, quanto aos fins, em exploratória, por ser aquele que melhor serve o objetivo que é analisar os dados quantitativos fornecidos pela OTOC, para conhecer o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em termos de infrações ao código deontológico e estatutos da OTOC.

#### **4.2 Caracterização do universo de pesquisa**

Das profissões ligadas à contabilidade, nomeadamente, Revisores Oficiais de Contas e Actuários, este estudo foca-se na profissão de TOC com exercício da profissão em Portugal. Esta opção deve-se, por um lado, ao elevado número de profissionais e, por outro, à obrigatoriedade destes profissionais, cumprirem o respetivo Código Deontológico (artigo 1º), independentemente da forma jurídica pela qual exercem a profissão.

O total dos TOC's ativos em 31 de Dezembro de 2002 eram 72713, em 2003 eram 75500 em 2004 eram 75855, 2005 eram 76755, 2006 eram 75764, 2007 eram 74890, em

2008 eram 74230, em 2009 eram 73423, em 2010 eram 73419, em 2011 eram 72968 e em 2012 eram 72315.

Apesar do elevado número de TOC's ativos, as infrações disciplinadas registadas em 2002 foram 19, em 2003 foram 27, em 2004 foram 4, em 2005 foram 27, em 2006 foram 60, em 2007 foram 116, em 2008 foram 116, em 2009 foram 215, em 2010 foram 212 e em 2011 foram 136, totalizando 970 infrações.

Pelo que o universo da pesquisa objeto da análise estatística é composto por 970 profissionais de contabilidade que cometeram infrações disciplinares entre 2002 e 2011.

De seguida, evidenciam-se os dados que caracterizam a amostra com vista a perceber as especificidades dos inquiridos.

Nesta pesquisa, 71% dos infratores são do sexo masculino e 29% do sexo feminino, com idades a variar entre 25 e os 81 anos, com uma média de 48 anos.

#### **4.3 Técnica de recolha e análise de dados**

Os dados quantitativos sobre o comportamento ético dos profissionais de contabilidade em termos de infrações ao código e estatutos da OTOC, foram disponibilizados pela OTOC.

As diligências para obter os dados iniciaram-se após o contacto formal do investigador com a OTOC de 13 de Janeiro de 2013, através da área reservada "Pasta TOC" do *site* da OTOC. O pedido foi dirigido diretamente ao Sr. Bastonário da OTOC e os dados solicitados foram:

- Número total de TOC's inscritos no período de 2002 a 2011.
- Do universo dos TOC's inscritos no período de 2002 a 2011, qual era o número do TOC's que exerciam efetivamente a profissão.
- Número de participações, efetuadas pelos TOC's, empresas, empresários ou entidades ao Conselho Disciplinar da Ordem, por incumprimento das regras de conduta ética, por parte dos TOC's, no período de 2002 a 2011.
- A idade, género, as habilitações académicas e a experiência profissional, dos profissionais que infringiram as regras de conduta ética no período de 2002-2011.
- Do universo de participações ocorridas no período em análise, o número de participações que tiveram proposta de arquivamento, despachos de acusação, pena disciplinar e inquérito disciplinar.

-As penas aplicadas aos TOC's por infração das regras de conduta ética, o número de infrações que tiveram penas de advertência, de multa, de suspensão da inscrição e de expulsão da Ordem.

Em 29 de Janeiro o investigador aproveitou a presença do Bastonário da OTOC na sessão de esclarecimento sobre a “Divulgação de Novo Estatuto” realizada em Braga, para saber se a OTOC estaria na disposição de fornecer os dados solicitados em 13 de Janeiro de 2013. O Bastonário confirmou a disponibilidade para fornecer os dados para o estudo.

Os dados foram recebidos em 11 de Abril de 2013.

Os dados quantitativos disponibilizados vieram em folhas de cálculo em formato Excel e foram os seguintes:

- Tabela com o número total de TOC's ativos ou reinscritos à data de 31 de Dezembro no período de 2002 a 2011. Nesta Tabela os dados não estão diferenciados quanto ao género.

- Tabela com o número de participações, efetuadas pelos TOC's, empresas, empresários ou entidades ao Conselho Disciplinar da Ordem, por incumprimento das regras de conduta ética, por parte dos TOC's, no período de 2002 a 2011. O total das participações ao CD em 2002 foram 156, 2003 foram 222, 2004 foram 337, 2005 foram 457, 2006 foram 567, 2007 foram 546, 2008 foram 643, 2009 foram 541, 2010 foram 563 e 2011 foram 610, totalizando 4642 participações.

- Tabela com o número de TOC's infratores, com a pena aplicada, ano do acórdão, sexo idade e tipo de processo no período de 2002 a 2011. O tipo de processo tem a classificação de “quotas” e “não quotas”, e como o tipo de infração por quota não é relevante para este estudo, os dados tiveram que ser reorganizados para que as infrações pelo não pagamento de quotas fossem retiradas da referida Tabela. A Tabela inicial registava 5679 infrações totais com as duas tipologias, sendo que 4709 registos eram referentes a “quotas” e 970 registo de infrações por “não quotas”.

Dos 970 registos só 653 tinham mencionado as habilitações literárias dos infratores, pelo que 317 são desconhecidos.

- Tabela com a natureza das infrações registadas entre 2009 e 2011. Os dados de 2012 foram retirados do Relatório e Contas de 2012. A OTOC estabeleceu 38 tipos de infrações, mas para efeitos deste estudo foi retirada a infração nº 14 – Não pagamento atempado de quotas e outros encargos devidos, por não ser relevante para este estudo. Assim, os valores de 19296 de 2009, 2372 de 2010 e 2720 de 2011 e 2493 de 2012 por

infrações pelo não pagamento atempado de quotas e outros encargos devidos, foram retirados. A tabela ficou com 162 denúncias de 2009, 819 de 2010, 583 de 2011 e 842 de 2012. A OTOC só a partir de 2009 é que passou a registar as infrações por tipologia, pelo que esta análise só poderá ser feita para o período 2009-2012.

Os dados em falta foram solicitados em 5 de Março através da área reservada “Pasta TOC” do *site* da OTOC. O pedido foi dirigido diretamente ao Sr. Bastonário da OTOC. Posteriormente foi feito um contacto telefónico para o Departamento Jurídico da OTOC, mas os dados solicitados vieram agregados em vários anos, pelo que não foi possível enquadrá-los no estudo.

Para efetuar o tratamento dos dados recolhidos e realizar a sua análise utilizou-se a versão “*IBM SPSS Statistics*”, versão 19.0 do programa *Statistical Package for Social Science* (SPSS), onde se construiu a base de dados que suporta de forma organizada toda a análise. Procedeu-se à codificação da informação recolhida, por forma a tornar possível o seu tratamento quantitativo.

A análise dos dados, a elaboração de tabelas e gráficos apoiou-se, nomeadamente, em dois *softwares* principais que tipicamente dão suporte a investigação deste cariz, o SPSS, já referido, e o *Microsoft Office – Excel*.

Em termos de testes estatísticos usados, usou-se o Teste do Qui-Quadrado para analisar a existência de relação entre variáveis categóricas (habilitações literárias e a pena aplicada). Para averiguar a existência de diferenças, usou-se o Teste t para duas amostras independentes (idade e género), o Teste Mann-Whitney e o Teste *Kruskal-Wallis* para comparar três ou mais grupos. Para avaliar a distribuição de variáveis quantitativas recorreu-se ao Teste *Shapiro-Wilk* e para efeitos de inferência estatística, fixou-se o nível de confiança em 95%.

#### **4.4 Resumo**

Na primeira secção deste capítulo foi feita uma breve apresentação sobre a metodologia e métodos de investigação, assim como a justificação para a utilização do método quantitativo utilizado na presente pesquisa, de forma a dar resposta à pergunta de partida e alcançar os objetivos do estudo. Nas secções seguintes foi feita a caracterização da amostra, a recolha de dados e os métodos de investigação utilizadas.

O próximo capítulo será dedicado à evolução da profissão de TOC's, segue-se posteriormente uma análise ao Código Deontológico dos TOC's e ao Código de Ética do

IFAC, aos deveres dos TOC's estipulados no EOTOC, e às penalidades atribuídas aos TOC's, de acordo com as infrações cometidas e finalmente faremos referência ao Conselho Disciplinar (CD) da OTOC, entidade responsável pela função disciplinar da profissão.



## **Capítulo 5: O enquadramento da profissão de TOC em Portugal**

Este capítulo tem como objetivo dar a conhecer as especificidades da profissão de TOC, de forma a garantir o completo entendimento do estudo quantitativo. Começamos por fazer uma breve explicação da evolução da profissão desde o período do Marquês de Pombal até aos nossos dias, destacando os períodos mais marcantes do longo e complexo percurso de vida desta classe de profissionais. De seguida, faremos referência aos princípios fundamentais da ética da profissão TOC mencionados no Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Conta (CDTOC) e o da IFAC, sendo de salientar que a OTOC é membro da IFAC desde Novembro de 2012. Torna-se também importante fazer uma breve referência aos deveres gerais e específicos, contemplados no EOTOC que os TOC's devem cumprir no exercício da atividade profissional, caso contrário serão alvo de processos disciplinares. Também se considera pertinente destinar uma secção para tratar da tipificação das penas disciplinares, que podem ser simples advertência, multa, suspensão até três anos e, a mais gravosa, a expulsão. Para terminar destaca-se a função que o Conselho Disciplinar desempenha na Ordem, pois é o órgão que tem sob a sua responsabilidade o desempenho da função disciplinar da profissão, a de implementar valores éticos e deontológicos, e o de combate aos abusos e desrespeito pelas regras estipuladas nos CDOTOC e EOTOC.

### **5.1 A evolução da profissão de Técnico de Contas**

No estudo da evolução da profissão de contabilista em Portugal merece especial destaque as designações dos profissionais de contabilidade de “Guarda-Livros”, “Contabilista”, “Perito-Contabilista” e atualmente “Técnico Oficial de Contas” (Guimarães, 2009). A primeira referência conhecida à profissão, então designada de “Guarda Livros”, consta dos Estatutos da Aula do Comércio, de 19 de Abril de 1759, concebido pelo Marquês de Pombal (Guimarães, 2009), dos quais extraímos o seguinte texto do capítulo 11:

... conseguida a perfeição nesta parte, se deve passar ao ensino da conta de quebrados, regra de três, e todas as outras que são indispensáveis a um comerciante, ou guarda-livros completo.

Até à criação da Aula do Comércio, praticamente não havia profissionais especializados na técnica contabilística, e os que havia trabalhavam para grandes empresas, sendo que a maioria eram estrangeiros. A partir daqui, e por exigência dos estatutos, todos os que frequentassem este curso, estavam aptos a exercer a profissão de comerciante e essencialmente a praticar o método das partidas dobradas (Rodrigues, Gomes & Craig, 2003).

A designação da profissão passou a aparecer mencionada com a designação de “Técnico de Contas” com a publicação do Código da Contribuição Industrial (CCI), aprovado pelo Decreto-Lei nº 45 103, de 1 de Julho de 1963. De notar que o art.º 48 do CCI obriga as declarações fiscais a serem assinadas pelo contribuinte ou representante legal e pelo técnico de contas, sendo recusadas as declarações que não fossem assinadas nos termos indicados. Também é importante referir o art.º 52 do CCI previa a regulação legal da profissão e só poderiam ser considerados técnicos de contas os que estivessem inscritos na Direcção-Geral das contribuições e Impostos (DGCI), mediante condições que vieram a ser fixadas pelo Ministro da Finanças<sup>14</sup>.

Com a revolução do 25 de Abril de 1974 foi implantado um regime democrático e com ele o espírito associativo, surgindo três grandes associações. A Associação Portuguesa de Contabilistas que contribuiu essencialmente para elevação das Escolas de ensino médio para nível superior, a Câmara dos Técnicos de Contas, entidade de carácter não oficial que teve um papel fundamental na regulamentação legal do exercício da Profissão de TOC, e a APOTEC, que teve um papel muito importante na defesa dos Técnicos de Contas e da contabilidade, a publicação do seu boletim mensal, o “Jornal de Contabilidade”, o qual ainda hoje é publicado regularmente (Rodrigues *et al.*, 2003).

Por exigência da CEE, actual EU, em 1 de janeiro de 1989 entrou em vigor o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-B/88 de 30 de Novembro. Com a entrada do CIRC foi revogado o CCI, deixando de ser obrigatória a assinatura dos profissionais de contabilidade nas declarações fiscais, a figura do técnico de contas desaparece a nível institucional. Este foi um duro golpe no reconhecimento da qualificação profissional do técnico de contas. Perante a obrigatoriedade da maioria das empresas possuírem contabilidade organizada e a natureza

---

<sup>14</sup> As condições constaram da Portaria nº 420/76, de 14 de Julho, que foi sofrendo alterações ao longo do tempo.

pública da profissão de técnicos de contas, tornou-se imperioso a regulamentação desta profissão (Rodrigues *et al.*, 2003).

Em 17 de Outubro de 1995, através do Decreto-Lei nº 265/95 é regulamentada a profissão e assim surge a Associação dos Técnicos Oficiais de Contas. É o início de uma nova era, na qual são exigidas maiores responsabilidades aos profissionais que passam então a ser designados por Técnicos Oficiais de Contas (OTOC, 2013). A partir daí todas as entidades sujeitas a imposto sobre o rendimento que sejam obrigadas a possuir contabilidade organizada, ficam obrigadas a disporem de técnico oficial de contas. É obrigatória a inscrição para se poder exercer a profissão (Rodrigues *et al.*, 2003).

Foi por intermédio Decreto-Lei nº 452/99 de 5 de Novembro que foi alterada a designação da Associação de Técnicos Oficiais de Contas e passa a ser designada por Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC). Surge o Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas (ETOC) e o Código Deontológico (CDe) dos TOC's (OTOC, 2013). Esta lei vem determinar que a inscrição de membro da CTOC passa a depender das habilitações adequadas bem como de estágio profissional e eventualmente exame e que o curso seja reconhecido pela Câmara (Rodrigues *et al.*, 2003).

Em Março de 2003, entraram em vigor as novas regras de inscrição na CTOC, as quais compreendem a exigência de uma determinada estrutura curricular dos cursos que permitem acesso à inscrição como membro efetivo da Câmara (OTOC, 2013).

O Decreto-Lei n.º 310/2009 de 26 de Outubro, vem proceder à revisão do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro. Este foi um sinal do poder político no reconhecimento público e oficial da evolução qualitativa da profissão, como se pode verificar através da transcrição parcial do preambulo do Decreto-Lei nº 310/2009 de 26 de Outubro.

A universalidade da profissão, bem como as alterações de enorme profundidade introduzidas no universo contabilístico com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a complexidade das matérias que lhe são inerentes e a sua importância na economia nacional, atento o desenvolvimento quer das matérias contabilísticas quer das de natureza fiscal, aconselham à criação de mecanismos que possibilitem uma congregação de energias destes profissionais no sentido de permitir a especialização nas diversas áreas de conhecimento exigíveis para um pleno e cabal desempenho da função de técnico oficial de contas.

A profissão de Técnico Oficial de Contas conheceu um grande impulso e reconhecimento na última década. Contudo, o caminho até aqui não foi fácil (OTOC, 2013). As dificuldades de regulamentação da profissão, decorreram de condicionalismos políticos das diversas épocas históricas, mas também de conflitos de interesses entre os profissionais de contabilidade, decorrente dos diferentes níveis de escolaridade destes profissionais. A Administração Fiscal tem tido um papel muito importante, desde a implementação do CCI, no desenvolvimento da Contabilidade e desta classe de profissionais. Apesar de ainda haver muito por fazer, a profissão de TOC começa a ter o prestígio e a importância social que merece (Rodrigues *et al.*, 2003).

## **5.2 Os princípios do Código Deontológico dos TOC's.**

Os TOC's são profissionais que estão frequentemente expostos a dilemas éticos. O elevado número de TOC's a exercer a profissão, e o nível de competitividade que existe entre estes profissionais, são fatores que podem colocar em causa a independência técnica (Marques & Azevedo-Pereira, 2009). Todavia, cada indivíduo tem regras e valores e objetivos distintos, gerando conflitos nas relações humanas e profissionais. Para prevenir esses conflitos foram criados os códigos de ética. O CDTOC foi formulado para regulamentar as práticas profissionais dos TOC's e que estas sejam conduzidas por valores fundamentais, como a integridade, independência, responsabilidade, competência, confidencialidade, equidade e lealdade, que têm como objetivo a formação da consciência profissional. Pois segundo Azevedo (2010:11), a crise financeira que atravessamos é, em parte, o resultado da ganância e da falta de ética, e que a atitude e os valores são o melhor antídoto contra as tentações e pressões. A profissão tem que ser desempenhada com personalidade, sendo um imperativo categórico dos especialistas da Contabilidade e Fiscalidade, que têm a árdua tarefa de apurar a verdade material da capacidade contributiva de empresas e empresários (Azevedo, 2010:11).

Estes princípios estão bem explícitos no artigo 3º do CDTOC. Primeiro princípio é o da integridade e implica que o exercício da profissão se pautar por padrões de honestidade e de boa-fé. O segundo é o da idoneidade, segundo o qual o TOC só deve aceitar apenas os trabalhos para que se sinta apto a desempenhar. O terceiro é da independência, segundo o qual os TOC's devem manter-se equidistantes de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses ou influências exteriores, de forma a não comprometerem a sua independência técnica. O quarto é o da responsabilidade, de acordo com o qual os TOC's

devem assumir a responsabilidade pelos atos praticados no exercício das suas funções. O quinto é o da competência, pois os TOC's devem exercer as suas funções de forma diligente e responsável, utilizando os conhecimentos e as técnicas divulgados, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos. O sexto trata da confidencialidade, e de acordo com este princípio os TOC's e seus colaboradores devem guardar sigilo profissional sobre os factos e os documentos de que tomem conhecimento, direta ou indiretamente, no exercício das suas funções. O sétimo é o da equidade, e significa que os TOC's têm que garantir igualdade de tratamento e de atenção a todas as entidades a quem prestam serviços, salvo o disposto em normas contratuais acordadas. O oitavo e último princípio trata da lealdade que os técnicos oficiais de contas devem possuir, nas suas relações recíprocas, necessitando de proceder com correção e civilidade, abstendo-se de qualquer ataque pessoal ou alusão depreciativa, pautando a sua conduta pelo respeito das regras da concorrência leal e pelas normas legais vigentes, por forma a dignificar a profissão.

Os técnicos oficiais de contas devem eximir-se da prática de atos que, nos termos da lei, não sejam da sua competência profissional.

A profissão de TOC é uma atividade de interesse público (Santos, 2000) e, como tal, exige-se um maior aprofundamento das regras profissionais e deontológicas, já que é a maior organização profissional portuguesa de inscrição obrigatória, agregando 72.783 membros (OTOC, 2012). Os TOC's são muitas vezes confrontados com situações que põem à prova os seus princípios éticos, e muitas vezes têm que ser eles a estabelecer os limites do seu campo de atuação. Especialmente quando as questões são do domínio fiscal, ou laboral, a fronteira do que é legalmente permitido e o que é eticamente aceitável é muito tênue, a opção da solução escolhida será o fator diferenciador destes profissionais (Torre & Proença, 2010).

### **5.3 Os princípios do Código Ética da IFAC.**

A IFAC, foi fundada a 7 de outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no decorrer do 11.º Congresso Mundial dos Contabilistas. A IFAC é um organismo independente que desenvolveu um Código Ética internacional adequado para contabilistas profissionais. O objetivo do *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA), conforme descrito nos seus estatutos, é servir o interesse público, definindo padrões de ética de alta qualidade para os profissionais de contabilidade. O IESBA tem

como objetivo, a longo prazo, a convergência dos padrões dos códigos de ética dos profissionais de contabilidade, incluindo as normas de independência do auditor com as emitidas pelos órgãos reguladores e organismos de normalização nacionais. O objetivo da convergência para normas harmonizadas pode melhorar a qualidade dos serviços prestados pelos contabilistas profissionais em todo o mundo e assim melhorar a eficiência dos mercados de capitais globais (IFAC, 2013:1).

O Código de Ética da IFAC não tem a vertente vinculativa que tem o CDTOC, mas simplesmente menciona recomendações e orientações de natureza geral pela qual os países membros da IFAC devem se guiar para construir os seus próprios códigos de ética, desde que não apliquem normas menos restritivas das apresentadas no Código da IFAC (IFAC, 2013).

O Código da IFAC está subdividido em três partes, a Parte A estabelece os princípios fundamentais da ética da profissão e proporciona uma estrutura conceptual para aplicar esses princípios. A estrutura conceptual proporciona orientação sobre os princípios éticos fundamentais. Exige-se que os contabilistas profissionais apliquem esta estrutura conceptual para identificar as ameaças à conformidade com os princípios fundamentais, para avaliar a sua importância e, se tais ameaças não forem claramente insignificativas<sup>15</sup> aplicar salvaguardas para as eliminar ou para as reduzir a um nível aceitável de forma que a conformidade com os princípios fundamentais não fique comprometida. A parte B é o guia que se aplica a todos os contabilistas profissionais em prática pública<sup>16</sup>. A parte C aplica-se a contabilistas profissionais em empresas<sup>17</sup>. Os contabilistas profissionais em prática públicas podem também achar relevante a orientação da Parte C para as suas circunstâncias particulares.

Relativamente aos princípios fundamentais éticos existem algumas diferenças, entre os princípios abordados pela CDTOC e os princípios abordados pelo código de ética da IFAC.

---

<sup>15</sup> Entende-se por claramente insignificativa uma matéria que é considerada ser não só trivial como inconsequente (IFAC).

<sup>16</sup> Contabilista profissional em prática pública é um contabilista profissional, independentemente da sua classificação funcional (por exemplo, auditoria, fiscalidade ou consultoria) numa firma que proporcione serviços profissionais. Este termo usa-se também para referir uma firma de contabilistas profissionais em prática pública (IFAC).

<sup>17</sup> Contabilista profissional em empresas - é um contabilista profissional empregado ou contratado numa capacidade executiva ou não executiva em áreas tais como comércio, indústria, sector público, ensino, sector não lucrativo organismos reguladores ou organizações profissionais, ou um contabilistas profissional contratado por tais entidades.

O Código de Ética da IFAC (2013:17-21) expõe cinco princípios fundamentais em que se baseia. O primeiro princípio aborda a integridade e impõe a obrigação sobre todos os contabilistas profissionais de serem honestos na execução dos seus serviços. O segundo princípio trata da objetividade, o contabilista profissional não deve comprometer o seu julgamento profissional, devido a preconceitos, conflitos de interesses ou influência de terceiros. O terceiro princípio é o da competência profissional e zelo, segundo o qual o contabilista profissional deve manter conhecimentos e habilitações profissionais de forma a assegurar que aos clientes ou empregadores um serviço competente. Os serviços devem ser executados com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis. O quarto princípio é o da confidencialidade, ou seja, o contabilista profissional não pode divulgar informação confidencial adquirida através da atividade profissional, sem que para tal não obtenha autorização, a menos que seja uma obrigação legal. O quinto e último princípio é o do comportamento profissional e que impõe aos contabilistas profissionais agir de forma a cumprir as leis e regulamentos, e abdicarem de qualquer conduta que possa descredibilizar a profissão.

Ao longo da sua introdução aos princípios fundamentais a IFAC realça a importância do agir no interesse público da profissão de contabilista, por isso a responsabilidade de um contabilista profissional não é exclusivamente satisfazer as necessidades de um cliente ou empregador, mas cumprir os requisitos do Código do IFAC.

A adesão a um código revela um compromisso público coletivo com princípios e padrões éticos reconhecidos, que vai para além de uma consciência puramente solitária sobre questões éticas (Belsey & Chadwick, 1995:467).

O art.º 4º do CDTOC recomenda que o TOC ao se deparar com um conflito ético deverá procurar uma solução concertada conforme às regras deontológicas, caso não seja possível, deverá solicitar um parecer ao conselho diretivo da Ordem sobre o parecer a adotar. O código de ética do IFAC tem uma recomendação semelhante ao do CDTOC, pois perante um dilema ético o profissional poderá solicitar a pessoas apropriadas da organização empregadora ou ao comité de auditoria para ajudar na obtenção da resolução do problema, ou em bases confidenciais, com um profissional independente. Se, após exaustão de todas as possibilidades relevantes, o conflito ético ficar por resolver, um contabilista profissional deve, sempre que possível, recusar ficar associado com a matéria que criou o conflito (IFAC, 2013:15-16).

#### **5.4 Os deveres do Técnico Oficial de Contas.**

O Estatuto da OTOC, aprovado pelo Decreto-Lei nº 310/2009, de 26 de Outubro, define um conjunto de princípios deontológicos gerais e específicos, consubstanciados em deveres e direitos que condicionam a profissão do TOC, e cuja observância cabe à OTOC acompanhar. No entanto, para o estudo só é relevante os deveres dos TOC's, pelo que não vamos fazer quaisquer considerações sobre os seus direitos. No âmbito do processo disciplinar, o EOTOC atribui legitimidade às entidades públicas, às empresas e às pessoas individuais, para efetuar denúncias junto da OTOC para efeitos da instauração do respetivo processo disciplinar, bem como aos próprios técnicos oficiais de contas. Já em relação às infrações sancionáveis elas foram tipificadas, através das penas de suspensão e expulsão, com objetivo de credibilizar o exercício da profissão de técnico oficial de contas e garantir uma melhor e mais eficaz fiscalização por parte da OTOC (OTOC, 2013).

Os deveres gerais dos TOC'S são contemplados no art.º 52º dos EOTOC e começa por mencionar que os TOC's têm o dever de contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando consciente e diligentemente as suas funções e evitando qualquer atuação contrária à dignidade da mesma. Os TOC's não podem aceitar a prestação de serviços para os quais não tenham capacidade profissional para os executar de acordo com as normas legais e técnicas vigentes. Os TOC's apenas podem subscrever as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e os seus anexos que resultem do exercício direto das suas funções, devendo fazer prova da sua qualidade, nos termos e condições definidos pela OTOC. Os TOC's com inscrição em vigor, por si ou através da OTOC, devem subscrever um contrato de seguro de responsabilidade civil e profissional de valor nunca inferior a € 50.000. Os TOC's sem prejuízo do disposto na legislação laboral aplicável, devem celebrar, por escrito, um contrato de prestação de serviços. No exercício das suas funções os TOC's devem cobrar honorários adequados à complexidade, ao volume de trabalho, à amplitude da informação a prestar e à responsabilidade assumida pelo trabalho executado. A prática injustificada de honorários não adequados aos serviços prestados é contrária ao princípio da lealdade profissional.

Para além dos deveres gerais, os TOC's têm deveres específicos para com as entidades que prestem serviços. Estes deveres são referidos no art.º 54 dos EOTOC, que começa com o dever do TOC de desempenhar de forma conscienciosa e diligentemente as suas funções. O TOC deve abster-se de qualquer procedimento que ponha em causa tais

entidades, deve guardar segredo profissional sobre os factos e documentos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, dele só podendo ser dispensados por tais entidades ou por decisão judicial, sem prejuízo dos deveres legais de informação perante a Direcção-Geral dos Impostos, a Inspeção-Geral de Finanças e outros organismos legalmente competentes na matéria. Não devem servir-se, em proveito próprio ou de terceiros, de factos de que tomem conhecimento enquanto prestem serviços a uma entidade, não podem abandonar, sem justificação ponderosa, os trabalhos que lhes estejam confiados. E por último, os TOC's não podem, sem motivo justificado e devidamente reconhecido pela OTOC, recusar-se a assinar as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e seus anexos, das entidades a que prestem serviços, quando faltarem menos de três meses para o fim do exercício a que as mesmas se reportem.

Os deveres para com a administração fiscal são mencionados no art.º 55º EOTOC. O primeiro refere-se ao dever que o TOC tem em assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor. O segundo recomenda que os TOC's devem acompanhar, quando para tal forem solicitados, o exame aos registos e documentação das entidades a que prestem serviços, bem como os documentos e declarações fiscais com elas relacionadas. O terceiro proíbe o TOC' da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo. O quarto e último dever do TOC é o de assegurar, nos casos em que a lei o preveja, o envio por via eletrónica das declarações fiscais dos seus clientes ou entidades patronais. A violação que qualquer um destes deveres, para além da responsabilidade disciplinar a que haja lugar, é punível de acordo com as normas do Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, ou de um regime que o venha a substituir.

Os TOC's também têm deveres recíprocos nas relações profissionais, e eles são mencionados no art.º 56º EOTOC. O primeiro dever dos TOC's é o de colaborar com o TOC a quem sejam cometidas as funções anteriormente a seu cargo, facultando-lhe todos os elementos inerentes e prestando-lhe todos os esclarecimentos por ele solicitados. O segundo é que os TOC's quando sejam contactados para assumir a responsabilidade por contabilidades que estivessem anteriormente a cargo de outro TOC devem, previamente à assunção da responsabilidade, contactar, por escrito, o TOC cessante e certificar-se de que os honorários, despesas e salários inerentes à sua execução se encontram pagos. O terceiro

dever aplica-se aos TOC's, às sociedades de profissionais de técnicos oficiais de contas ou sociedades de contabilidade que não cumprem com o estipulado no dever anterior, ficando com a obrigação de pagamento dos valores em falta, desde que líquidos e exigíveis. O quarto e último dever aplica-se ao TOC que tenha conhecimento da existência de dívidas ao TOC anterior, ou de situação de reiterado incumprimento, pela entidade que o contratou, das normas legais aplicáveis, não deve assumir a responsabilidade pela contabilidade.

Os TOC's também têm deveres com a OTOC, e estes são elencados no art.º 57º EOTOC. O primeiro dever dos TOC's para com a OTOC é cumprir os regulamentos e deliberações da OTOC. O segundo é colaborar na prossecução das atribuições e fins da OTOC, exercendo diligentemente os cargos para que tenha sido eleito ou nomeado e desempenhando os mandatos que lhes sejam confiados. O terceiro é pagar pontualmente as quotas e outros encargos devidos à Ordem. O quarto é comunicar à OTOC, no prazo de 30 dias, qualquer mudança do seu domicílio profissional. O quinto é o de colaborar as iniciativas que concorram para a dignificação e prestígio da OTOC. O sexto e último é abster-se da prática de quaisquer atos que ponham em causa o bom nome e prestígio da OTOC. O dever de pagamento das quotas do número anterior é apenas aplicável aos membros da OTOC que sejam pessoas singulares.

O art.º 58 EOTOC estipula que é dever do TOC participar ao Ministério Público, através da Ordem, os factos detetados no exercício das suas funções de interesse público que constituam crimes públicos.

A Lei nº. 2/2013 de 10 de Janeiro veio estabelecer um novo regime jurídico para a criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais. Este novo regime jurídico aplica-se às associações públicas profissionais já criadas e em processo legislativo de criação. Pelo que as associações públicas profissionais já existentes tiveram que nos 30 dias imediatos à publicação da referida Lei, entregar no ministério da tutela uma proposta de alteração do seu estatuto, no sentido de o readaptar às exigências previstas naquele novo quadro jurídico. A OTOC elaborou uma proposta de Estatutos da Ordem dos Contabilistas Certificado, que foi entregue em 10 de Fevereiro de 2013 no Ministério das Finanças. Na eventualidade do novo Estatuto ser aprovado pela tutela, a designação de Técnicos Oficiais de Contas deixa de existir passando estes profissionais a serem designados por Contabilistas Certificados. Assim como a designação atual de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas passar a ser Ordem dos Contabilistas Certificados. As

alterações contempladas no novo Estatuto são bastante importantes para a classe, como por exemplo a criação da figura do contabilista certificado suplente. Este profissional apenas intervém nos casos de doença ou incapacidade temporária para o exercício da profissão do contabilista certificado efetivo por período superior a 30 dias. Outra grande alteração é o aparecimento do “justo impedimento”, que ocorre sempre que o contabilista certificado não possa praticar quaisquer atos que se encontre obrigado por lei a executar, nessa qualidade, perante a Autoridade Tributária e Aduaneira, em virtude de facto que seja imprevisível, irresistível e alheio à sua vontade e cujas consequências não possam ser evitadas pela adoção de uma conduta diligente e cuidadosa. Tais como, situações de doença ou acidente temporariamente impeditivos do exercício de funções pelo contabilista certificado.

### **5.5 As penalidades**

O Capítulo VII do EOTOC, contém as penas previstas para quem transgredir os preceitos contidos no Estatuto, no CDe, ou noutras normas ou deliberações aprovadas pela Ordem.

As penas são aplicadas de acordo com a gravidade da infração, podendo ser advertência, multa, suspensão até três anos e a expulsão, conforme exposto no art.º 63º dos EOTOC.

Os critérios objetivos adotados pelo EOTOC para avaliar a gravidade da infração são definidos no seu art.º 67º e são o grau de culpa, a personalidade do arguido, bem como todas as circunstâncias em que a infração tiver sido cometida.

O art.º 66º do EOTOC trata da aplicação das penas aos TOC's que infringiram as regras estabelecidas nos EOTOC e no CDTOC. A pena de advertência é aplicada a faltas leves cometidas no exercício da profissão.

A pena de multa é aplicada a casos de negligência, bem como ao não exercício efetivo do cargo na OTOC para o qual o técnico oficial de contas tenha sido eleito. O incumprimento dos pagamentos de quotas e outros encargos devidos à OTOC por um período superior a 180 dias, desde que não satisfeito no prazo concedido pela OTOC e constante de notificação expressamente efetuada por carta registada com aviso de receção, dá lugar à aplicação de pena não superior a multa.

A pena de suspensão é aplicada aos técnicos oficiais de contas que, em casos de negligência ou desinteresse dos seus deveres profissionais, subscrevam declarações fiscais,

demonstrações financeiras e seus anexos sem a intervenção direta das suas funções. Quebrem o segredo profissional, exceto se o TOC tiver autorização da entidade envolvida ou por decisão judicial, sem prejuízo dos deveres legais de informação perante a Direcção-Geral dos Impostos, a Inspeção-Geral de Finanças e outros organismos legalmente competentes na matéria. Abandonem, sem justificação, os trabalhos aceites. Divulguem ou deem a conhecer, por qualquer modo, segredos industriais ou comerciais das entidades a quem prestem serviços de que tomem conhecimento no exercício das suas funções. Se sirvam em proveito próprio ou de terceiros de factos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções. Recusem, sem justificação, a assinatura das declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos das entidades a que prestem serviços, quando faltarem menos de três meses para o fim do exercício a que as mesmas se reportem. Deixem de cumprir as limitações impostas pelo artigo 53.º relativamente à angariação de clientela. Retenham, sem motivo justificado, para além do prazo estabelecido no CDe, documentação contabilística ou livros da sua escrituração. Retenham ou não utilizem para os fins a que se destinam, importâncias que lhes sejam entregues pelos seus clientes ou entidades patronais. Não deem cumprimento ao estabelecido no artigo 56.º sobre os deveres recíprocos dos técnicos oficiais de contas. Finalmente não cumpram, de forma reiterada, com zelo e diligência, as suas funções profissionais, ou não observem, na execução das contabilidades pelas quais sejam responsáveis, as normas técnicas, nos termos previstos no artigo 6.º deste Código (OTOC, 2013).

A pena de expulsão é aplicável aos casos em que os TOC's divulguem ou deem a conhecer, por qualquer modo, segredos industriais ou comerciais das entidades a que prestem serviços de que tomem conhecimento no exercício das suas funções. Se sirvam em proveito próprio ou de terceiros de factos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, se da sua conduta resultarem graves prejuízos para as entidades a quem prestem serviços. Pratiquem dolosamente quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização ou viciação dos documentos, das declarações fiscais ou das demonstrações financeiras a seu cargo. Forneçam documentos ou informações falsos, inexatos ou incorretos, que tenham induzido em erro a deliberação que teve por base a sua inscrição na OTOC. Que sejam condenados judicialmente em pena de prisão superior a cinco anos, por crime doloso relativo a matérias de índole profissional dos técnicos oficiais de contas.

## **5.6 O Conselho Disciplinar da OTOC**

O Conselho Disciplinar (CD) é o órgão que tem sob a sua responsabilidade o desempenho da função disciplinar da profissão. A sua atividade é bastante importante, não só na implementação de valores éticos e deontológicos no exercício da profissão, mas também na determinação de regras para fomentar o bom comportamento entre os profissionais. A sua atuação é indispensável para combater os abusos e desrespeito pelas regras éticas e deontológicas que as crises mais salientam (OTOC, 2011:10).

Na apresentação do Relatório e Contas de 2011, a OTOC salienta os obstáculos nestes tempos de crise, com que os TOC's se deparam no exercício da sua profissão (OTOC, 2011:4-5):

Nem todos os profissionais escolhem o caminho do rigor, da qualidade e da exigência, criando complexos e graves problemas àqueles que escolhem aqueles valores, podendo comprometer de forma irreversível as bases futuras de crescimento e sustentação. A Ordem, considerando os condicionalismos e a vocação genuína da Instituição vê-se impotente perante alguns daqueles factos e, sempre que as situações se enquadrem no incumprimento das normas estabelecidas, procede, em conformidade, através dos competentes órgãos ao procedimento disciplinar. Não obstante, tem consciência que questões desta natureza não se resolvem exclusivamente pela via da disciplina, mas antes pela motivação que se deve criar junto dos profissionais, no sentido de os alertar sobre determinados tipos de comportamento que acabam por os atingir de forma inequívoca e, por vezes irremediável.

O CD é a entidade da OTOC que recebe as participações apresentadas por membros, empresas, empresários ou de outras entidades. Todas as participações são analisadas e caso haja necessidade pode o CD solicitar aos participantes ou a terceiros, informações adicionais para posteriormente tomar decisões. A atividade jurisdicional do CD consiste na avaliação da culpa e, conseqüentemente, da intencionalidade que sustenta os atos passíveis de procedimento disciplinar. Após a análise das referidas participações o CD pode deliberar, instaurar processos disciplinares, abrir processos de inquérito, apensar participações a processos já instaurados/abertos, arquivar liminarmente participações. O arquivamento de processos pode ter como base a regularização do débito, a falta insuprível de elementos (imputável ao participante) para instruir o processo, prescrição e inexistência de indícios de infração (OTOC, 2011).

A instrução de processos disciplinares e de inquérito, nos termos do art.º 41º, al. a) do EOTOC, o instrutor deve ser licenciado em Direito, pelo que o Departamento Jurídico da OTOC presta essencialmente ao CD assessoria jurídica que se traduz no aconselhamento e elaboração de pareceres jurídicos.

O CD aplica as penas disciplinares que podem ir desde a pena de advertência, à multa, à suspensão da inscrição até três anos ou mesmo à expulsão da OTOC, competindo ao CD a sua execução (OTOC, 2011:34).

## **5.7 Resumo**

Na primeira secção deste capítulo foi descrita de forma muito resumida, a evolução da profissão de contabilista em Portugal, desde o período do Marquês de Pombal até aos nossos dias. Verificamos que a primeira designação da profissão de contabilista foi a de “guarda-livros”, prevista nos Estatutos da Aula do Comércio (1759). E que a evolução da profissão foi caracterizada por vários períodos de regulamentação versus desregulamentação. E que as dificuldades de regulamentação da profissão, decorreram de condicionalismos políticos das diversas épocas históricas, mas também de conflitos decorrentes dos diversos níveis de escolaridade destes profissionais.

Na segunda secção deste capítulo abordou-se os princípios éticos fundamentais e obrigatórios que devem orientar o TOC no exercício da sua atividade. Estes princípios e estão explícitos no artigo 3º do CDTOC, e são, integridade, independência, responsabilidade, competência, confidencialidade, equidade e lealdade. Também se abordou a complexidade dos dilemas éticos a que estes profissionais estão expostos, e os princípios segundo os quais estes profissionais devem nortear a sua conduta ética, para que a dignidade desta classe de profissionais continue a ser reconhecida, pois a sociedade espera dos TOC’s elevados padrões éticos.

Na terceira seção deste capítulo descreveram-se os princípios fundamentais da ética da profissão de contabilista e a estrutura conceptual para aplicar os princípios do Código de Ética da IFAC. Os princípios só são cinco e são, a integridade, a objetividade, a competência profissional e zelo, a confidencialidade e o comportamento profissional. Apresentou-se a distinção entre o CDOTC e Código de Ética da IFAC, nomeadamente entre os princípios fundamentais da ética da profissão de contabilista. O Código da Ética da IFAC não tem a vertente vinculativa do CDTOC, pois é um código que menciona recomendações e orientações de carácter mais geral.

Na quarta seção deste capítulo apresentam-se os deveres que os TOC's devem cumprir no exercício da sua atividade profissional, tal como mencionados no EOTOC.

Na quinta seção deste capítulo abordaram-se as penalidades previstas nos EOTOC para os que transgridem as normas ou as deliberações aprovadas pela OTOC. As penas estão definidas no artº 66º do EOTOC, e são, pena de advertência, a pena de multa, pena de suspensão e a pena de expulsão. Nos EOTOC também estão definidos os critérios objetivos para avaliar a gravidade das infrações.

Na sexta seção deste capítulo destacou-se a função que o CD desempenha na OTOC, como a de implementar valores éticos e deontológicos, e o de combate aos abusos e desrespeito pelas regras estipuladas nos CDOTOC e EOTOC.

Podemos concluir que os CDOTOC o EOTOC são instrumentos padronizados de deveres e direitos que devem ser seguidos por todos os membros da OTOC, independentemente do processo de aprendizagem ter gerado no indivíduo a consciência desses valores. Assim, podem surgir conflitos entre os valores morais socialmente apreendidos e os padrões normativos estabelecidos nos referidos instrumentos reguladores.

De seguida procede-se à análise e discussão dos dados sobre o comportamento ético dos profissionais da contabilidade no período de 2002 a 2012, através do estudo das infrações cometidas pelos profissionais e as implicações dessas infrações em termos de sanções disciplinares aplicadas pela OTOC, de forma a dar resposta às questões de partida enunciadas anteriormente.



## Capítulo 6: Análise e discussão dos dados

Neste capítulo será descrito o tratamento estatístico dos dados disponibilizados pela OTOC de forma a conhecermos o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em termos de infrações ao Código e Estatutos da OTOC. Para melhor compreensão dos referidos dados subdividimos esta secção em quatro subsecções. Na primeira subsecção será feita a caracterização da amostra relativamente à idade, ao género e às habilitações literárias dos infratores. Na segunda subsecção apresentam-se os dados relativos às participações disciplinares feitas ao CD entre o período de 2002-2011, assim como a identificação das categorias dos denunciantes. Aproveitamos para dar a conhecer o número de infrações registadas entre o período de 2002-2011. Na terceira subsecção será apresentada a distribuição das penas aplicadas aos TOC's que cometeram infrações disciplinares entre o período de 2002 e 2011, segundo a tipologia estipulada no artigo 63º do EOTOC. Analisam-se as ações praticadas ou omitidas, que deram lugar às infrações sancionadas, através das penas aplicadas pelo CD. Na quarta subsecção efetua-se uma descrição exaustiva por tipo de infrações entre o período de 2009 e 2012. Por fim, passaremos à discussão dos dados estatísticos.

### 6.1 Caracterização da amostra

Tal como descrito no capítulo 4 da metodologia, a amostra é constituída por 970 profissionais de contabilidade que cometeram infrações disciplinares entre 2002 e 2011, e aos quais o CD aplicou penas disciplinares. Os TOC's infratores têm idades entre os 25 e os 81 anos, registando-se uma idade média de 48 anos. Em termos de género, 285 (29,4%) são mulheres e os restantes 685 (70,6%) são homens, tal como se apresenta no gráfico 1.

**Gráfico 1 - Distribuição do género dos TOC's no período 2002-2011**



Estes infratores são, em maior número, possuem habilitações literárias o ensino secundário (35,4%), licenciatura (30,3%), bacharelato (26,6%), pós-graduação (4,0%), ensino básico (2,5%), mestrado (1,1%) e doutoramento (0,2%) tal como se apresenta na Tabela 1. Por se desconhecer as habilitações literárias a 317<sup>18</sup> TOC's, a análise foi elaborada ao universo de 653 infratores.

**Tabela 1- Habilitações Literárias dos TOC's no período 2002-2011**

<b>Habilitações Literárias</b>	<b>Infratores (nº)</b>	<b>Infratores (%)</b>
<b>Ensino Básico</b>	16	2,5
<b>Ensino Secundário</b>	231	35,4
<b>Bacharelato</b>	174	26,6
<b>Licenciatura</b>	198	30,3
<b>Pós-graduação</b>	26	4,0
<b>Mestrado</b>	7	1,1
<b>Doutoramento</b>	1	0,2
<b>Total</b>	<b>653</b>	<b>100%</b>
<b>Desconhecido</b>	317	---

## 6.2 Participações disciplinares

Em termos dos participantes ao Conselho Disciplinar, estas surgem em grande maioria (n=2704, 58,3%) por parte de clientes e por TOC's (n=1105, 23,8%). A seguir aparece o Conselho Diretivo da OTOC (n=255, 5,49%), o CD (oficiosamente) (n=114, 2,46%), anónimos (n=99, 2,13%), o Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social/POPH (n=84, 1,81%), os Tribunais/Ministério Público (n=82, 1,77%), o Instituto do Desporto de Portugal, I.P. (n=73, 1,57%), Diversos (n=64, 1,38%), a Direção Geral das Contribuições e Impostos (hoje Administração Tributária e Aduaneira) (n=55, 1,18), a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (n=5, 0,1%) e, por último, a Ordem dos Advogados (n=2, 0,04%).

Os anos com maior registo de denúncias foram 2008 (n=643, 13,9%), 2011 (n=610, 13,1%), 2006 (n=567, 12,2%), 2010 (n=563, 12,1%), 2007 (n=546, 11,8%) e 2009 (n=541, 11,7%). É de salientar o facto de que nem todas as participações ao CD darem origem à instauração de processos disciplinares, ou à abertura de processos de inquérito, muitos destas participações podem ser liminarmente arquivadas. Assim como o número de

<sup>18</sup> Nos dados fornecidos pela OTOC não constavam as habilitações literárias de 317 TOC's infratores, pelo que a análise que consta na Tabela 1 foi elaborada com 653 infratores.

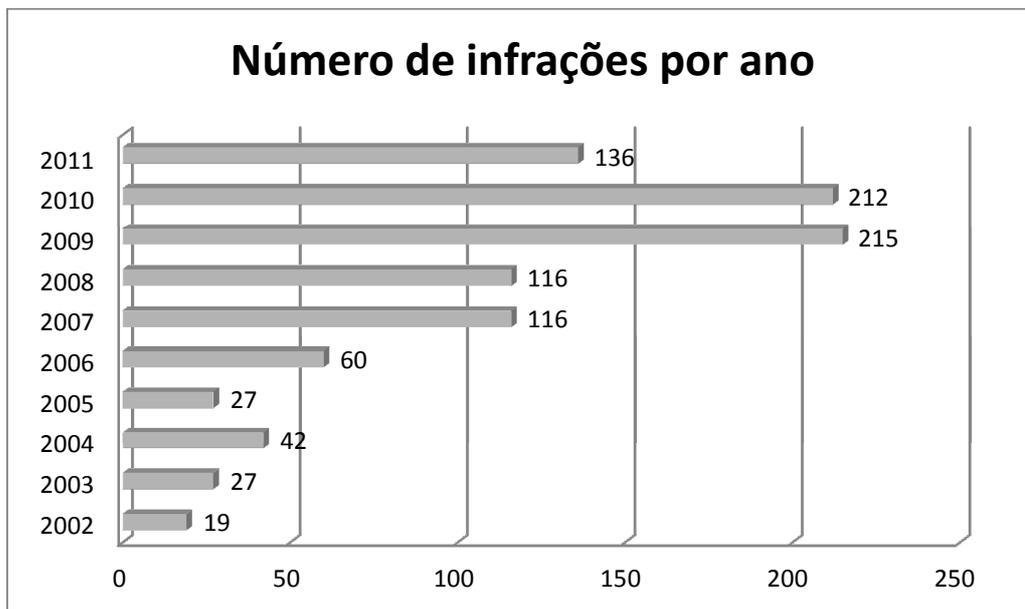
participações pode não ser igual ao número de infratores, porque uma participação pode abranger vários infratores e estas podem corresponder a várias participações. O número de participações registadas entre 2002 a 2011 apresenta-se na Tabela 2.

**Tabela 2 - Número de participações registadas entre 2002-2011**

Ano	Anónimos	CD	Cientes	Conselho	DGCI	Diversos	IDP	MTSS/ POPH	OA	OROC	TOC	Tribunais MP	TOTAL
		Oficiosamente		Diretivo									
<b>2002</b>	5	0	112	2	2	20	0	0	0	0	10	5	<b>156</b>
<b>2003</b>	2	0	136	1	7	12	0	5	1	0	56	2	<b>222</b>
<b>2004</b>	6	0	232	13	3	8	0	14	1	2	55	3	<b>337</b>
<b>2005</b>	4	0	272	47	9	5	0	18	0	0	94	8	<b>457</b>
<b>2006</b>	13	4	335	41	8	4	3	11	0	1	147	0	<b>567</b>
<b>2007</b>	21	7	323	4	5	7	14	14	0	2	143	6	<b>546</b>
<b>2008</b>	38	20	346	43	2	0	6	10	0	0	166	12	<b>643</b>
<b>2009</b>	1	23	313	27	1	0	24	5	0	0	134	13	<b>541</b>
<b>2010</b>	4	24	287	38	8	2	20	5	0	0	158	17	<b>563</b>
<b>2011</b>	5	36	348	39	10	6	6	2	0	0	142	16	<b>610</b>
<b>Total</b>	<b>99</b>	<b>114</b>	<b>2704</b>	<b>255</b>	<b>55</b>	<b>64</b>	<b>73</b>	<b>84</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>1105</b>	<b>82</b>	<b>4642</b>

Quanto às infrações registadas no período de 2002 a 2011, o ano com menor número de infrações registadas foi 2002 com 19 casos (2,0%) e o ano com maior registo foi 2009 com 215 casos (22,2%), conforme está patente no gráfico 2 abaixo.

**Gráfico 2 - Número de infrações por ano**



### 6.3 Penas aplicadas no período de 2002-2011

As penas, distribuídas por ano, estão representadas na Tabela 3 seguinte:

**Tabela 3 - Ano do Acórdão \* Pena Aplicada**

Ano do Acórdão	Pena Aplicada				Total
	Advertência	Expulsão	Multa	Suspensão	
2002	8	0	9	2	19
2003	5	0	22	0	27
2004	4	1	35	2	42
2005	6	1	16	4	27
2006	27	0	33	0	60
2007	39	3	67	7	116
2008	83	0	31	2	116
2009	110	5	87	13	215
2010	109	3	84	16	212
2011	75	3	48	10	136
<b>Total</b>	<b>466</b>	<b>16</b>	<b>432</b>	<b>56</b>	<b>970</b>

Os anos com maior registo de advertências foram 2009 e 2010, com respetivamente 110 e 109 casos. O ano com maior número de expulsões foi 2009 com 5, mas de registar que nos anos 2002, 2003, 2006 e 2008 não se registou qualquer expulsão. Em termos de multa, 2009 volta a ser o ano com maior número de registos: 87. O ano de 2010 foi o ano com maior número de suspensões, sendo este de 16 casos.

As penas, distribuídas por ano em valores percentuais, estão representadas na Tabela 4.

**Tabela 4 - Ano do Acórdão \* Pena Aplicada**

% por pena aplicada

		Pena Aplicada				Total
		Advertência	Expulsão	Multa	Suspensão	
Ano do Acórdão	2002	1,7%		2,1%	3,6%	2,0%
	2003	1,1%		5,1%		2,8%
	2004	,9%	6,3%	8,1%	3,6%	4,3%
	2005	1,3%	6,3%	3,7%	7,1%	2,8%
	2006	5,8%		7,6%		6,2%
	2007	8,4%	18,8%	15,5%	12,5%	12,0%
	2008	17,8%		7,2%	3,6%	12,0%
	2009	23,6%	31,3%	20,1%	23,2%	22,2%
	2010	23,4%	18,8%	19,4%	28,6%	21,9%
	2011	16,1%	18,8%	11,1%	17,9%	14,0%
<b>Total</b>		<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

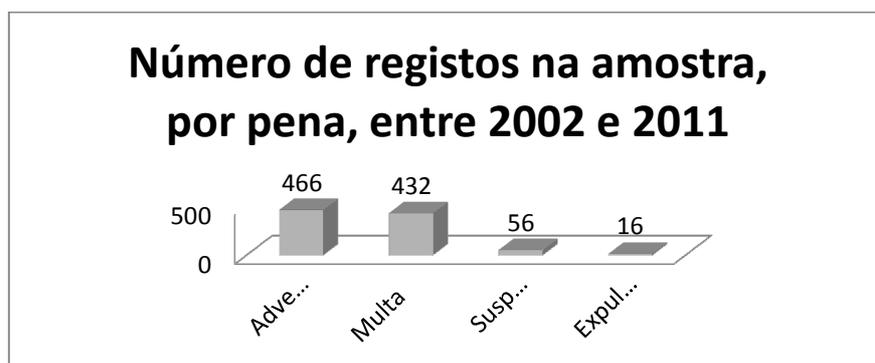
Com o intuito de avaliar a possível existência de relação entre o ano e o tipo de pena, aplicou-se o Teste do Qui-Quadrado, concluindo-se que existe relação significativa entre ano do acórdão e tipo de pena aplicada ( $\chi^2(27)=106,045$ ,  $p<0,001$ ).

Pela análise da Tabela 4 de cruzamento acima, tem-se que as multas estão significativamente associadas aos anos de 2003, 2004, 2005 e 2007, as advertências aos

anos de 2008, 2009, 2010 e 2011, e que os anos de 2002 e 2006 se associam a advertências e multas em simultâneo.

Das 970 infrações penalizadas 466 foram advertências (48,0%), 432 multas (44,5%), 56 suspensões (5,8%) e 16 expulsões (1,6%), conforme está patente no gráfico 3.

**Gráfico 3- Número de registos na amostra, por pena, entre 2002 e 2011**



Quanto à existência de relação entre o género dos infratores e o tipo de pena aplicada efetuou-se, também, o Teste do Qui-quadrado, concluindo-se que existe relação significativa entre as variáveis consideradas ( $\chi^2(3)=18,125$ ,  $p<0,001$ ). Pela análise à Tabela 5 relativa ao cruzamento do género com o tipo de pena verifica-se que o sexo feminino está mais relacionado com advertência, enquanto o sexo masculino mais relacionado com a multa.

**Tabela 5 - Pena Aplicada \* Sexo do TOC**

% por Sexo do TOC

		Sexo do TOC		Total
		F	M	
Pena Aplicada	Advertência	57,5%	44,1%	48,0%
	Expulsão	2,5%	1,3%	1,6%
	Multa	36,1%	48,0%	44,5%
	Suspensão	3,9%	6,6%	5,8%
Total		100,0%	100,0%	100,0%

A pena aplicada não se relaciona significativamente com as habilitações literárias do infrator, de acordo com o resultado do Teste do Qui-Quadrado ( $\chi^2(18)=28,038$ ,  $p<0,061$ ). No entanto, a Tabela 6<sup>19</sup> revela um maior número de licenciados e bacharéis com advertência e de detentores do ensino secundário com multa.

**Tabela 6 - Grau Acadêmico \* Pena Aplicada**

	Pena Aplicada				Total
	Advertência	Expulsão	Multa	Suspensão	
Bacharelato	100	3	65	6	174
Doutoramento	0	0	1	0	1
Ensino Básico	5	0	11	0	16
Ensino Secundário	98	5	113	15	231
Licenciatura	121	4	69	4	198
Mestrado	4	0	3	0	7
Pós-Graduação	12	1	11	2	26
<b>Total</b>	<b>340</b>	<b>13</b>	<b>273</b>	<b>27</b>	<b>653</b>

Para avaliar a existência de diferenças na idade, atendendo ao tipo de pena aplicada aplicou-se o Teste de Shapiro-Wilk para avaliar a distribuição da idade, tal como se apresenta na Tabela 7.

<sup>19</sup> O total é de 653 infratores, dado que para os restantes elementos da amostra não foi obtida a informação necessária, tal como mencionado anteriormente.

**Tabela 7 - Teste de Shapiro-Wilk para avaliar a distribuição da idade**

Variáveis		p	Distribuição
Idade	Advertência	<0,001	Não Normal
	Expulsão	0,202	Aproximadamente Normal
	Multa	<0,001	Não Normal
	Suspensão	0,138	Aproximadamente Normal

Como a distribuição não é aproximadamente Normal em todos os quatro grupos aplica-se o Teste de Kruskal- Wallis e, de seguida, o Teste Mann-Whitney para verificar entre que pares de penas existem diferenças significativas, tal como se apresenta na Tabela 8.

**Tabela 8 - Teste Mann-Whitney**

Variáveis	p	Teste	Conclusão
Idade	<0,001	S	Advertência < Multa Advertência < Suspensão Multa < Suspensão

\* S: Significativo NS: Não significativo

Existem diferenças significativas na idade, atendendo ao tipo de pena aplicada ( $\chi^2(3)=20,638$ ,  $p<0,001$ ). No entanto, estas diferenças encontram-se apenas quando comparada a idade dos que sofreram advertência com os que sofreram multa ( $U=86945,5$ ,  $p=0,001$ ), sendo a idade significativamente inferior no primeiro caso. Registam-se também diferenças significativas na idade entre os que sofreram advertência e suspensão ( $U=9095,5$ ,  $p<0,001$ ), sendo que a idade também é significativamente mais baixa no grupo

da advertência. Por último, há diferenças significativas na idade entre os que foram penalizados com multa e suspensão ( $U=9983,5$ ,  $p=0,037$ ), sendo os mais velhos o que tiveram a multa como pena.

Mais, ao considerar duas faixas etárias (até aos 45 anos e acima dos 45 anos) conclui-se que existe uma relação significativa destas faixas etárias com o tipo de pena aplicada ( $\chi^2(3)=20,411$ ,  $p<0,001$ ). Pela Tabela 9 abaixo, os mais novos estão mais relacionados com a advertência e os mais velhos com a multa, mas mais ainda com a suspensão.

**Tabela 9 - Faixa Etária (45 anos) \* Pena Aplicada**

% por Pena Aplicada

	Pena Aplicada				Total
	Advertência	Expulsão	Multa	Suspensão	
Até 45 anos	52,8%	50,0%	40,7%	28,6%	<b>46,0%</b>
Acima de 45 anos	47,2%	50,0%	59,3%	71,4%	<b>54,0%</b>
<b>Total</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

Dentro destes infratores avaliados, existem diferenças significativas na idade entre os géneros ( $t=-13,158$ ,  $p<0,001$ ), tal como apresentado na Tabela 10.

**Tabela 10 - Teste T ao género dos infratores**

Variáveis	p	Teste	Conclusão
Idade Vs género	<0,001	S	Masculino > Feminino

Este resultado ao Teste t para duas amostras independentes, revela ainda que a idade dos homens infratores é significativamente superior à das mulheres infratoras.

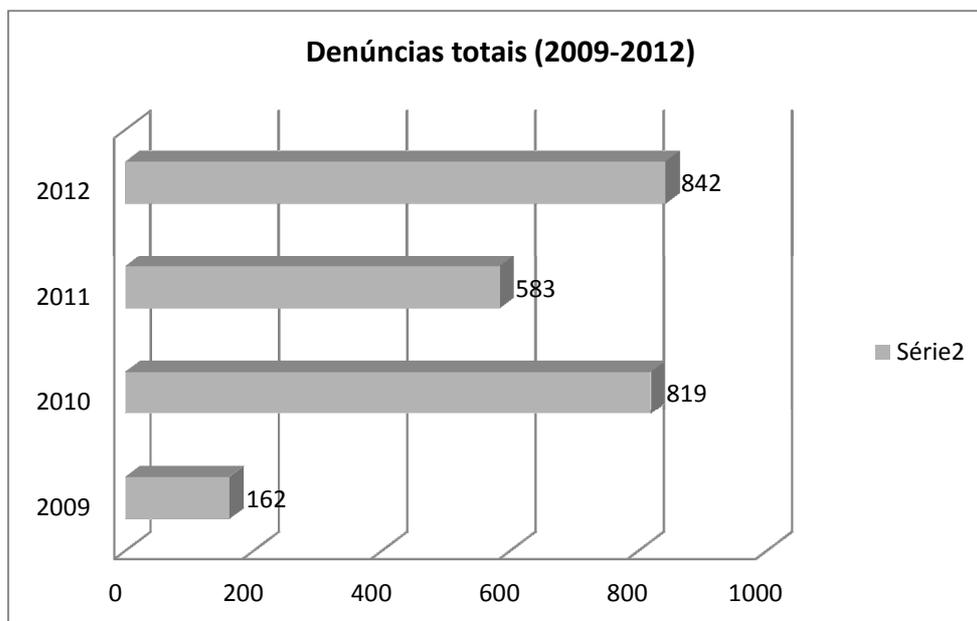
#### 6.4 Análise das denúncias no período de 2009-2012

Inicialmente, procede-se à análise global das infrações denunciadas entre o período de 2009 a 2012, conforme Gráfico 4. De seguida é elaborada a análise global das denúncias entre 2009 a 2012, tal como apresentado no Gráfico 6. Posteriormente procede-se à análise individual de cada tipo de infrações denunciadas no período de 2009 a 2012.

A OTOC estabeleceu 38 tipos de infrações, mas para efeitos deste estudo foi retirada a infração nº 14 – Não pagamento atempado de quotas e outros encargos devidos (ver Apêndice 14). Os dados registados por tipologia só existem na OTOC desde 2009, pelo que a análise da “natureza das infrações denunciadas”, foi elaborada para o período de 2009 a 2012. Optou-se por analisar o tipo de infrações disciplinares na secção 6.4 perante o elevado número de Gráficos que esta análise incorpora.

Quanto à análise das infrações denunciadas e sancionadas que deram origem à qualificação por tipologia entre 2009 e 2012, estas perfazem um total de 2406 infrações tipificadas. Em 2009 registaram-se 162 denúncias (6,7%), em 2010 819 (34,0%), em 2011 registaram-se 583 denúncias (24,2%) e em 2012 foram feitas 842 denúncias de infrações (35,0%), tal como apresentado no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Denúncias totais entre 2009-2012

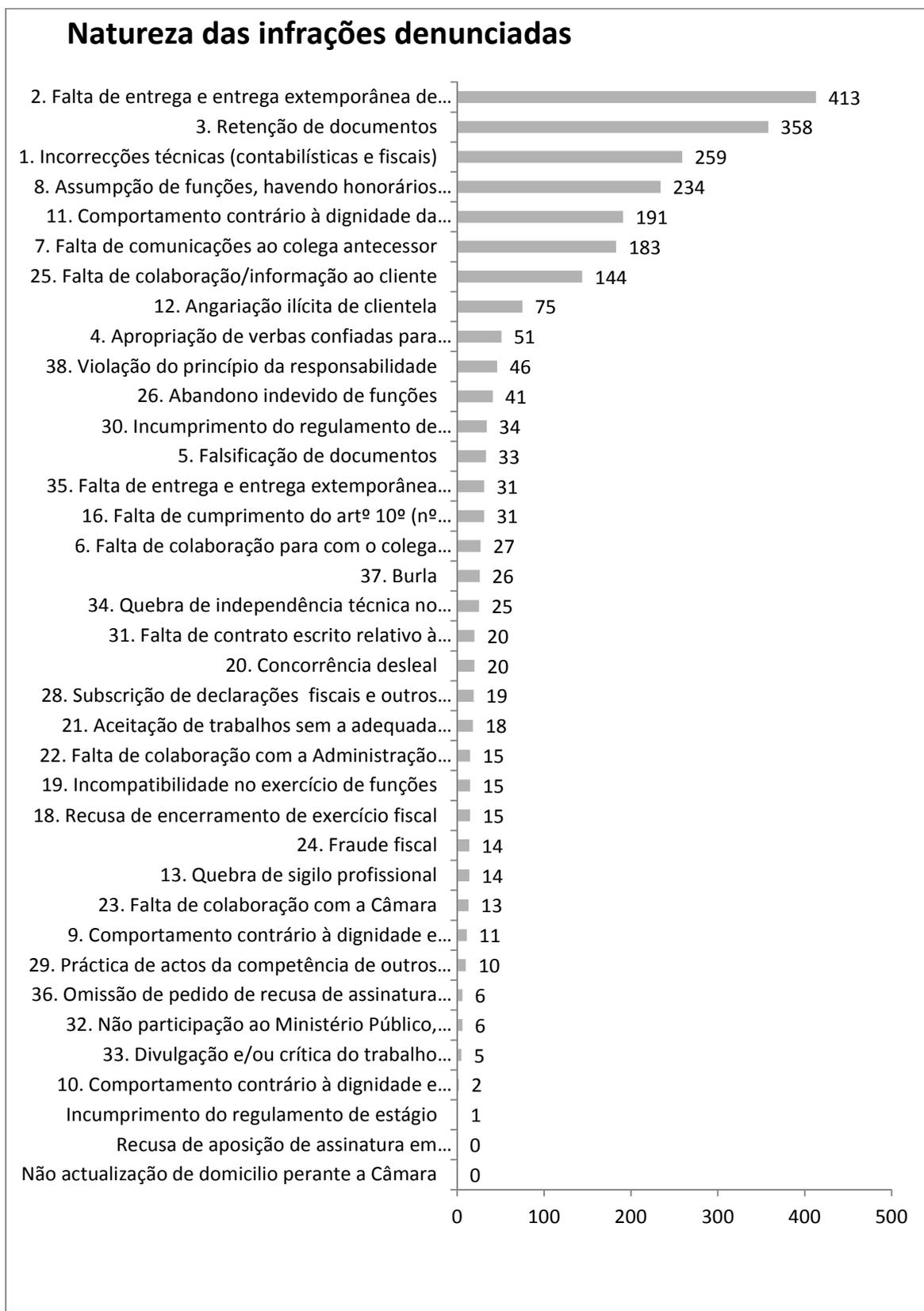


Em termos de natureza das infrações denunciadas, o Gráfico 5 mostra as infrações totais, entre 2009 e 2012, por ordem decrescente de registos. De salientar que com grande destaque aparece a “falta de entrega e entrega extemporânea de declarações fiscais” que

registrou um total de denúncias 413denúncias. Na segunda posição surge a “retenção de documentos” com 358 denúncias. Em terceira posição aparecem as “incorrekções técnicas (contabilísticas e fiscais) ” com 259 participações. Em quarta posição surge a “Assumpção de funções, havendo honorários em dívida ao colega antecessor” com 234 participações. Em quinta posição aparece “Comportamento contrário à dignidade da profissão” com 191 participações. Na sexta posição ocorre a “ Falta de comunicações ao colega antecessor” com 183 participações. Na sétima posição aparece a “ Falta de colaboração/informação ao cliente” com 144 participações. Na oitava posição aparece a “Angariação ilícita de clientela” com 75 denúncias. Na nona posição surge a “Apropriação de verbas confiadas para pagamento de contribuições e impostos” com 51 registos. Na décima posição deparamos com a “ Violação do princípio da responsabilidade” com 46 denúncias. Na décima primeira posição encontramos a “Abandono indevido de funções” com 41 denúncias. Na décima segunda posição assinalamos a “Incumprimento do regulamento de Controlo de Qualidade” com 34 participações. Na décima terceira posição salientamos a “ Falsificação de documentos” com 33 denúncias. Na décima quarta posição encontramos a “Falta de cumprimento do artº 10º (nº clientes, volume de negócios) ” e a “Falta de entrega e entrega extemporânea de declarações parafiscais a seu cargo” com 31 denúncias cada um. Na décima quinta posição surge a “Falta de colaboração para com o colega sucessor” com 27 denúncias. Na décima sexta posição aparece a “Burla” com 26 participações. Na décima sétima posição salientamos a “ Quebra de independência técnica no exercício de funções” com 25 denúncias. Na décima oitava posição destacamos a “Concorrência desleal” e a “ Falta de contrato escrito relativo à prestação de serviços de TOC” com 20 denúncias cada. Na décima nona posição deparamos com a “Subscrição de declarações fiscais e outros documentos que não resulta do exercício de funções” com 19 participações. Na vigésima posição salientamos a “Aceitação de trabalhos sem a adequada capacidade técnica e meios (Princípio da idoneidade) ” com 18 denúncias. Na vigésima primeira posição destacamos a “Recusa de encerramento de exercício fiscal” a “Incompatibilidade no exercício de funções” e a “Falta de colaboração com a Administração Fiscal” todos com 15 denúncias cada um. Na vigésima segunda posição surge a “Quebra de sigilo profissional” e a “Fraude fiscal” com 14 participações cada um. Na vigésima terceira posição aparece a “Falta de colaboração com a Ordem” com 13 participações. Na vigésima quarta encontramos a “ Comportamento contrário à dignidade e prestígio da Ordem” com 11 denúncias. Na vigésima quinta posição deparamos com a “Prática de atos da

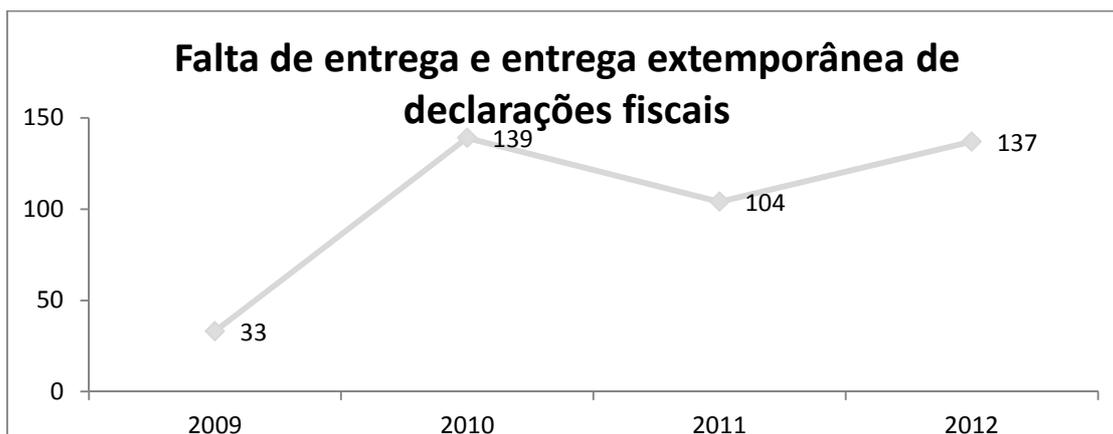
competência de outros profissionais” com 10 denúncias Na vigésima sexta posição encontramos a “Não participação ao Ministério Público, através da Ordem, de crimes públicos” e a “Omissão de pedido de recusa de assinatura junto da Direção” com 6 denúncias cada um. Na vigésima sétima posição encontramos a “ Divulgação e/ou crítica do trabalho efetuado por colega sem o seu consentimento” com 5 participações. Na vigésima oitava posição deparamos com o “Comportamento contrário à dignidade e prestígio dos Órgãos Sociais e respetivos membros” com 2 denúncias. Na vigésima nona posição aparece a “Incumprimento do regulamento de estágio” com 1 denúncia. Na trigésima e última posição encontramos a “Não atualização de domicílio perante a Ordem” e a “ Recusa de aposição de assinatura em declarações fiscais” não registam participações, tal como apresentado no Gráfico 5.

**Gráfico 5 - Natureza das infrações denunciadas**



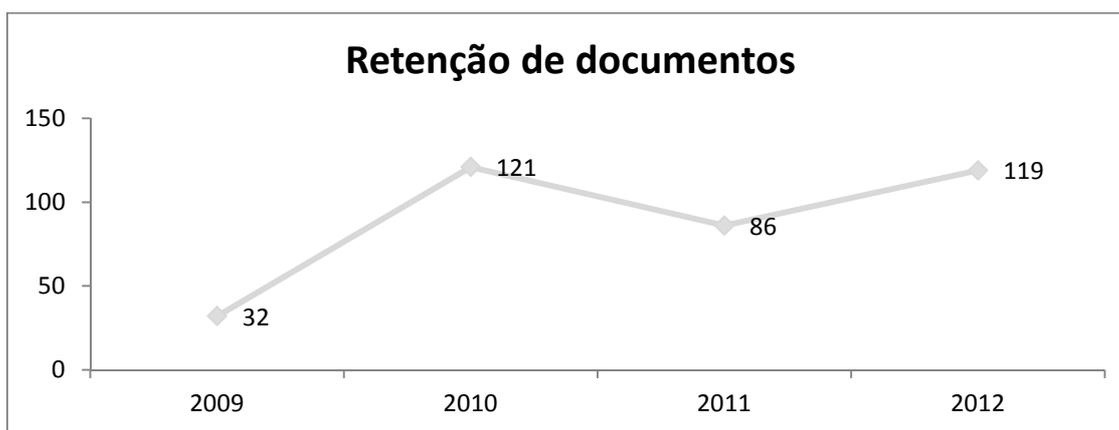
Relativamente à infração devida à falta de entrega ou entrega extemporânea de declarações fiscais registou-se um total de 413 denúncias entre 2009 e 2012. De 2009 para 2010 registou-se um aumento de 106 denúncias (variação de 25,7%), de 2010 para 2011 uma diminuição de 35 denúncias (variação de 8,5%) e de 2011 para 2012 volta a aumentar 33 denúncias (variação de 8,0%), tal como no Gráfico 6.

**Gráfico 6 - Falta de entrega e entrega extemporânea de declarações fiscais**



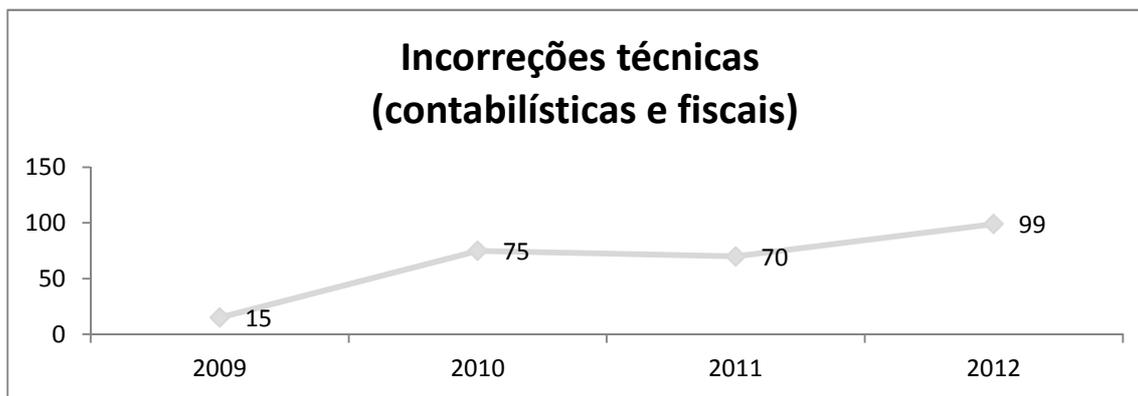
No que diz respeito à retenção de documentos, registaram-se 358 denúncias entre 2009 e 2012. De 2009 para 2010 houve um aumento de 89 denúncias (variação de 24,9%), de 2010 para 2011 houve uma diminuição de 35 casos (variação de 9,8%) e de 2011 para 2012 houve um aumento de 33 denúncias (9,2%), tal como Gráfico 7.

**Gráfico 7 - Retenção de documentos**



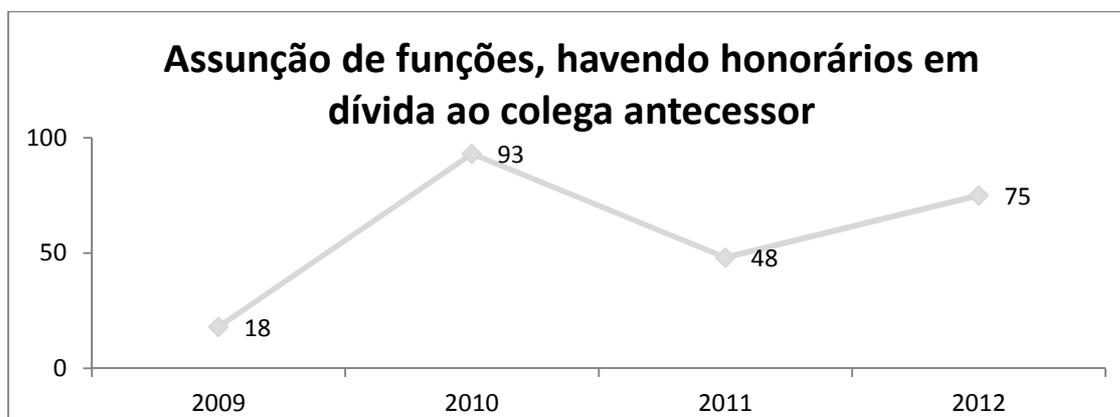
Relativamente à natureza das infrações denunciadas, entre os anos de 2009 e 2012, as incorreções técnicas (contabilísticas e fiscais) registou um total de 259 infrações ao longo destes anos. De 2009 para 2010 registou-se um aumento de 106 casos (representando uma variação relativamente ao total de 23,2%), de 2010 para 2011 e uma diminuição de 5 casos (variação e 1,9%) e de 2011 para 2012 e um aumento de 29 denúncias (variação de 11,2%), tal como apresentado no Gráfico 8.

**Gráfico 8 - Incorreções técnicas (contabilísticas e fiscais)**



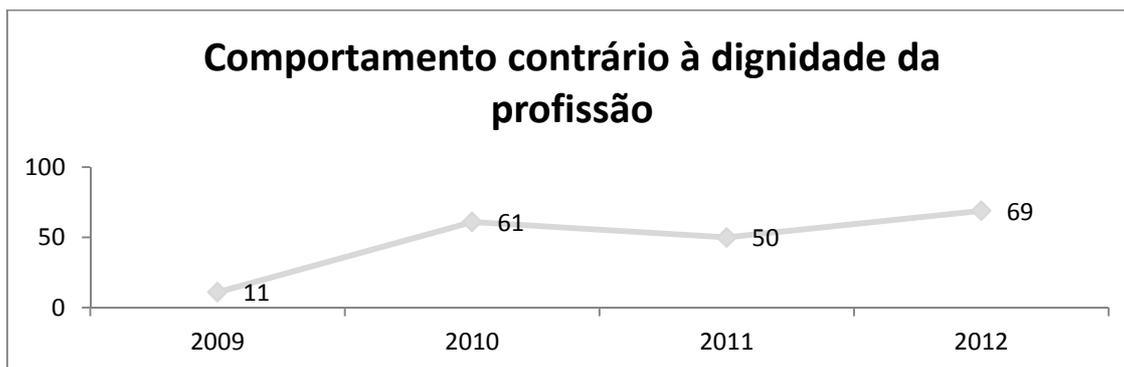
A denúncia por assunção de funções, havendo honorários em dívida ao colega antecessor aconteceu 234 vezes. De 2009 para 2010, regista-se um aumento de 75 denúncias (variação de 32,1%). No ano seguinte diminuiu 45 denúncias (variação de 19,2%). Em 2012, volta a aumentar cerca de 27 denúncias (variação correspondente de 11,5%), tal como Gráfico 9.

**Gráfico 9 - Assunção de funções, havendo honorários em dívida ao colega antecessor**



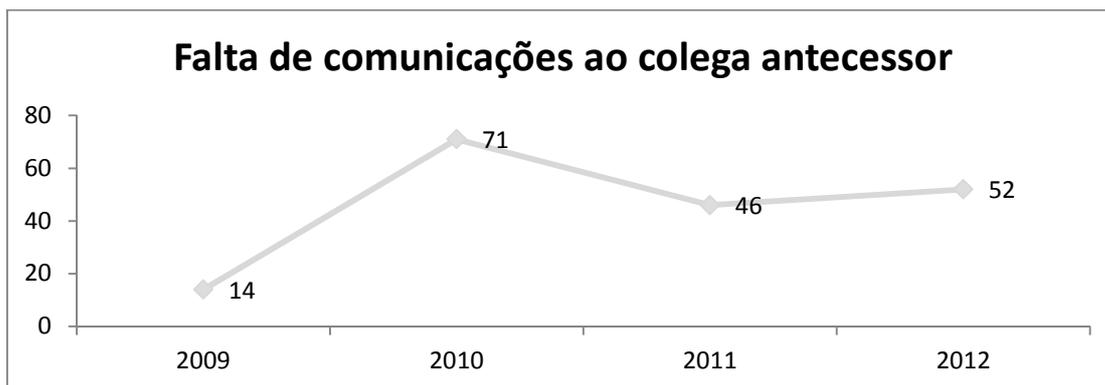
A denúncia por comportamento contrário à dignidade da profissão aconteceu 191 vezes. Nos primeiros dois anos regista-se um aumento de 50 casos (variação de 26,2%), em 2011 e uma diminuição de 11 casos (variação de 5,8%) e em 2012 registou-se um aumento de 19 casos (9,9%), tal como Gráfico 10.

**Gráfico 10 - Comportamento contrário à dignidade da profissão**



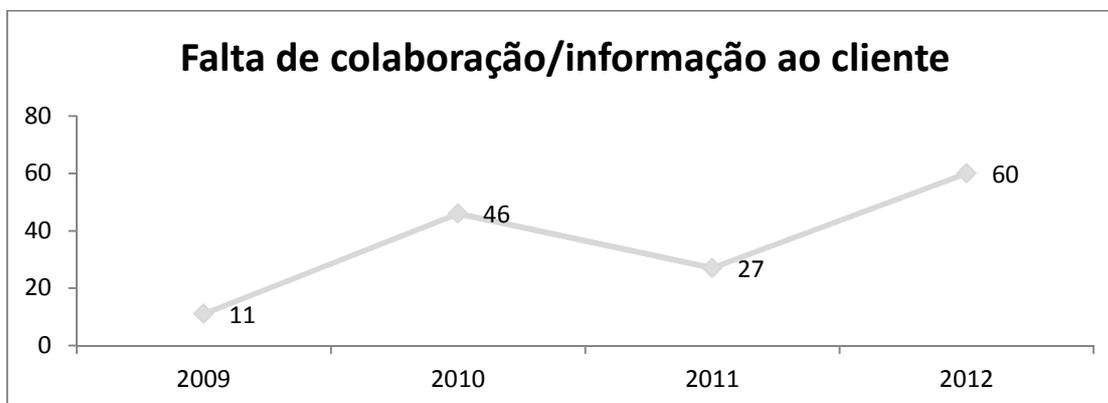
A falta de comunicações ao colega antecessor resultou em 183 denúncias. Destas, de 2009 para 2010 houve um aumento de 57 denúncias (variação de 31,1%), decresce para 2011 25 denúncias (variação de 13,7%) e aumenta para 2012 cerca de 6 registos (variação de 3,3%), tal como Gráfico 11.

**Gráfico 11 - Falta de comunicações ao colega antecessor**



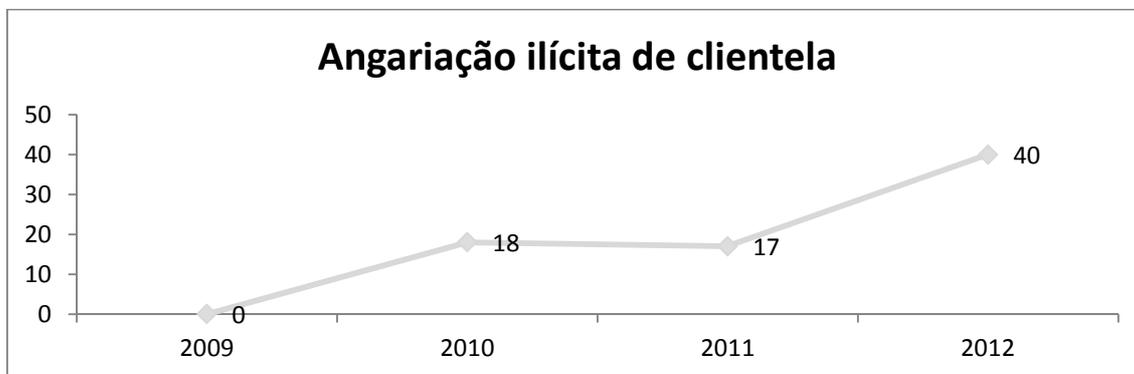
A infração falta de colaboração/informação ao cliente deu origem a 144 denúncias. De 2009 para 2010 registou-se um aumento de 35 denúncias (variação de 24,3%), entre 2010 e 2011 diminuiu 19 denúncias (variação de 13,2%) e em 2012 aumentaram 33 denúncias (variação de 22,9%), tal como Gráfico 12.

**Gráfico 12 - Falta de colaboração/informação ao cliente**



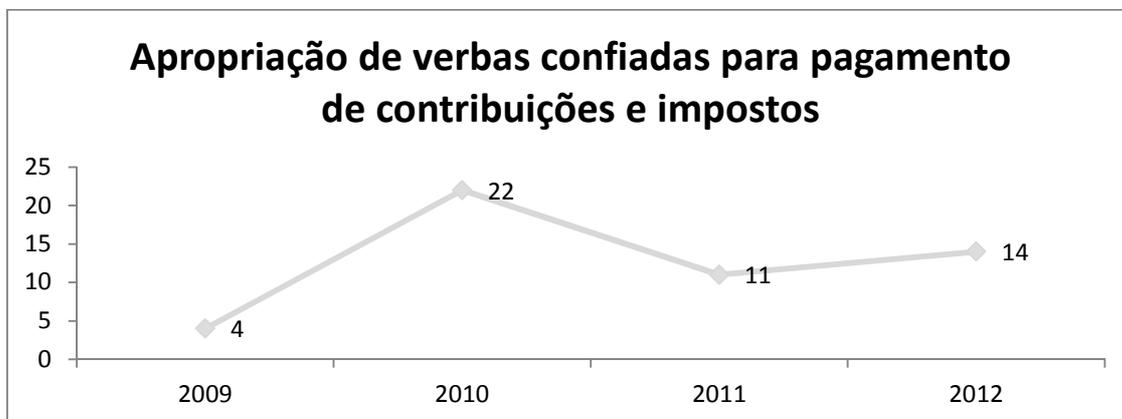
A angariação ilícita de clientela produziu cerca de 75 denúncias. No primeiro ano, 2009, não houve qualquer denúncia mas em 2010 o número aumentou para 18 (variação de 24,0%). Em 2011 diminuiu uma denúncia (variação de 1,3%) e em 2012 aumenta 23 denúncias (30,7%), tal como Gráfico 13.

**Gráfico 13 - Angariação ilícita de clientela**



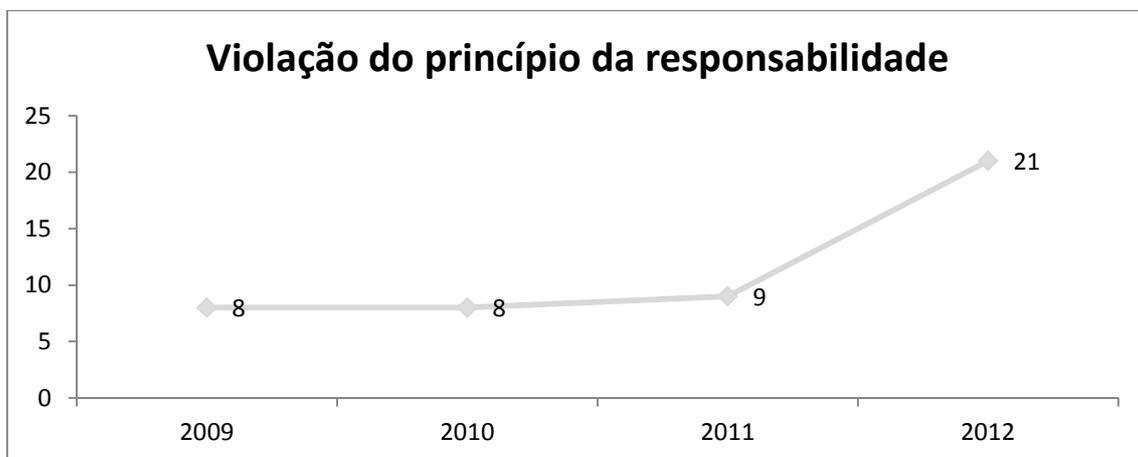
A apropriação de verbas confiadas para pagamento de contribuições e impostos, foi infração denunciada 51 vezes nos anos de 2009 a 2012. Nos primeiros dois anos registou-se um aumento de 18 casos (correspondendo a uma variação de 35,3%), de 2010 para 2011 houve uma quebra de 11 denúncias (variação de 21,6%) e entre 2011 e 2012 registou-se um aumento de apenas 3 denúncias (variação de 5,9%), tal como Gráfico 14.

**Gráfico 14 - Apropriação de verbas confiadas para pagamento de contribuições e impostos**



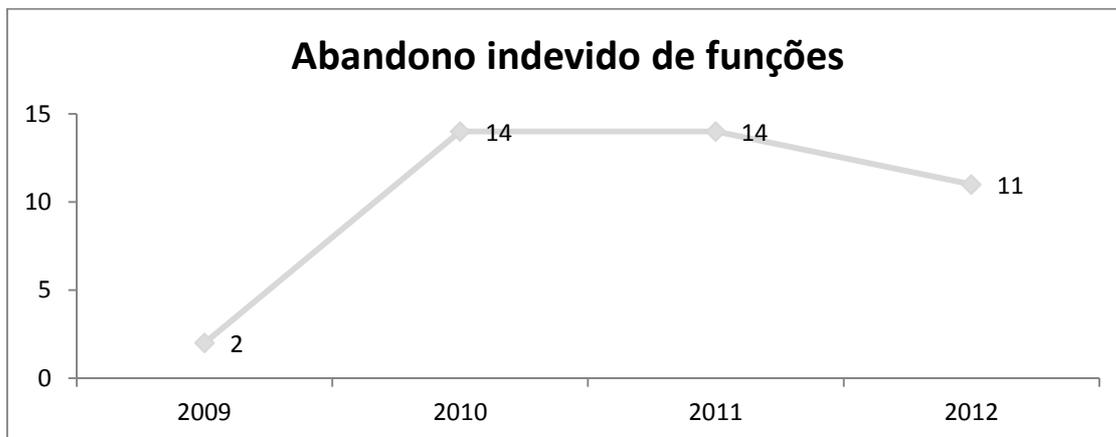
Infração por violação do princípio da responsabilidade deu origem a 46 denúncias. Em 2009 e em 2010 registaram-se 8 denúncias em cada um dos anos, em 2011 o número sobe para 9 e em 2012 para 21 denúncias, tal como Gráfico 15.

**Gráfico 15 - Violação do princípio da responsabilidade**



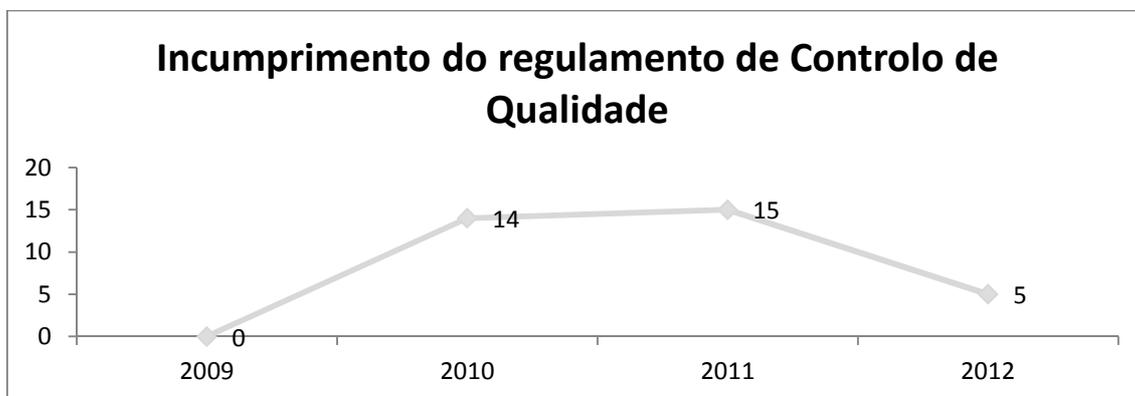
Registaram-se 41 denúncias por abandono indevido de funções. De 2009 para 2010 o número de denúncias aumenta 12 casos (variação de 29,3%), em 2010 mantém-se igual ao ano anterior e em 2012 diminui 3 denúncias (variação de 21,4%), tal como Gráfico 16.

**Gráfico 16 - Abandono indevido de funções**



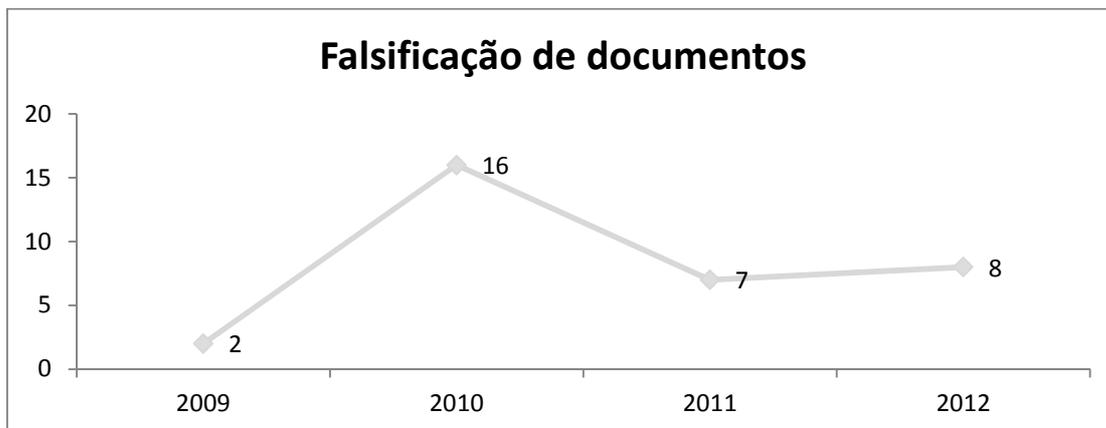
Entre 2009 e 2012, por incumprimento do regulamento de Controlo de Qualidade há 34 denúncias. Em 2009 não houve qualquer denúncia por este motivo, mas em 2010 o número aumenta para 14 (variação de 41,2%), em 2011 para 15 (variação de 2,9%) e em 2012 diminui para 5 (variação de 29,4%), tal como Gráfico 17.

**Gráfico 17 - Incumprimento do regulamento de Controlo de Qualidade**



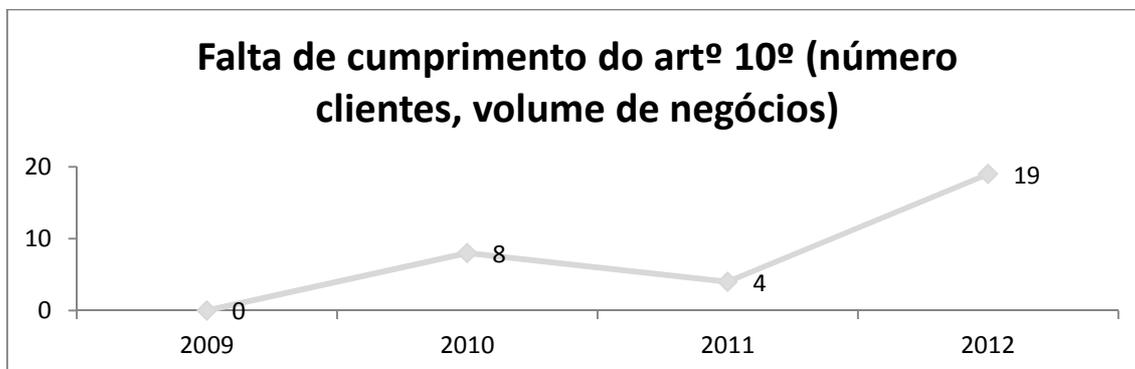
A falsificação de documentos resultou em denúncia, entre 2009 e 2012, cerca de 33 vezes. De 2009 para 2010 houve um aumento de 14 casos (variação de 42,4%), de 2010 para 2011 registou-se um declínio de 9 denúncias (variação de 27,2%) e de 2011 para 2012 aumentou apenas uma denúncia (variação de 3,0%), tal como Gráfico 18.

**Gráfico 18 - Falsificação de documentos**



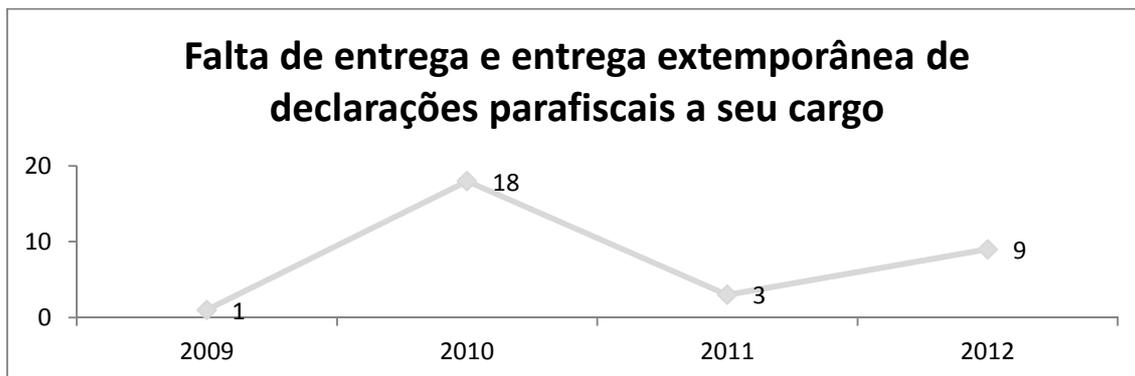
A falta de cumprimento do artº 10º (nº clientes, volume de negócios) despoletou 31 denúncias. Em 2009 não houve qualquer denúncia, mas em 2010 registaram-se 8 (variação de 25,8%), em 2011 as denúncias diminuem 4 casos (variação de 12,9%). Em 2012 aumentam 15 casos (variação de 48,3%), tal como Gráfico 19.

**Gráfico 19 - Falta de cumprimentos do artº 10º (número de clientes, volume de negócios)**



A falta de entrega e entrega extemporânea de declarações parafiscais a seu cargo resultou em 31 denúncias. Em 2009 registou-se apenas 1 denúncia, em 2010 o número aumenta para 18 (variação de 54,8%), em 2011 o número diminui para 3 (variação de 48,4%) e aumenta, em 2012, para 9 denúncias (variação de 19,4%), tal como Gráfico 20.

**Gráfico 20 - Falta de entrega e entrega extemporânea de declarações parafiscais a seu cargo**



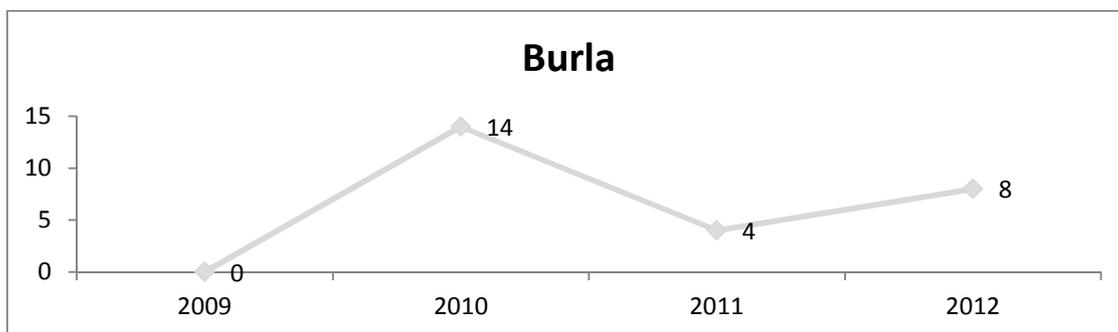
A denúncia por falta de colaboração para com o colega sucessor verificou-se 27 vezes. Em 2009 não há registos de denúncias, em 2010 e 2011 o número de denúncias é, em ambos os anos, de 8 denúncias. Em 2012 regista-se um aumento de 3 denúncias (variação de 11,1%), tal como Gráfico 21.

**Gráfico 21 - Falta de colaboração para com o colega sucessor**



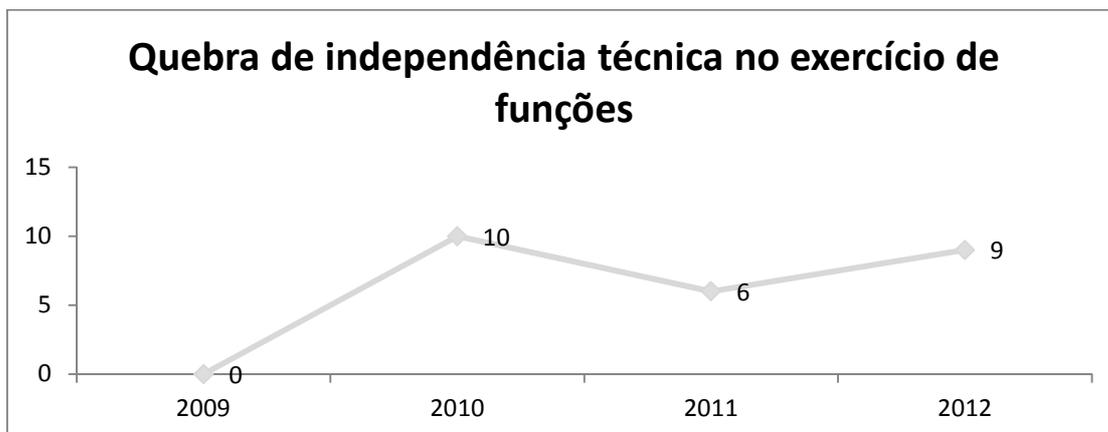
Denúncia por burla ocorreu 26 vezes. Em 2009 não houve qualquer registo, em 2010 o número aumenta para 14 (variação de 53,8%), em 2011 diminui para 4 denúncias (variação de 38,5%) e em 2012 aumenta para 8 denúncias (variação de 15,4%), tal como Gráfico 22.

**Gráfico 22 - Burla**



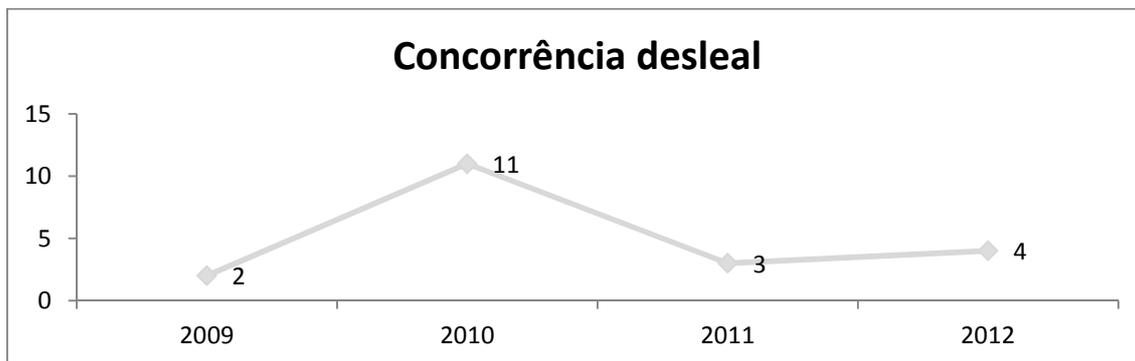
A quebra de independência técnica no exercício de funções deu origem a 25 denúncias. Em 2009, registaram-se 0 denúncias, em 2010 com 10 denúncias (variação de 40,0%), em 2011 com 6 denúncias (variação de 16,0%) e em 2012 com 9 denúncias (variação de 12,0%), tal como Gráfico 23.

**Gráfico 23 - Quebra de independência técnica no exercício de funções**



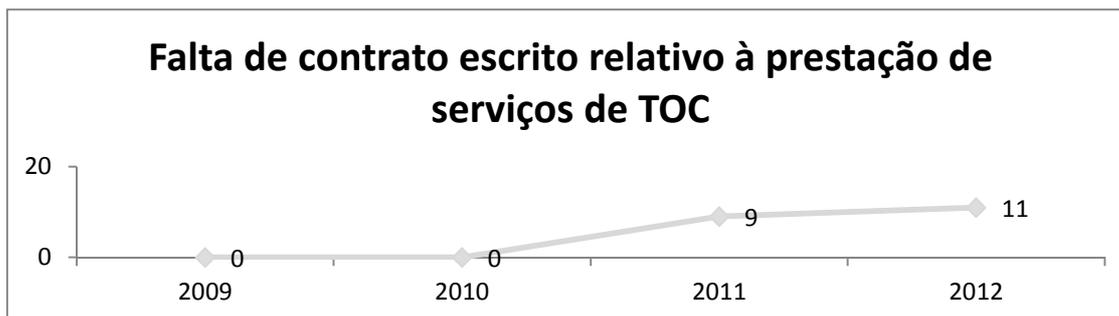
A concorrência desleal foi denunciada 20 vezes. De 2009 para 2010 há um aumento de 9 denúncias (variação de 45,0%), de 2010 para 2011 uma diminuição de 8 denúncias (variação de 40,0%) e para 2012 regista-se um aumento de apenas 1 denúncia (variação de 5,0%), tal como Gráfico 24.

**Gráfico 24 - Concorrência desleal**



A falta de contrato escrito relativo à prestação de serviços de TOC resultou em 20 denúncias. Apenas em 2011 e 2012 há denúncias por esta infração. Em 2011 o número é de 9 denúncias e em 2012 de 11 (variação de 10,0%), tal como Gráfico 25.

**Gráfico 25 - Falta de contrato escrito relativo à prestação de serviços de TOC**



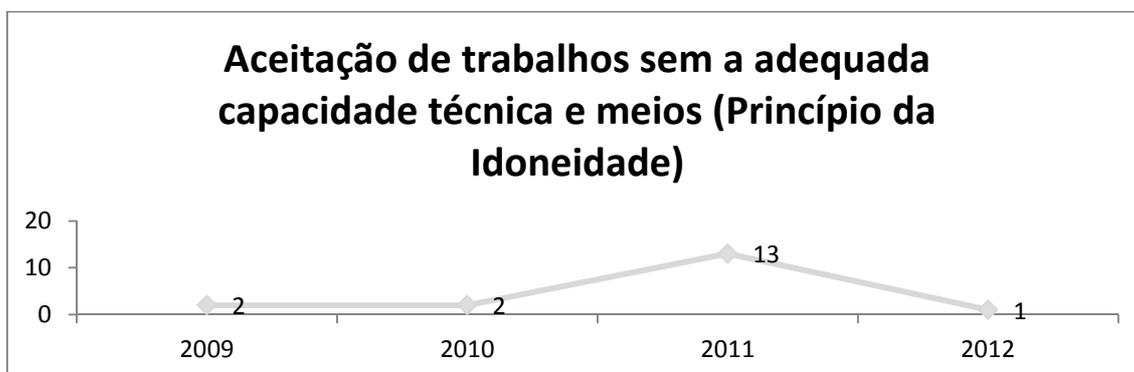
A subscrição de declarações fiscais e outros documentos que não resulta do exercício de funções esteve na origem de 19 denúncias. Em 2009 não houve qualquer registo, em 2010 registaram-se 8 denúncias (variação de 42,1%), em 2011 este número baixa 2 registos (variação de 10,5%) e em 2012 diminui 1 caso (variação de 5,3%), tal como Gráfico 26.

**Gráfico 26 - Subscrição de declarações fiscais e outros documentos que não resulta do exercício de funções**



A denúncia por aceitação de trabalhos sem a adequada capacidade técnica e meios (Princípio da idoneidade) verificou-se 18 vezes. O ano que se destaca é o de 2011 com 13 denúncias. Os restantes anos apenas registam 1 ou 2 denúncias, tal como Gráfico 27.

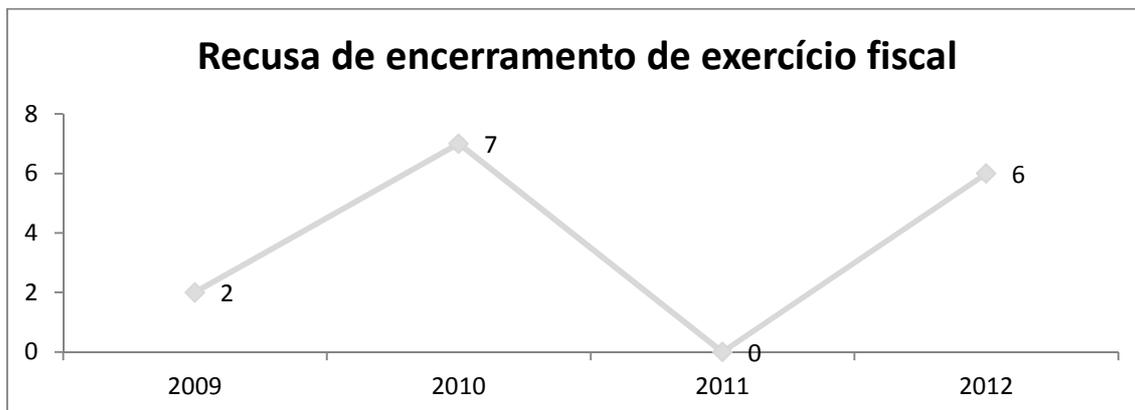
**Gráfico 27 - Aceitação de trabalhos sem a adequada capacidade técnica e meios (Princípio da Idoneidade)**



A recusa de aposição de assinatura em declarações fiscais não originou nenhuma denúncia, entre 2009 e 2012.

As denúncias por recusa de encerramento de exercício fiscal aconteceram 15 vezes. De 2009 para 2010 há um aumento de 5 casos (variação de 33,3%), de 2010 para 2011 diminui para 0 denúncias e em 2012 aumenta 6 casos (40,0%), tal como Gráfico 28.

**Gráfico 28 - Recusa de encerramento de exercício fiscal**



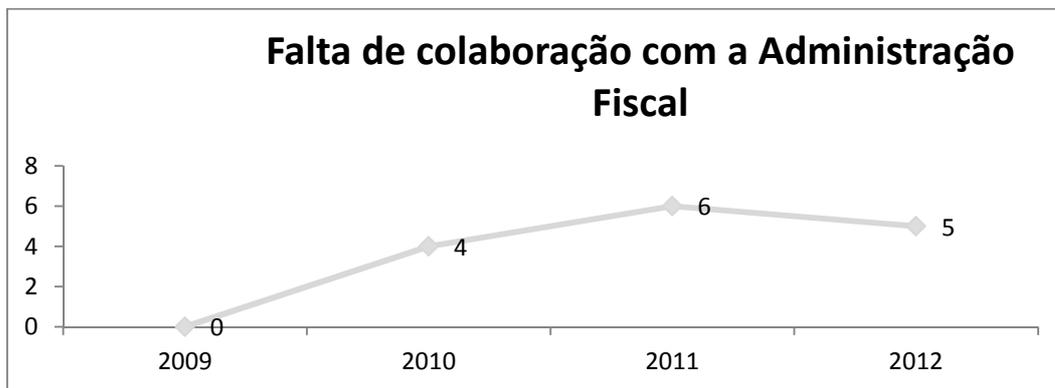
As infrações por incompatibilidade no exercício de funções resultaram em 15 denúncias. O registo aumentou entre 2009 e 2012, sendo que de 2009 para 2010 registou um aumento de 3 denúncias (variação de 20,0%), para 2011 manteve o número do ano anterior e em 2012 aumentou 2 denúncias (13,3%), tal como Gráfico 29.

**Gráfico 29 - Incompatibilidade no exercício de funções**



A falta de colaboração com a Administração Fiscal resultou em denúncia 15 vezes. No ano de 2009 não houve qualquer denúncia por esta infração, no de 2010 registam-se 4 denúncias, subindo este número para 6 em 2011 (variação de 13,3%). Em 2012, este número desce para 5 (variação de 6,7%), tal como Gráfico 30.

**Gráfico 30 - Falta de colaboração com a Administração Fiscal**



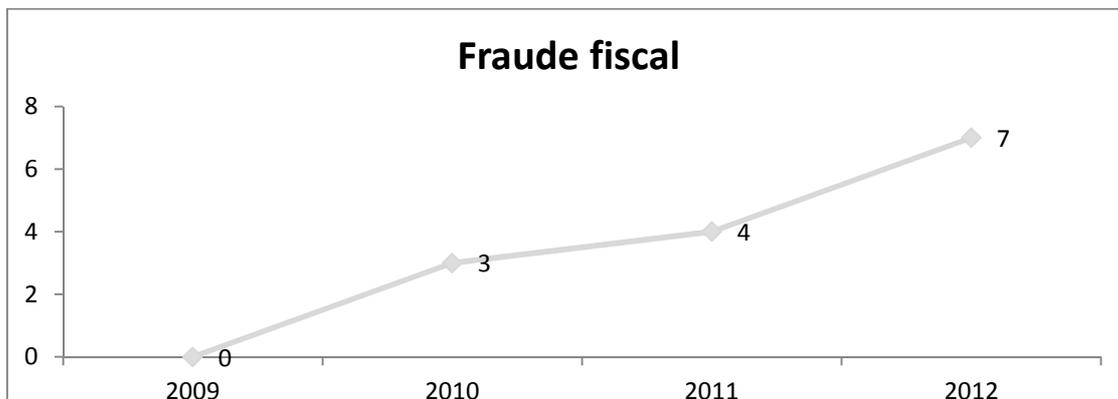
A quebra de sigilo profissional esteve na origem de 14 denúncias. Entre 2009 e 2010 há um aumento de 8 denúncias (variação de 64,3%), em 2011 diminuiu 8 denúncias para em 2012 aumentar 2 (variação de 14,3%), tal como Gráfico 31.

**Gráfico 31 - Quebra de sigilo profissional**



A denúncia por fraude fiscal resultou em 14 denúncias. O número foi aumentando entre 2009 e 2012, tendo registado um aumento de 3 denúncias entre 2009 e 2010 (variação de 21,4%), de 1 entre 2010 e 2011 (variação de 7,1%) e 3 entre 2011 e 2012 (variação de 21,4%), tal como Gráfico 32.

**Gráfico 32 - Fraude Fiscal**



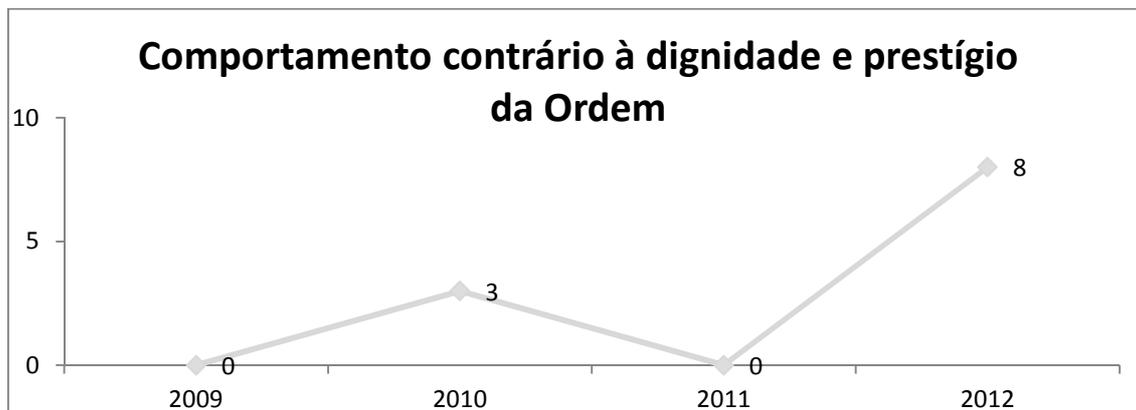
A infração por falta de colaboração com a Câmara deu origem a 13 denúncias. Destas, 3 acontecem em 2010 e outras 3 em 2011. Em 2012 o número aumenta para 7 (variação de 30,8%), tal como Gráfico 33.

**Gráfico 33 - Falta de colaboração com a Ordem**



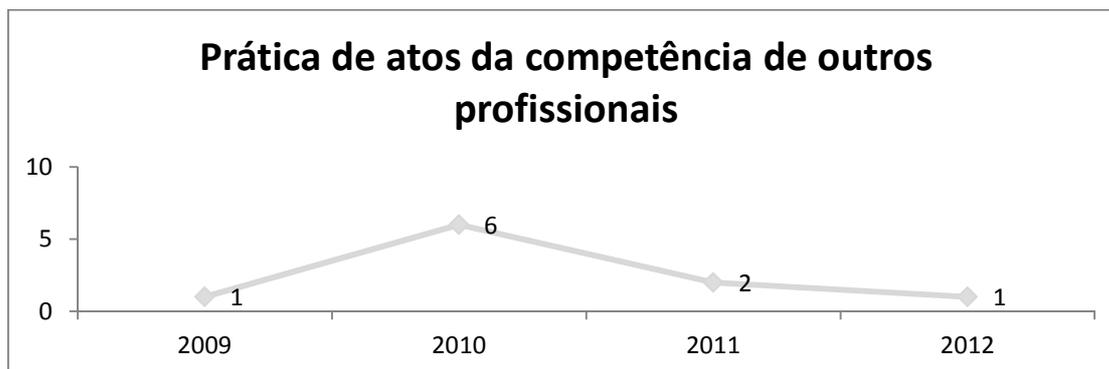
A infração por comportamento contrário à dignidade e prestígio da Ordem foi denunciada 11 vezes. No ano 2009 não houve registo de qualquer denúncia. Em 2010 registam-se 3 casos (o que se traduz numa variação de 27,3%). Em 2011 volta a diminuir para 0 denúncias e em 2012 registam-se 8 denúncias (variação de 72,7%), tal como Gráfico 34.

**Gráfico 34 - Comportamento contrário à dignidade e prestígio da Ordem**



Há 10 denúncias feitas com base na prática de atos da competência de outros profissionais, entre 2009 e 2012. De 2009 para 2010 há um aumento de 5 denúncias (correspondente variação total de 50,0%), em 2011 diminui 4 casos (variação de 40,0%) e em 2012 de 1 caso (variação de 10,0%), tal como Gráfico 35.

**Gráfico 35 - Prática de atos da competência de outros profissionais**



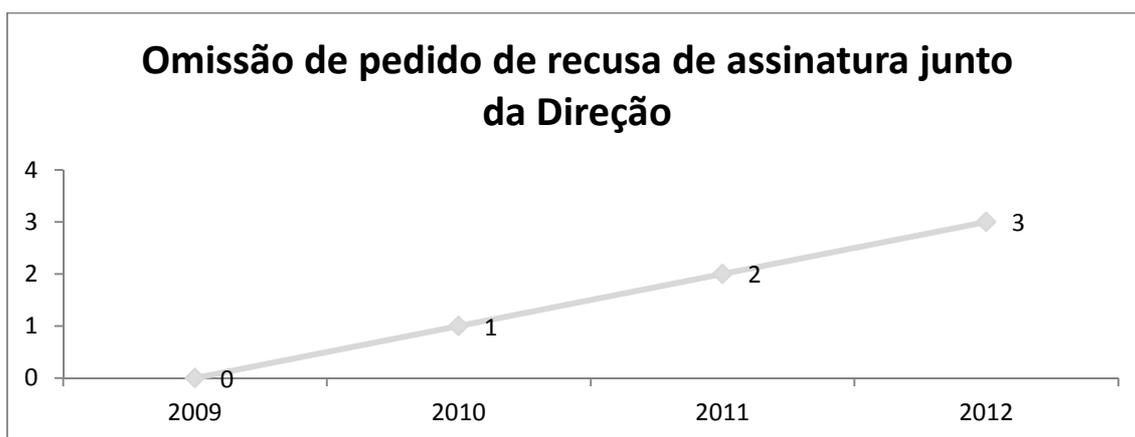
A não participação ao Ministério Público, através da Ordem, de crimes públicos deu origem a 6 denúncias. Em 2009 e 2011 não houve qualquer registo, em 2010 apenas 1 denúncia e em 2012 5 denúncias por esta infração, tal como Gráfico 36.

**Gráfico 36 - Não participação ao Ministério Público, através da Ordem, de crimes públicos**



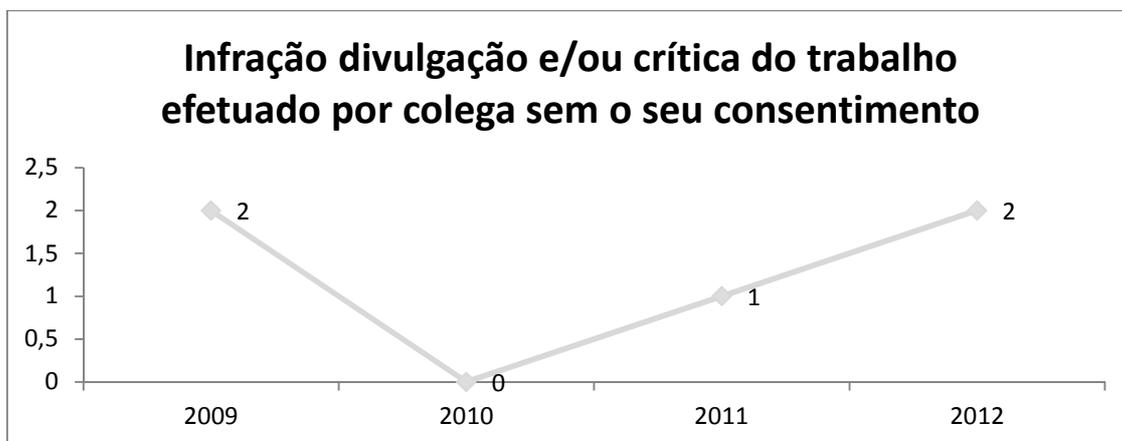
A infração omissão de pedido de recusa de assinatura junto da Direção resultou em 6 denúncias. De 2009 para 2012, o aumento é de 1 denúncia por ano (variação de 16,7%), tal como Gráfico 37.

**Gráfico 37 - Omissão de pedido de recusa de assinatura junto da Direção**



A infração divulgação e/ou crítica do trabalho efetuado por colega sem o seu consentimento originou apenas 5 denúncias. Em 2009 e 2012, registaram-se 2 denúncias, em 2011 e 1 denúncia e em 2010 não houve nenhuma denúncia, tal como Gráfico 38.

**Gráfico 38 - Infração divulgação e/ou crítica do trabalho efetuado por colega sem o seu consentimento**



O comportamento contrário à dignidade e prestígio dos Órgãos Sociais e respetivos membros foi denunciado 2 vezes. Apenas há registo de 1 denúncia em 2010 e outra em 2012, tal como Gráfico 39.

**Gráfico 39 - Comportamento contrário à dignidade e prestígio dos Órgãos Sociais e respetivos membros**



O incumprimento do regulamento de estágio apenas é denunciado uma vez e foi em 2012. A não atualização de domicílio perante a Ordem e a recusa de aposição de assinatura em declarações fiscais não originaram participações, entre 2009 e 2012.

## 6.5 Discussão

Os profissionais de contabilidade que cometeram infrações disciplinares, e aos quais o CD aplicou penas disciplinares entre 2002 e 2011, são 970. Os infratores têm idades entre 25 e os 81 anos. Em termos de gênero, 285 (29,4%) são mulheres e os restantes 685 (70,6%) são homens.

A análise revela que o registo das participações ao Conselho Disciplinar da OTOC, no período de 2002-2011, foi de 4642. As participações surgem maioritariamente dos clientes dos TOC's (n=2704, 58,3%) e dos TOC's (n=1105, 23,8%).

O CDOTOC é um código baseado em princípios e normas. Estimula o profissional de contabilidade para ações socialmente responsáveis ou éticas para com as entidades a quem presta serviços, para os seus colegas TOC's, para com a própria OTOC, entidades públicas e privadas e com a comunidade em geral. No entanto, a existência do Código Deontológico não foi suficiente para influenciar o comportamento ético ou a consciência ética para 4642 TOC's no período de 2002-2011. Este resultado é consistente com o resultado do estudo de O'Leary e Stewart (2007) e McCarthy (1997) que verificaram que a mera existência de códigos de ética não foram suficientes para influenciar o comportamento ético ou a consciência ética dos participantes. Mas se considerarmos o número de TOC's que exercem a profissão no período em análise, e as participações efetuadas, então podemos concluir que a existência de um código de ética influencia positivamente a tomada de decisão ética. Este resultado é consistente com o estudo de Mckinney *et al.*, (2010), Fulmer e Cargile (1987) e Green e Weber (1997).

O fato de um TOC reconhecer que quando não guarda segredo profissional sobre fatos e documentos de um cliente, ou recusar assinar as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e seus anexos, porque o cliente tem honorários em atraso, são condutas anti-éticas, não garante por si só, que o TOC vá agir de acordo com os princípios estipulados no CDOTOC. O contabilista, mesmo tendo consciência, ou seja a capacidade de reconhecer em determinado fato o seu sentido ético, pode não pôr em prática a conduta eticamente mais adequada.

Na *ética teleológica*, o julgamento ético poderá ser diferente da intenção de agir, porque além de influir no julgamento, também afeta a intenção de seguir uma alternativa de modo independente. Um individuo pode perceber uma determinada alternativa como a mais ética, apesar disso, ter a intenção de optar por outra, por acreditar que essa lhe trará mais benefícios. Quando a abordagem está focalizada para a satisfação das preferências

individuais estamos perante o egoísmo ético, quando considera os benefícios para a sociedade, tende a ser utilitarista.

A *ética da responsabilidade*, de índole claramente *consequencialista*, orienta a sua ação a partir da análise das consequências daí resultantes e espera-se que uma ação se traduza na maior felicidade possível para o maior número de pessoas possível. O TOC, na perspetiva da *ética da responsabilidade*, não se pode esquecer da sua responsabilidade social e as consequências que as suas ações podem ter para quem presta serviços, para os seus colegas TOC's, para com a própria OTOC, entidades públicas e privadas e com a comunidade em geral.

A *ética da virtude* defendida por Aristóteles, defende a importância central do carácter do indivíduo, sem esquecer as emoções e os sentimentos e o apelo para a importância da educação para a virtude, para que o indivíduo possa atingir a finalidade (*télos*) suprema de uma “vida boa” (*eudaimonia*). A ética da virtude pode não conseguir dar todas as respostas às dúvidas dos contabilistas sobre: O que fazer? Cumprir com as normas do CDOTO? Ponderar as consequências? Equacionar os benefícios próprios ou as utilidades? Respeitar as convicções?, entre outras. No entanto, confronta os profissionais com a liberdade de escolher e de desenvolver os requisitos éticos necessários para o exercício da profissão. Isto implica incorporar as virtudes profissionais exigidas, e no plano pessoal apreender virtudes pessoais necessárias para se tornar uma “boa” pessoa e assim ser um profissional cada vez melhor e mais ético. Isto é, se ser “boa” pessoa implicar compreender as exigências éticas implicadas no exercício da atividade profissional.

Na visão da *teoria deontológica*, defendida por Kant, a virtude apresenta-se submetida ao respeito pelo imperativo categórico da lei moral. Em que a imparcialidade é um conceito moral insubstituível. O foco encontra-se na obrigatoriedade de respeitar certos deveres e seguir certas normas de comportamento pelo que elas são, independentemente das consequências que provoquem. Ao profissional de contabilidade perante a questão “Que devo Fazer”, Kant remete para a procura dos princípios fundamentais da ação que deve adotar, para o conceito do *dever* e rejeita toda a contribuição que possa vir da experiência. A avaliação moral de uma ação fica limitada à análise do motivo que a gerou e não dos efeitos provocados ou previstos.

O total das infrações denunciadas por tipologia entre 2009-2012 perfaz o total de 2406.

De salientar que com grande destaque aparece a “falta de entrega e entrega extemporânea de declarações fiscais” que registou um total de denúncias 413, conduta que viola o princípio da competência, pois os TOC’s infratores não exerceram as suas funções de forma diligente e responsável, não respeitaram a lei nem os critérios éticos.

Na segunda posição surge a “retenção de documentos” com 358 denúncias, conduta que viola o princípio da lealdade, pois os TOC’s infratores não tiveram uma conduta correta nem civilizada, não cumpriram as normas legais vigentes, conduta que não dignifica a profissão. Em terceira posição aparece as “incorreções técnicas (contabilísticas e fiscais)” com 259 participações, conduta que infringe os princípios da idoneidade e da competência, pois o TOC só deve aceitar apenas os trabalhos que se sinta apto a desempenhar e também deve exercer as suas funções de forma diligente e responsável, utilizando os conhecimentos e as técnicas divulgados, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos.

A ligação entre o desempenho profissionalmente competente (o plano do saber) e desempenho moralmente orientado (no plano da ética) é muito forte e incontornável. Não podemos considerar um TOC “competente” se não for “ético” e não podemos considerar um TOC “ético” se não for “competente”. Não basta direcionar a competência profissional só para o bom desempenho técnico ou de boas práticas contabilísticas ou deixar a exigência ética apenas para o campo da consciência individual e dos comportamentos pessoais. Um “bom” profissional tem que conter sempre uma consciência ética. Por exemplo, um TOC dificilmente pode ser considerado um “bom” profissional mesmo que execute o seu trabalho tecnicamente na perfeição, se não entrega ou entrega fora do prazo as declarações fiscais, ou se retém os documentos contabilísticos só porque o cliente o troca por outro colega, ou se usa em benefício próprio informações confidenciais, se não for honesto, ou seja se não tiver uma consciência profissional.

A análise demonstra que dos 970 infratores entre o período 2002-2011, 685 (70,6%) são homens e 285 (29,4%) são mulheres. O resultado por nós encontrado revela que as infrações éticas praticadas pelos homens foram em maior número dos que as praticadas pelas mulheres, pelo que podemos concluir que as mulheres são significativamente mais éticas do que os homens. Este resultado é consistente com vários estudos internacionais (Bamptomn & Maclagan, 2009; Elango *et al.*, 2010; Eweje & Brunton, 2010; Herington & Weaven, 2008; Krambia-Kapardis & Zopiatis, 2008; Marta, Singhapakdi & Kraft, 2008; Nguyen *et al.*, 2008; Oumlil & Balloun, 2009; Sweeney *et al.*,

2010; Valentine & Rittenburg, 2007), mas em contraste com os estudos que constataram que os homens foram mais rigorosos do que as mulheres na tomada de decisão ética (Marques & Azevedo-Pereira, 2009; Hopkis, Hopkis & Mitchell, 2008). Outros estudos não encontraram nenhuma diferença entre a tomada de decisão ética dos homens e mulheres (Chan & Leung, 2006; Sweeney & Costello, 2009; Zgheib, 2005).

Outra descoberta foi que os infratores têm idades entre os 25 anos e os 81 anos, registrando-se uma idade média de 48 anos. Os indivíduos mais velhos foram aqueles que infringiram em maior número os deveres gerais ou especiais consignados nos EOTOC e o CDTOC, pelo que TOC's mais velhos foram menos éticos do que os TOC's mais novos. Este resultado é consistente com alguns estudos internacionais (Roozen *et al.*, 2001; Sankaran & Bui, 2003), mas resultados contrários foram verificados em outros estudos (Bass *et al.*, 1998; Hartikainen & Torstil, 2004; Serwinek, 1992; Dawson, 1997; Ruegger & King, 1992; Weeks *et al.*, 1999; Valentine & Rittenburg, 2007; Forte, 2004; Elango *et al.*, 2010; Krambia-Kapardis & Zopiatis, 2008). Outros estudos não encontraram diferenças significativas entre a idade e o comportamento ético (Marques & Azevedo-Pereira, 2009; Chang & Leung, 2006; Eweje & Brunton, 2010; Cagle & Bacus, 2006).

Outro resultado foi que a pena aplicada não se relaciona significativamente com as habilitações literárias do infrator. Este resultado é consistente com Forte (2004) e Marques & Azevedo-Pereira (2009).

Outra descoberta foi a existência de relação significativa entre a variável género dos infratores e o tipo de pena aplicada. O género feminino está mais relacionado com a advertência que é a pena mais leve dentro das penas disciplinares, pois consiste no mero reparo pela irregularidade praticada, sendo registada em livro próprio. O género masculino está mais relacionado com a multa, que é a segunda pena mais gravosa dentro das penas disciplinares. A pena de multa consiste no pagamento de quantia certa e não pode exceder o quantitativo correspondente a 10 vezes o salário mínimo nacional mais elevado em vigor à data de prática da infração (nesta data é de 485,00 €). Também se verificou que a idade dos homens infratores é significativamente superior à das mulheres infratoras. Neste estudo as mulheres revelam-se mais éticas dos que os homens.

A pena aplicada não se relaciona significativamente com as habilitações literárias do infrator. No entanto, verificou-se que existe um maior número de licenciados e bacharéis com a pena de advertência e os detentores do ensino secundário com a pena de multa.

Existem diferenças significativas na idade dos infratores e o tipo de pena aplicada. No entanto, estas diferenças verificam-se apenas quando se compara a idade dos que sofreram a pena de advertência com os que sofreram a pena de multa. Os infratores que sofreram a pena de advertência têm idade inferior aos infratores que sofreram a pena de multa. Também se verificou que existem diferenças significativas na idade dos infratores aos quais foram aplicada a pena de advertência e a pena de suspensão, sendo a idade dos infratores significativamente mais baixa no grupo da advertência. Também se constatou que existem diferenças significativas na idade entre os infratores que foram penalizados com a pena de multa e a pena de suspensão, sendo mais novos os que tiveram a multa como pena.

As penas aplicadas aos 970 infratores entre o período 2002-2011. De salientar que os anos com maior registo de advertências foram 2009 e 2010, com respetivamente 110 e 109 casos. O ano com maior número de expulsões foi 2009 com 5. Em termos de multa, 2009 volta a ser o ano com maior número de registos: 87. O ano de 2010 foi o ano com maior número de suspensões, sendo este de 16 casos.

Após a apresentação dos resultados do estudo empírico desenvolvido, estamos em condições de apresentar as suas principais conclusões, a sua contribuição e limitações, bem como a identificação de possibilidades de investigação futura.



## **Capítulo 7: Conclusão**

Este último capítulo está dividido em três secções. Na primeira secção serão apresentadas as principais conclusões deste estudo, e que vão dar resposta às questões de partida deste trabalho. Na segunda secção descrevem-se as contribuições e limitações do estudo. Por fim, na terceira secção, apresentam-se possibilidades de investigação futura.

### **7.1 Principais conclusões**

Este trabalho teve como principal objetivo compreender o comportamento ético dos profissionais da contabilidade no período de 2002 a 2012, através do estudo das infrações cometidas pelos profissionais e as implicações dessas infrações em termos de sanções disciplinares aplicadas pela OTOC. Assim, pretende-se responder de forma objetiva às questões formuladas no início deste estudo e que foram as seguintes:

- Qual o comportamento ético dos profissionais da contabilidade em termos de infrações ao Código e Estatutos da OTOC ?
- Número de participações, efetuadas pelos membros da Ordem dos Técnicos de Contas (TOC's), empresas, empresários ou entidades ao Conselho Disciplinar da Ordem, por incumprimento das regras de conduta ética, por parte dos TOC's, no período de 2002-2011?
- Que tipo de infrações disciplinares, foram praticadas pelos TOC's no período de 2009-2012?
- Existem diferenças nas variáveis idade, o género e habilitações académicas, nos TOC's que não cumpriram com as regras de conduta ética?
- Perante as infrações disciplinares, que sanções foram aplicadas pela OTOC?

A resposta à primeira pergunta formulada, encontra-se na secção 6.1, onde se apresenta o Gráfico 1 com a constituição dos profissionais de contabilidade que cometeram infrações disciplinares, e aos quais o CD aplicou penas disciplinares entre 2002 e 2011. A amostra é constituída por 970 profissionais de contabilidade com idades entre 25 e os 81 anos. Em termos de género, 285 (29,4%) são mulheres e os restantes 685 (70,6%) são homens.

A resposta à segunda pergunta formulada, encontra-se na secção 6.2, onde se apresenta a Tabela 2 com o registo das participações ao Conselho Disciplinar da OTOC no período de 2002-2011. Pode-se concluir que neste período o total das participações

efetuadas ao Conselho Disciplinar foi de 4642. A maioria das participações surgem maioritariamente dos clientes e dos dos TOC's.

A resposta à terceira pergunta formulada, encontra-se na seção 6.4, onde expomos a tipologia das infrações denunciadas e sancionadas entre 2009 e 2012. O total das infrações denunciadas por tipologia entre 2009-2012 perfaz 2406.

De salientar que com grande destaque aparece a “falta de entrega e entrega extemporânea de declarações fiscais”, conduta que viola o princípio da competência. Na segunda posição surge a “retenção de documentos”, conduta que viola o princípio da lealdade. Em terceira posição aparece as “incorreções técnicas (contabilísticas e fiscais), conduta que infringe os princípios da idoneidade e da competência.

A resposta à quarta pergunta formulada, encontra-se nas seções 6.1 e 6.3, onde podemos verificar que dos 970 infratores entre o período 2002-2011, 685 (70,6%) são homens e 285 (29,4%) são mulheres. O resultado encontrado revela que as mulheres são significativamente mais éticas do que os homens.

Os infratores têm idades entre os 25 anos e os 81 anos, registando-se uma idade média de 48 anos. Os indivíduos mais velhos foram aqueles que infringiram em maior número os deveres gerais ou especiais consignados nos EOTOC e o CDTOC, pelo que TOC's mais velhos foram menos éticos do que os TOC's mais novos. A pena aplicada não se relaciona significativamente com as habilitações literárias do infrator. No entanto, comprovamos que existe relação significativa entre a variável género dos infratores e o tipo de pena aplicada. O género feminino está mais relacionado com a advertência e o género masculino está mais relacionado com a multa. Também apuramos que a idade dos homens infratores é significativamente superior à das mulheres infratoras.

A pena aplicada não se relaciona significativamente com as habilitações literárias do infrator. No entanto, verificamos que existe um maior número de licenciados e bacharéis com a pena de advertência e os detentores do ensino secundário com a pena de multa.

Existem diferenças significativas na idade dos infratores e o tipo de pena aplicada. No entanto, estas diferenças verificam-se apenas quando comparamos a idade dos que sofreram a pena de advertência com os que sofreram a pena de multa. Os infratores que sofreram a pena de advertência têm idade inferior aos infratores que sofreram a pena de multa. Também comprovamos que existe diferenças significativas na idade dos infratores aos quais foram aplicada a pena de advertência e a pena de suspensão, sendo a idade dos

infratores significativamente mais baixa no grupo da advertência. Também verificamos que existem diferenças significativas na idade entre os infratores que foram penalizados com a pena de multa e a pena de suspensão, sendo mais velhos os que tiveram a multa como pena.

A resposta à quinta, e última, pergunta formulada, encontra-se na secção 6.3, onde se apresenta a Tabela 3 com as penas aplicadas aos 970 infratores entre o período 2002-2011. De salientar que os anos com maior registo de advertências foram 2009 e 2010, com respetivamente 110 e 109 casos. O ano com maior número de expulsões foi 2009 com 5. Em termos de multa, 2009 volta a ser o ano com maior número de registos: 87. O ano de 2010 foi o ano com maior número de suspensões, sendo este de 16 casos.

As conclusões obtidas neste estudo vêm reforçar a importância que as questões éticas representam no exercício da atividade do TOC. A importância do agir no interesse público da profissão de contabilista tem que ir para além de satisfazer as necessidades das entidades a quem prestam serviços, mas também cumprir com os deveres gerais ou especiais do EATOC e do CDOTOC, “pois as normas do código visam o bem-estar da sociedade, de forma assegurar a lisura de procedimentos dos seus membros dentro e fora da instituição” (Lisboa, 1997).

Além disso, é reconhecido o contexto difícil em que estes profissionais exercem a sua atividade, a exposição a dilemas éticos são frequentes, pelo que TOC nem sempre escolhe a opção mais ética. Quando estas situações vêm ao conhecimento público, a reputação da classe é abalada. A formação pode ser a solução para minimizar estas situações e a OTOC pode proporcionar aos seus membros, principalmente aqueles que estão a dar os primeiros passos na profissão, o contacto com os valores e os padrões de conduta da profissão de forma a estimular ou despertar a consciência moral dos seus membros. Compreender melhor o que a profissão de TOC em Portugal “é”, o que ela “pretende ser” e o que “se quer que ela seja”, pode ser entendida como um contributo para uma consciência coletiva da profissão.

## **7.2 Contribuições e limitações do estudo**

Este estudo contribui para aumentar a literatura existente sobre a ética e a contabilidade, nomeadamente dar a conhecer a composição da amostra dos profissionais de contabilidade que infringiram as regras estipuladas no CDOTOC e EATOC. As participações que foram registadas no Conselho Disciplinar da Ordem e quem as

concretizou. A natureza e a tipologia das infrações denunciadas, e finalmente, dar a conhecer as penas aplicadas pela Ordem aos profissionais infratores.

Este estudo é importante para a comunidade académica, organismos reguladores da contabilidade, a própria classe dos profissionais de contabilidade e até a comunidade em geral, entenderem o comportamento ético destes profissionais, e permiti-lhes ter em conta esta informação aquando de alterações aos Estatutos e Códigos Deontológicos e em medidas que permitam dignificar a profissão.

Finalmente, é importante salientar que os resultados de um estudo deverão ser interpretados à luz das suas limitações, que poderão ser um ponto de partida para futura investigação. Este estudo poderá apresentar limitações, sendo de destacar essencialmente dois aspetos. Primeiro é a ausência de base de dados publicamente disponíveis sobre as infrações dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC's) ao Código Deontológico e Estatutos, e o segundo aspeto é, não existir nenhum estudo que trate desta temática, para se poder comparar os resultados do estudo, quer a nível nacional quer internacional, faltando uma análise comparativa de resultados.

Uma outra limitação relaciona-se com os dados obtidos, designadamente em termos de quantidade (anos cobertos) e pelo detalhe e desagregação da informação, o que limitou a análise estatística a desenvolver.

### **7.3 Investigação futura**

Dada a riqueza deste tema, para investigação futura, seria interessante a realização de estudos quantitativos longitudinais semelhantes de forma a acompanhar o comportamento ético desta classe de profissionais ao longo dos anos. Também seria interessante, realizar estudos com a vertente qualitativa para explicar as razões que levam os TOC's a infringir as regras impostas pelo CDOTC e EOTOC. Também seria pertinente a realização de estudos para conhecer a perceção do profissional de contabilidade a respeito do seu Código de Ética, investigar os diferentes entendimentos quanto à sua utilidade como guia de conduta ética. Aproveitando o referencial teórico dos modelos de tomada de decisão ética abordado neste estudo, seria bastante relevante realizar um estudo sobre a tomada de decisão ética, considerando a relevância dos códigos de ética de profissões regulamentadas no exercício da atividade contabilística.

Para um melhor conhecimento dos dilemas éticos e emocionais, em ambientes altamente competitivos e com elevadas pressões éticas, como os vividos pelos profissionais

de contabilidade na sua atividade, também seria interessante realizar um estudo para aferir, até que ponto o contexto, político, económico e social, podem condicionar o comportamento ético destes profissionais.

## Apêndice 1

### Investigação empírica do efeito da personalidade na ética

Fatores individuais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Marquardt	2010	Personalidade	Atitudes implícitas ou processos subconscientes contribuíram significativamente para a previsão de tomada de decisão ética, enquanto as atitudes explícitas não. As atitudes implícitas não têm um impacto maior na sensibilidade moral do que as atitudes explícitas.
Marquardt e Hoeger	2009	Personalidade	Atitudes implícitas ou processos subconscientes contribuíram significativamente para a previsão de tomada de decisão ética, enquanto atitudes explícitas não.
Watson <i>et al.</i>	2009	Personalidade	Relação significativa entre a procura do prazer (hedonismo), punição e decisões antiéticas na categoria julgamento. Indivíduos que têm um alto hedonismo e um valor elevado para o poder eram mais propensos a serem influenciados e a agir de forma anti-ética se as recompensas fossem elevadas. Os valores de benevolência, universalismo, hedonismo e poder influenciam a tomada de decisão ética.
Watson e Berkley	2008	Personalidade	Efeitos significativos de cumplicidade numa situação anti-ética, quando os valores do tradicionalismo, conformidade e estimulação foram combinados. Fatores de personalidade tiveram impacto sobre o julgamento em diversos estudos, incluindo tradicionalismo, conformidade e estimulação.
Ruedy e Schweitzer	2010	Personalidade	Forte correlação entre a consciência e a vontade dos participantes em se envolverem em comportamentos anti-éticos. Indivíduos com elevado valor em <i>Mindfulness</i> (consciência) tinham um padrão moral mais elevado.
Vitell <i>et al.</i>	2009	Personalidade	O auto-controle não desempenha um papel de intermediação no impacto da religiosidade na adoção ou incorporação inconsciente da identidade moral.
Buchan	2005	Personalidade	Atitudes positivas influenciam as intenções éticas.
Fritzsche e Oz	2007	Personalidade	Contributos positivos da auto-valorização e valores altruístas na tomada de decisão ética.
Deshpande	2009	Personalidade	A inteligência emocional teve impacto no comportamento e na tomada de decisão ética.
Brown <i>et al.</i>	2010	Personalidade	Empatia e narcisismo tiveram impacto na tomada de decisão ética.
O' Fallon e Butterfield	2011	Personalidade	Os indivíduos mais extrovertidos eram menos propensos a adotar comportamentos anti-éticos.
Ho	2010	Personalidade	A religiosidade, o controle e valores culturais influenciaram a percepção ética dos gestores.
Forte	2004	Personalidade	Não encontrou nenhuma relação estatisticamente significativa entre o locus de controle dos gestores e as variáveis idade, de posse trabalho, educação, género, nível de gestão e categoria de indústria.
Street e Street	2006	Personalidade	Os indivíduos com um locus de controle externo, eram significativamente mais propensos a escolher opções antiéticas do que aqueles com um locus de controle interno. Não encontrou relação do maquiavelismo e do género sobre a tomada de decisão ética.

## Apêndice 2

### Investigação empírica do efeito dos valores culturais/nacionalidade na ética

Fatores individuais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Ho	2010	Val. Cult./Nac.	Não é pacífico a percepção ética em todas as culturas.
Flaming <i>et al.</i>	2010	Val. Cult./Nac.	Houve percepções éticas entre as culturas.
Beekun <i>et al.</i>	2008	Val. Cult./Nac.	A cultura nacional influenciou significativamente o resultado da decisão ética.
Burnaz <i>et al.</i>	2009	Val. Cult./Nac.	Americanos são mais propensos a perceber comportamentos anti-éticos em marketing como mais graves do que os seus homólogos turcos e tailandeses. Empresários tailandeses e americanos entendem que a ética é mais importante para o sucesso do negócio do que ao empresários turcos.
Karacaer <i>et al.</i>	2009	Val. Cult./Nac.	Diferença significativa entre os valores terminais e os valores instrumentais.
Flaming <i>et al.</i>	2010	Val. Cult./Nac.	As diferenças culturais mantiveram-se suficientemente fortes para afetar a tomada de decisão ética entre os inquiridos nos EUA e nas Filipinas.
Su	2006	Val. Cult./Nac.	Diferenças culturais influenciaram a percepção ética nas práticas de negócios.
Westerman <i>et al.</i>	2007	Val. Cult./Nac.	Os pares exerceram uma influência mais forte, do que a cultura nacional sobre os resultados de um indivíduo na tomada de decisão ética.
Zhunag <i>et al.</i>	2005	Val. Cult./Nac.	Os resultados indicam que os chineses são mais propensos a relatar os atos anti-éticos de pares do que os canadenses.
Oumil e Balloun	2009	Val. Cult./Nac.	Os gerentes de negócios de culturas coletivistas, como Marrocos, são mais fiéis à sua organização, tendo em conta a relação de dependência que têm com a organização e, portanto preocupam-se mais em tomar decisões que contribuem para o bem-estar da organização.
Sims	2009	Val. Cult./Nac.	Os funcionários dentro de uma cultura coletiva eram mais orientados a indicar que fariam uma decisão anti-ética na prática dos negócios para beneficiar a organização. Em contraste, os funcionários dentro de culturas individualistas eram mais propensos a debater abertamente a prática de negócios anti-éticos na organização.
Zhang, Chiu e Wei	2009	Val. Cult./Nac.	Os Chineses seriam mais propensos a relatar o comportamento anti-ético de um colega supervisor do que os seus colegas canadenses. No entanto, relata que a interação entre a cultura e o tipo de relatório não foi significativa.
Westerman <i>et al.</i>	2007	Val. Cult./Nac.	Relação entre a distância do alto poder e alto individualismo, e existe um impacto implícito mais forte dos colegas sobre tomada de decisão ética.

## Apêndice 3

### Investigação empírica do efeito dos valores pessoais na ética

Fatores individuais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
McCullough e Faught	2005	V. Pessoais	Indivíduos que politicamente eram mais liberais, eram mais propensos a desejar a maximização dos lucros e a defender os seus interesses pessoais em relação aos restantes indivíduos.
Mencl e May	2009	V. Pessoais	Foram encontradas associações significativas entre a magnitude das consequências e empatia e a intenção moral, quando a empatia era elevada. Também comprovaram que a empatia afetiva era um indicador pouco significativo da intenção moral.
Fritzsche e Oz	2007	V. Pessoais	Encontraram uma significativa contribuição positiva de valores altruístas para a tomada de decisão ética. Os valores de auto-valorização foram encontrados por terem um impacto negativo sobre a tomada de decisão ética.

## Apêndice 4

### Investigação empírica do efeito do desenvolvimento cognitivo moral na ética

Fatores individuais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Bernardi	1997	Des. Cog. Moral	As mulheres que ocupam cargos de gerência têm uma média superior no nível de desenvolvimento moral do que os homens que ocupam os mesmos cargos.
Wimalasir e Jalil	1996	Des. Cog. Moral	A idade, o nível de instrução e a religião influenciam os estágios de desenvolvimento moral cognitivo dos estudantes da área de negócios em Singapura.
Herrington e Weaven	2008	Des. Cog. Moral	As mulheres em geral, têm um nível superior de capacidade de raciocínio moral em relação aos homens.
Chang e Yen	2007	Des. Cog. Moral	Os gerentes americanos e taiwaneses eram mais propensos a continuar um projeto desde que não estivessem em condições de escolha adversa.
Reynolds	2006	Des. Cog. Moral	Os utilitaristas foram significativamente menos propensos a identificar questões que envolviam violações de normas de comportamento como questões morais.
Church <i>et al.</i>	2005	Des. Cog. Moral	O desenvolvimento cognitivo moral individual e a variável situação estavam significativamente relacionadas com o comportamento ético.
Jeffrey <i>et al.</i>	2004	Des. Cog. Moral	Os auditores de Taiwan, em diferentes níveis de desenvolvimento moral cognitivo (pré-convencional e convencional), e concluíram que estes foram menos propensos a violar os padrões quando a violação é suscetível de ser descoberta e punida.

## Apêndice 5

### Investigação empírica do efeito da idade na ética

Fatores individuais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Bass <i>et al.</i>	1998	Idade	Os indivíduos mais velhos confiam mais em princípios morais universais ao fazerem julgamentos éticos do que os indivíduos mais novos. Os indivíduos mais velhos foram significativamente mais idealistas e menos relativistas do que os mais novos.
Hartikainen e Torstil,	2004	Idade	Os indivíduos mais velhos são significativamente mais idealistas e menos relativistas do que os mais novos.
Servinek	1992	Idade	Os indivíduos mais velhos são significativamente mais idealistas e menos relativistas do que os mais novos.
Dawson	1997	Idade	Os indivíduos mais velhos significativamente são mais idealistas e menos relativistas do que os mais novos.
Ruegger e King	1992	Idade	Os indivíduos mais velhos são significativamente mais idealistas e menos relativistas do que os mais novos.
Weeks <i>et al.</i>	1999	Idade	Os indivíduos mais velhos significativamente mais idealistas e menos relativistas do que os mais novos.
Roozen <i>et al.</i>	2001	Idade	Relação negativa entre a idade e boas decisões éticas.
Sankaran & Bui	2003	Idade	Relação negativa entre a idade e boas decisões éticas.
Valentine e Rittenburg	2007	Idade	Executivos com mais idade e experiência apresentaram intenções éticas mais elevadas.
Marques & Azevedo-Pereira	2009	Idade	Os autores não encontraram diferenças significativas de julgamento ético entre os entrevistados mais velhos e mais jovens.
Forte	2004	Idade	Os gestores mais maduros podem ter avaliações morais mais positivas em relação às questões morais no mundo dos negócios.

Elango <i>et al.</i>	2010	Idade	Os gestores mais jovens eram mais propensos a ser influenciados pela ética organizacional que os gerentes mais velhos. No entanto, os gerentes mais velhos eram mais propensos a fazer escolhas éticas.
Krambia-Kapardis e Zopiatis	2008	Idade	Os indivíduos com idade superior a 30 anos eram mais éticos do que aqueles com menos de 30 anos.
Chang e Leung	2006	Idade	A idade não é um fator que influencia tomada de decisão ética.
Eweje e Brunton	2010	Idade	Não concluíram que os alunos mais velhos eram mais bem orientados eticamente do que os mais jovens
Cagle e Bacus	2006	Idade	Os níveis de idade e educação não foram significativos na aceitação do comportamento ético.

## Apêndice 6

### Investigação empírica do efeito do género na ética

Fatores individuais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Marques e Azevedo-Pereira	2009	Género	Os homens eram mais rigorosos do que as mulheres na tomada de decisões éticas.
Nguyen <i>et al.</i>	2008	Género	Quando se leva em consideração a intensidade da questão moral, a vantagem das mulheres no julgamento ético desaparece.
Bampton e Maclagan	2009	Género	As mulheres reagem mais eticamente do que os homens.
Elango <i>et al.</i>	2010	Género	A mulher foi considerada mais ética do que o homem.
Eweje e Brunton	2010	Género	As mulheres são mais eticamente conscientes do que os homens.
Herington e Weaven	2008	Género	As mulheres têm um nível superior de raciocínio moral em relação aos homens.
Krambia-Kapardis e Zopiatis,	2008	Género	As mulheres eram mais éticas dos que os seus colegas masculinos.
Marta, Singhapakdi e Kraft	2008	Género	As mulheres tendem a ser mais éticas do que os homens.
Nguyen <i>et al.</i>	2008	Género	Classificações mais elevadas no julgamento ético dos estudantes femininos.
Oumlil e Balloun	2009	Género	O género feminino demonstrou ter uma sensibilidade ética superior em relação aos gerentes masculinos.
Sweeney <i>et al.</i>	2010	Género	As mulheres apresentaram avaliações éticas superiores aos homens.
Valentine e Rittenburg	2007	Género	As mulheres apresentaram intenções mais elevadas para agir de forma ética do que os homens.
Hopkins, Hopkins e Mitchell	2008	Género	Os homens foram mais consistentes na tomada de decisão ética.
Guidice, Alder e Phelan	2009	Género	Os homens eram mais propensos do que as mulheres para enganar os concorrentes.
Chang e Leung	2006	Género	Não encontraram nenhuma diferença entre a tomada de decisão ética dos homens e mulheres.
Sweeney e Costello	2009	Género	Não encontraram nenhuma diferença entre a tomada de decisão ética dos homens e mulheres.
Zgheib	2005	Género	Não encontraram nenhuma diferença entre a tomada de decisão ética dos homens e mulheres.

## Apêndice 7

### Investigação empírica da educação/emprego/experiência na ética

Fatores individuais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Forte	2004	Educ./Emp./Exp.	Não houve relação significativa entre o nível de instrução, e a capacidade de raciocínio moral, ou as normas éticas.
Marques e Azevedo-Pereira	2009	Educ./Emp./Exp.	Não houve relação significativa entre o nível de instrução, e a capacidade de raciocínio moral, ou as normas éticas.
Awasthi	2008	Educ./Emp./Exp.	A frequência de um curso de ética empresarial, não teve impacto no julgamento moral por si só, mas pode influenciar o julgamento de uma decisão como antiética em comparação com outros estudantes.
Cagle e Baucus	2006	Educ./Emp./Exp.	O ensino da ética pode ser eficaz em influenciar as atitudes dos alunos.
Pflugrat <i>et al.</i>	2007	Educ./Emp./Exp.	A qualidade das decisões do auditor foi explicada pelo nível de experiência.
O'Leary e Stewart	2007	Educ./Emp./Exp.	Audidores internos, com maior experiência, adotaram uma postura mais ética em alguns casos.
Pierce e Sweeney	2009	Educ./Emp./Exp.	O resultado indica para as diferenças de intenção ética entre os auditores e não auditores não foram significativas.
Sweeney e Costello	2009	Educ./Emp./Exp.	Os estudantes de contabilidade foram capazes de identificar um dilema ético, melhor do que outros alunos que não os de contabilidade.
Greenfeld, Norman e Wier	2008	Educ./Emp./Exp.	Os estudantes com um maior compromisso profissional são menos propensos a se envolver em comportamentos oportunistas.
Zgheib	2005	Educ./Emp./Exp.	Em geral, profissionais (contabilistas /não-contabilistas) eram mais propensos a tomar decisões éticas do que os não profissionais.
McCullough e Faught	2005	Educ./Emp./Exp.	A experiência de trabalho estava relacionada com a tendência a ser mais moralista.
Valentine e Rittenburg	2007	Educ./Emp./Exp.	A experiência foi associada com o aumento de julgamento ético e a intenção ética foi positivamente relacionada com a idade e experiência empresarial.
Eweje e Brunton	2010	Educ./Emp./Exp.	Revela uma fraca tendência que sugere que os alunos mais experientes estão mais eticamente orientados.
O'Fallon e Butterfield	2005	Educ./Emp./Exp.	Geralmente mais emprego, educação ou experiência profissional está positivamente relacionada com a tomada de decisão ética. O tipo de educação tem pouco ou nenhum efeito no processo de tomada de decisão ética em 10 dos 14 artigos analisados por estes investigadores, mas o tipo de entrevistado tem influência em 4 dos 7 artigos, em que os resultados comprovaram que os alunos eram menos éticos do que os profissionais

## Apêndice 8

### Investigação empírica da cultura organizacional na ética

Fatores individuais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Cullinan <i>et al.</i>	2008	C. organizacional	Os indivíduos com níveis mais altos de "compromisso profissional eram menos propensos a se envolver em comportamentos relacionados com os ganhos de gestão e menos propensos a se comportar de forma oportunista"
Zhuang <i>et al.</i>	2005	C. organizacional	A lealdade da organização era mais importante do que a lealdade com os seus pares ou supervisores chineses.

## Apêndice 9

### Investigação empírica das recompensas/sanções na ética

Fatores organizacionais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Watson <i>et al.</i>	2009	Recomp./Sanções	As variáveis de recompensa, punição, e raciocínio moral de controle influenciam simultaneamente a tomada de decisão ética.
Watson e Berkely	2008	Recomp./Sanções	Encontraram interações entre o tradicionalismo, conformidade, e estimulação e as variáveis organizacionais de recompensa e punição.
Premeaux	2009	Recomp./Sanções	Atualmente a maioria dos gestores são mais racionais e conscientes na tomada de decisão ética, a fim de evitarem sanções (punições).
Smith <i>et al.</i>	2007	Recomp./Sanções	A ameaça de sanções legais (como prisão e acusação) não influencia diretamente a probabilidade de má conduta dos gestores, já a reprovação social de pessoas importantes para os gestores (familiares e amigos), servem para inibir um gestor de se envolver em condutas ilegais e anti-éticas.
Hayibor e Wasieleski	2009	Recomp./Sanções	A percepção da intensidade moral pode ser ativamente influenciada para reduzir o comportamento anti-ético nas organizações. Consequências associadas a um ato, foi relacionado positivamente com a percepção da magnitude das consequências desse agir. A disponibilidade de outros acreditaram que um determinado ato é moralmente aceite, é positivamente relacionado com a percepção do consenso social que esse ato é moralmente aceitável.
Jeffrey <i>et al.</i>	2004	Recomp./Sanções	Os auditores de Taiwan foram menos propensos a violar as normas que resultaram em sanções ao operar nos níveis pós-convencionais e convencionais de desenvolvimento moral cognitivo. Resultado oposto foi encontrado nos auditores de Taiwan que demonstraram uma tendência mais forte para violar os padrões profissionais, quando o dilema envolvido é a lealdade a um amigo, por oposição a um parente.

## Apêndice 10

### Investigação empírica da cultura ética na ética

Oorganizacionais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Forte	2004	Cultura ética	Relação estatisticamente significativa entre os níveis de gestão e clima organizacional ético, muitas vezes definida como subordinada à cultura ética.
Moberg e Caldwell	2006	Cultura ética	Os indivíduos expostos a uma cultura ética iriam exibir maior imaginação moral do que aqueles que não foram. O estudo também evidenciou uma forte interação entre a identidade moral e imaginação moral.
Armstrong <i>et al.</i>	2004	Cultura ética	O ambiente de transgressões vulgarizado, foi relacionado ao aumento violações éticas ou práticas antiéticas.
Zhang <i>et al.</i>	2009	Cultura ética	Para os candidatos denunciadores, o afeto positivo e cultura ética organizacional foram potenciadores para aumentar a eficácia esperada na sua intenção de denúncia.
Sweeney <i>et al.</i>	2010	Cultura ética	As normas éticas, os incentivos para o comportamento ético, as políticas organizacionais e práticas, relações pessoais, exemplos de liderança e influências sociais, têm impacto positivo na tomada de decisão ética e também servem para apoiar uma cultura que incentiva a tomada de decisão ética.
Elango <i>et al.</i>	2010	Cultura ética	
Hwang <i>et al.</i>	2008	Cultura ética	
Shafer e Simons	2011	Cultura ética	

## Apêndice 11

### Investigação empírica do código de ética na ética

Fatores organizacionais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
McKinney <i>et al.</i>	2010	Código de ética	Os profissionais que trabalham em organizações com um código de ética, tendem significativamente a aceitar menos situações eticamente questionáveis do que profissionais de empresas sem um código de ética.
Pflugrath <i>et al.</i>	2007	Código de ética	A presença de um código de ética pode melhorar a qualidade das decisões dos auditores e influenciar significativamente os julgamentos em auditoria dos contabilistas profissionais. Os alunos, ao contrário dos contabilistas profissionais não foram afetados pela presença de um código de ética, pelo que a utilidade dos códigos de ética depende da familiaridade dos usuários com esses códigos.
Deshpande	2009	Código de ética	A existência do código de ética era importante no processo de tomada de decisão, mas os médicos e funcionários do hospital com ligações políticas dentro da organização foram significativamente menos éticos do que os outros funcionários.
O'Leary e Stewart	2007	Código de ética	A mera existência de códigos de ética não foi suficiente para influenciar o comportamento ético ou a consciência ética.
Rottig <i>et al.</i>	2011	Código de ética	A idade, religiosidade e o trabalho podem ser variáveis importantes que podem ter impacto sobre a consciência moral, mas muitas vezes essas variáveis não podem ser alteradas pela ação organizacional.
O'Fallon e Butterfield	2005	Código de ética	Dos vinte estudos analisados, apenas dois não revelaram resultados significativos, seis apresentaram resultados mistos ou sugeriram que a existência de um código de ética não influencia a tomada de decisão ética. Os restantes doze estudos suportam a ideia de que a existência de um código de ética é positivamente relacionada com a tomada de decisão ética.

## Apêndice 12

### Investigação empírica da cultura organizacional na ética

Fatores organizacionais			
Autor (es)	Ano	Fator	Conclusões
Sweeney <i>et al.</i>	2010	Cult. Organizacional	A cultura organizacional poderia ter um impacto significativo na tomada de decisão ética.
Armstrong <i>et al.</i>	2004	Cult. Organizacional	Existe relação entre os fatores tamanho das equipes de gestores e o ambiente pouco ético das organizações e a tendência das empresas se envolverem em comportamentos anti-éticos. Não encontraram uma relação significativa entre organizações com problemas/declínio e o aumento de práticas antiéticas.
Ho	2010	Cult. Organizacional	As diferenças na percepção ética de cada grupo étnico existem quando uma cultura atribui significado moral a algo que outra cultura não dá. As semelhanças na percepção ética podem ocorrer entre os grupos étnicos se a situação é aceitável e institucionalizada e se faz parte da cultura da organização.
Moberg e Caldwell	2007	Cult. Organizacional	Encontraram uma interação entre a identidade moral e cultura da organização. Quando a moralidade é uma parte forte da auto-identidade dos indivíduos, estes não vão ser influenciados pela cultura ética de uma organização. No entanto, para aqueles indivíduos cuja auto-identidade social não têm uma componente moral forte, vão estar mais atentos aos sinais sociais e à cultura ética da organização.
O'Leary e Stewart	2007	Cult. Organizacional	As organizações com um comitê de auditoria interna eficaz, um forte código de conduta organizacional e uma gestão com um alto grau de integridade, não aparecem a ajudar os auditores internos a agir mais eticamente, quando confrontados com um dilema ético.

## Apêndice 13

### Investigação empírica da ética em contabilidade

Ética em contabilidade		
Autor (es)	Ano	Conclusões
Ponemon	1990	Os membros da equipa que tiveram atitudes semelhantes às adotadas pela organização foram promovidos para níveis superiores.
Cohen	1997	Os homens e mulheres que deixam a profissão voluntariamente podem fazê-lo, porque eles não querem ou não se sentiram capazes de conciliar a sua própria ética pessoal e crenças com as da organização.
Lampe e Finn	1992	As mulheres geralmente exibem um nível mais elevado de desenvolvimento moral do que os homens e que poucas delas atingem níveis altos dentro da organização.
Shaub	1994	
Eynon <i>et al.</i>	1997	
St. Pierre, Nelson e Gabbin,	1990	Não encontram nenhuma diferença perceptível nos níveis de desenvolvimento moral após a intervenção ética.
Ponemon	1993	
Lampe	1996	
Hiltebeitel e Jones	1992	Resultados positivos a partir da inclusão da ética.
Armstrong	1993	
Fulmer e Cargile,	1987	Os alunos de contabilidade expostos ao Código de Ética Profissional (AICPA's), tiveram um nível superior de raciocínio moral do que os estudantes de negócios.
Green e Weber	1997	
Jeffrey	1993	Os estudantes de contabilidade tinham um nível superior de desenvolvimento moral do que os estudantes de negócios e das artes.
McCarthy	1997	Estudantes expostos ao código AICPA não tiveram o seu desenvolvimento ético reforçado.
Lampe e Finn,	1992	Os estudantes de contabilidade têm um menor nível de desenvolvimento moral do que outros estudantes.
Ponemon	1990	
Shaub	1994	
Ponemon e Gabhart	1993	As mulheres, têm um padrão moral mais elevado do que os seus homólogos masculinos.
Shaub	1994	
Eynon, Hill, Stevens, e Clarke	1996	
Cohen, Pant e Sharp	1998	As mulheres viram "As ações questionáveis como menos éticas e mostraram uma menor intenção de realizar essas ações que os homens".
Rogers e Smith,	2001	Não há diferenças significativas na forma como homens e mulheres estudantes de contabilidade respondem a dilemas éticos.
Geiger e O'Connell	1998	
Stanga e Turpen	1991	
Harris	1989	As mulheres estão mais preocupadas em cumprir as regras e em manter os seus relacionamentos harmoniosos.
Schminke e Ambrose	1997	
Roxas e Stoneback	2004	Os homens procuram mais o sucesso competitivo e quebram as regras mais facilmente.
Torre e Proença	2010	As mulheres não são detentoras de uma conduta ética com valores superiores à dos colegas do género oposto. Independentemente do género do sujeito, colocaram no critério da Justiça, seguido da Deontologia e ao reduzido realce no Relativismo, no que se refere à sua orientação ética.
Marques e Azevedo-Pereira	2008	Os homens evidenciaram julgamentos significativamente mais rigorosos que as mulheres. os juízos éticos dos inquiridos não diferem significativamente com base na sua ideologia ética.
Carreira e Gonçalves	2008	O grupo alvo deste estudo, registaram alguma alteração na atitude face à ética e uma atitude mais favorável, após a formação, relativamente à prática deontológica na sua atividade profissional.

## Apêndice 14

### Tipologia das infrações denunciadas da OTOC

Natureza das infrações denunciadas
1. Incorreções técnicas (contabilísticas e fiscais)
2. Falta de entrega e entrega extemporânea de declarações fiscais
3. Retenção de documentos
4. Apropriação de verbas confiadas para pagamento de contribuições e impostos
5. Falsificação de documentos
6. Falta de colaboração para com o colega sucessor
7. Falta de comunicações ao colega antecessor
8. Assumpção de funções, havendo honorários em dívida ao colega antecessor
9. Comportamento contrário à dignidade e prestígio da Câmara
10. Comportamento contrário à dignidade e prestígio dos Órgãos Sociais e respetivos membros
11. Comportamento contrário à dignidade da profissão
12. Angariação ilícita de clientela
13. Quebra de sigilo profissional
15. Não atualização de domicílio perante a Câmara
16. Falta de cumprimento do artigo 10º (nº clientes, volume de negócios)
17. Recusa de aposição de assinatura em declarações fiscais
18. Recusa de encerramento de exercício fiscal
19. Incompatibilidade no exercício de funções
20. Concorrência desleal
21. Aceitação de trabalhos sem a adequada capacidade técnica e meios (Princípio da idoneidade)
22. Falta de colaboração com a Administração Fiscal
23. Falta de colaboração com a Câmara
24. Fraude fiscal
25. Falta de colaboração/informação ao cliente
26. Abandono indevido de funções
27. Incumprimento do regulamento de estágio
28. Subscrição de declarações fiscais e outros documentos que não resulta do exercício de funções
29. Prática de atos da competência de outros profissionais
30. Incumprimento do regulamento de Controlo de Qualidade
31. Falta de contrato escrito relativo à prestação de serviços de TOC
32. Não participação ao Ministério Público, através da Câmara, de crimes públicos
33. Divulgação e/ou crítica do trabalho efetuado por colega sem o seu consentimento
34. Quebra de independência técnica no exercício de funções
35. Falta de entrega e entrega extemporânea de declarações para fiscais a seu cargo
36. Omissão de pedido de recusa de assinatura junto da Direção
37. Burla
38. Violação do princípio da responsabilidade

## Referências Bibliográficas

- ✓ Abdolmohammadi, J. M. & Baker R. (2008). Moral Reasoning and Questionable Behavior. *CPA Journal*. Vol. 78, Nº 11, pp. 58-61.
- ✓ Alexandre, F., Martins, I., Andrade, J. Catro, P. & Bação, P. (2009). *Crise Financeira Internacional*. Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra.
- ✓ Almeida, F. J. (2007). *Responsabilidade Social das Empresas e Valores Humanos: Um Estudo Sobre a Atitude dos Gestores Brasileiros*. Tese de Doutorado em Administração apresentada à Fundação Getúlio Vargas, Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro.
- ✓ Alves, F. (2005). *Adesão do Contabilista ao Código de Ética da sua Profissão: Um Estudo Empírico sobre Percepções*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo.
- ✓ Alves, F. J. S., Lisboa, P. N. N., Weffort, J. F. E. & Antunes, P. T. M. (2007). Um Estudo Empírico sobre a Importância do Código de Ética Profissional para o Contabilista. *Revista Contabilidade & Finanças*, Vol. 18, edição 30 anos de Doutorado, pp. 58-68.
- ✓ Aranha, M. & Martins, M. (1993). *Filosofando, Introdução à Filosofia*. S. Paulo: Editora Moderna.
- ✓ Ardichvili, A. & Jondle, D. (2009). Ethical Business Cultures: A Literature Review and Implications for HRD. *Human Resource Development Review*, Vol. 8, Nº 2, pp. 223-244.
- ✓ Aristóteles (1991). *Ética a Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. (4ª Ed.), S. Paulo: Nova Cultural.
- ✓ Armstrong, M. B. (1993). Ethics and Professionalism in Accounting Education: A Sample Course. *Journal of Accounting Education*, Vol. 11, Nº 1, pp. 77-92.
- ✓ Armstrong, R. W., Williams, R. J. & Barrett, J. D. (2004). The Impact of Banality, Risky Shift and Escalating Commitment on Ethical Decision Making. *Journal of Business Ethics*, Vol.53, Nº 4, pp. 365-370.
- ✓ Awasthi, V. N. (2008). Managerial Decision-Making on Moral Issues and the Effects of Teaching Ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 78, Nºs. 1/2, pp.207-223.
- ✓ Azevedo, A. (2010). Ética e Consciência Social. *Diário Económico*, 16 de Junho, p. 11.
- ✓ Bampton, R. & Cowton, C. (2009) *Taking Stock of Accounting Ethics Scholarship: a Review of the Journal Literature*. Working Paper. Financial Ethics and Governance Research Group University of Huddersfield, Huddersfield, UK. (Unpublished).
- ✓ Bampton, R. & Maclagan, P. (2005). Why Teach Ethics to Accounting Students: A Reply to the Sceptics. *Business Ethics: A European Review*, Vol. 14, Nº 3, pp. 290-300.

- ✓ Bampton, R. & Maclagan, P. (2009). Does a 'Care Orientation' Explain Gender Differences in Ethical Decision Making? A Critical Analysis and Fresh Findings. *Business Ethics: A European Review*, Vol.18, Nº 2, pp. 179-191.
- ✓ Barnett, J. H. & Karson, M. J. (1989). Managers, Values, and Executive Decisions: an Exploration of the Role of Gender, Career Stage, Organizational Level, Function and the Importance of Ethics, Relationships and Results in Managerial Decision-Making. *Journal of Business Ethics*, Vol. 8, Nº 10, pp. 747-771.
- ✓ Bass, K., Barnett, T. & Brown, G. (1998). The Moral Philosophy of Sales Managers and its Influence on Ethical Decision Making. *The Journal of Personal Selling & Sales Management*, Vol.18, Nº 2, pp. 1-17.
- ✓ Bayou, M., Reinstein, A. & Williams, P. (2009). To Tell the Truth: A Discussion of Issues Concerning Truth and Ethics in Accounting. *Accounting Organizations and Society*. Vol. 36, Nº 2, pp. 109-124.
- ✓ Beauchamp, T. L. & Bowie, N. E. (1993). *Ethical Theory and Business* (4<sup>a</sup> Ed.), New Jersey: Englewood Cliff: Prentice Hall.
- ✓ Beauchamp, T. & Bowie, N. (2004). *Ethical Theory and Business* (7<sup>a</sup> Ed.), New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- ✓ Beekun, R. I., Hamdy, R., Westerman, J. W. & HassabElnaby, H. R. (2008). An Exploration of Ethical Decision-Making Processes in the United States and Egypt. *Journal of Business Ethics*, Vol. 82, Nº 3, pp. 587-605.
- ✓ Beekun, R. I., Stedham, Y., Westerman, J. W. & Yamamura, J. (2010). Effects of Justice and Utilitarianism on Ethical Decision Making: a Cross-Cultural Examination of Gender Similarities and Differences. *Business Ethics: A European Review*, Vol. 19, Nº 4, pp. 309-325.
- ✓ Bell, J. (2004). *Como Realizar um Projecto de Investigação* (3<sup>a</sup> Ed.), Lisboa: Gradiva.
- ✓ Belsey, A. & Chadwick, R. (1995). Ethics as a Vehicle for Media Quality. *European Journal of Communication*, Vol. 10, Nº 4, pp. 461-473.
- ✓ Benson, C. (1990). Business Ethics in Management Strategy. In B.V Dean & J.C. Cassidy Eds., *Strategic Management: Methods and Studies* (pp. 57-71). Amsterdam, North Holland: John C. Cassidy.
- ✓ Bernardi & Arnold (1997). An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff Level, and Firm. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 14, Nº 4, pp. 653-668.
- ✓ Bernier, F. (1994). *Ethique et Déontologie du Journalisme*. Sainte-Foy (Quebeque): Les Presses de L' Université Laval.

- ✓ Biliar, C. J. & Maryioli, A. (2005). *História da Filosofia do Direito*. [tradução, Pedro Henriques]. Lisboa: Instituto Piaget.
- ✓ Bittar, E.C.B. (2002). *Curso e Ética Jurídica: Ética Geral e Profissional*. São Paulo: Saraiva.
- ✓ Blackburn, S. (1997). *Dicionário de Filosofia*, Lisboa, Editora Gradiva.
- ✓ Bogdan, R. & Biklen, S. (1994). *Investigação Qualitativa em Educação-Uma Introdução à Teoria e aos Métodos*. Porto: Porto Editora.
- ✓ Bondy, K., Matten, D. & Moon, J. (2004). The Adoption of Voluntary Codes of Conduct in MNCs: a Three-Country Comparative Study. *Business and Society Review*, Vol. 109, Nº 4, pp. 449-477.
- ✓ Boni, L. (1996). *A Idade Média: Ética e Política* (2ª Ed.), Porto Alegre: Editora Suliani - Editografia Ltda.
- ✓ Brandt, R. (1992). *Morality, Utilitarianism, and Rights*. Cambridge: Cambridge University Press.
- ✓ Brown, K. W., Ryan R. M. & Creswell J. D. (2007). Mindfulness: Theoretical Foundations and Evidence for its Salutory Effects. *Psychological Inquiry*, Vol. 18, Nº 4, pp. 211-237.
- ✓ Brown, K. W. & Ryan, R. M. (2003). The Benefits of Being Present: Mindfulness and its Role in Psychological Well-Being. *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 84, Nº 4, pp. 822-848.
- ✓ Brown, T. A., Sautter, J. A., Littvay, L., Sautter, A. C. & Bearnes, B. (2010). Ethics and Personality: Empathy and Narcissism as Moderators of Ethical Decision Making in Business Students. *Journal of Education for Business*, Vol. 85, Nº 4, p.p. 203-208.
- ✓ Breton, G. (1999). Some Empirical Evidence on the Superiority of the Problem-Based Learning (PBL) Method. *Accounting Education*, Vol. 8, Nº 1, pp. 1-12.
- ✓ Buchan, H. F. (2005). Ethical Decision-Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, Vol. 61, Nº 2, 165-181.
- ✓ Buffini, F. & Cornell, A. (2005). Top Talent Deserts the Professions. *Australian Financial Review*, Vol. 8, Nº 9, pp. 13-15.
- ✓ Burnaz, S., Atakan, M. G. S., Topcu, Y. I. & Singhapakdi, A. (2009). An Exploratory Cross-Cultural Analysis of Marketing Ethics: The Case of Turkish, Thai, and American Business People. *Journal of Business Ethics*, Vol. 90, Nº 3, pp. 371-382.
- ✓ Cagle, J. A. B. & Baucus, M. S. (2006). Case Studies of Ethics Scandals: Effects on Ethical Perceptions of Finance Students. *Journal of Business Ethics*, Vol. 64, Nº 3, pp. 213-229.
- ✓ Camargo, M. (1999). *Fundamentos da Ética Geral e Profissional*. Petrópolis: Vozes.

- ✓ Carnegie, D. G. & Napier, J. C. (2010). Traditional Accountants and Business Professionals: Portraying the Accounting Profession after Enron. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 35, Nº 3, pp. 360-376.
- ✓ Carreira, F. & Gonçalves, C. (2008). A Avaliação da Atitude dos Profissionais de Contabilidade Face à Ética: Um Estudo Empírico. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, Nº 5, pp. 111-142.
- ✓ Cassell, C., Johnson, P. & Smith, K. (1997). Opening the Black Box: Corporate Codes of Ethics in Their Organizational Context. *Journal of Business Ethics*, Vol. 16, Nº 10, pp. 1077-1093.
- ✓ Cassin, B. (1990). *O Efeito Sofístico*. São. Paulo: Editora 34.
- ✓ Chan, S. Y. S. & Leung, P. (2006). The Effects of Accounting Students Ethical Reasoning and Personal Factors on Their Ethical Sensitivity. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, Nº 4, pp. 436-457.
- ✓ Chang, C. J., & Yen, S. (2007). The Effects of Moral Development and Adverse Selection Conditions on Managers Project Continuance Decisions: A Study in the Pacific-Rim Region. *Journal of Business Ethics*, Vol. 76, Nº 3, pp. 347-360.
- ✓ Cherman, A. & Tomei, P. (2005). Códigos de Ética Corporativa e a Tomada de Decisão Ética: Instrumentos de Gestão e Orientação de Valores Organizacionais? *Revista de Administração Contemporânea*, Vol. 9, Nº 3, Julho/Setembro, pp. 99-120.
- ✓ Chiavenato, I. (2003). *Para Onde Vai a TGA? Em busca da Competitividade. Introdução à Teoria Geral da Administração (7ª. Ed.)*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- ✓ Clark, H. & Barry, J. (1997). Business Ethics and the Changing Gender Balance. In Davies, P.W.F. Eds., *Current Issues in Business Ethics* (pp. 134-150). New York: Routledge Publishing Co.
- ✓ Cohen, J. R. (1997). Flexible Scheduling in Public Accounting. *Journal of Accounting Education*, Vol. 15, Nº 1, pp. 145-158.
- ✓ Cohen, J. R., Pant, L. W. & Sharp, D. J. (1998). The Effect of Gender and Academic Discipline Diversity on the Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits. *Accounting Horizons*, Vol. 12, Nº 3, pp. 250-270.
- ✓ Cohen, J. R., Pant, L. W. & Sharp, D. J. (2001). An Examination of Differences in Ethical Decision-Making between Canadian Business Students and Accounting Professionals. *Journal of Business Ethics*, Vol. 30, Nº 4, pp. 319-336.
- ✓ Confraria, A., Alexandre, F. & Pinho, M. (2012). O Euro e o Crescimento da Economia Portuguesa: Uma Análise Contrafactual. *Análise Social*, Revista do Instituto de Ciências Sociais da Universidade de Lisboa, Vol. XLVII, Nº 203, pp. 298-321.

- ✓ Costa, C. (2007). *Auditoria Financeira: Teoria e prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- ✓ Costa, O. (2010). *Direito Profissional do Advogado – Noções Elementares, inclui a Previdência dos Advogados* (7ª Ed.). Coimbra: Almedina.
- ✓ Craft, Jana L. (2013). A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 2004–2011. *Journal of Business Ethics*, Vol. 117, Nº 2, pp. 221-259.
- ✓ Cullinan, C., Bline, D., Farrar, R., & Lowe, D. (2008). Organization-Harm vs. Organization-Gain Ethical Issues: An Exploratory Examination of the Effects of Organizational Commitment. *Journal of Business Ethics*, Vol. 80, Nº 2, pp. 225-235.
- ✓ Church, B., Gaa, J. C., Nainar, S. M. & Shehata, M. M. (2005). Experimental Evidence Relating to the Person–Situation Interactionist Model of Ethical Decision Making. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 15, Nº 3, pp. 363-383.
- ✓ Dawson, L. M. (1997). Ethical Differences between Men and Women in the Sales Profession. *Journal of Business Ethics*, Vol. 16, Nº 11, pp. 1143-1152.
- ✓ Deshpande, S. P. (2009). A Study of Ethical Decision Making by Physicians and Nurses in Hospitals. *Journal of Business Ethics*, Vol. 90, Nº 3, pp. 387-397.
- ✓ Dillard, J. & Yuthas, K. (2002). Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective. *Journal of Business Ethics*, Vol. 36, Nºs 1/2, pp. 49-64.
- ✓ Dobson, J. (2005). Monkey Business: A Neo-Darwinist Approach to Ethics Codes. *Financial Analysts Journal*, Vol. 61, Nº 3, pp. 59-64.
- ✓ Donaldson, T., Werhane, P. & Cording, M. (2002). *Ethical Issues in Business: a Philosophical Approach* (7ª Ed.). New Jersey: Prentice Hal.
- ✓ Elango, B., Paul, K., Kundu, S. K. & Paudel, S. K. (2010). Organizational Ethics, Individual Ethics, and Ethical Intentions in International Decision-Making. *Journal of Business Ethics*, Vol. 97, Nº 4, pp. 543-561.
- ✓ Elm, R. D. & Radin, J. T. (2012). Ethical Decision Making: Special or No Different? *Journal of Business Ethics*, Vol. 107, Nº 3, pp. 313-329.
- ✓ Elm, R. D. & Weber, J. (1994). Measuring Moral Judgment: The Moral Judgment Interview or the Defining Issues Test? *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, Nº 5, pp. 341-355.
- ✓ Emerson, T. L. N.; Conroy, S. J. & Stanley, C.W. (2007). Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners Survey. *Journal of Business Ethics*, Vol. 71, Nº 1, pp.73-87.
- ✓ Etherington, L. D. & Hill, T. N. (1998). Ethical Development of CMAs: A Focus on Non-Public Accountants in the United States. In L. Ponemon Ed., *Research on Accounting Ethics* (pp. 225-245). Stamford: JAI Press.

- ✓ Etherington, L. D. & Schulting, L. (1995). Ethical Development of Accountants: The Case of Canadian Certified Management Accountants. In L. Ponemon Ed., *Research on Accounting Ethics* (pp. 235-251). Greenwich: JAI Press.
- ✓ Eweje, G., & Brunton, M. (2010). Ethical Perceptions of Business Students in a New Zealand University: Do gender, Age and Work Experience Matter? *Business Ethics: A European Review*, Vol. 19, Nº 1, pp. 95-111.
- ✓ Eynon, G., Hill, T. N., Stevens, T. K. & Clarke, P. (1996). An International Comparison of Ethical Reasoning Abilities: Accounting Students from Ireland and the United States. *Journal of Accounting Education*, Vol. 14, Nº 4, pp. 477-492.
- ✓ Eynon, G., Hill, N. T. & Stevens, T. K. (1997). Factors That Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession, *Journal of Business Ethics*, Vol. 16, Nºs 12/13, pp. 1297-1309.
- ✓ Ferrell, O. C. & Gresham, L. G. (1985). A Contingency Framework for Understanding Ethical Decision Making in Marketing. *Journal of Marketing*, Vol. 49, Nº 3, pp. 87-96.
- ✓ Ferrell, O.C., Gresham, L.G. & Fraedrich, J. (1989). A Synthesis of Ethical Decision Models for Marketing”, *Journal of Macromarketing*, Vol. 33, Nº 3, pp. 55-64.
- ✓ Ferrell, O. C., Fraedrich, J. & Ferrell, L. (2001). *Ética Empresarial: Dilemas, Tomadas de Decisões e Casos*. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Eds.
- ✓ Fernandes, L. (2010). *Alterações Normativas na Auditoria Após SOX: Efeitos na Opinião do Auditor*. Dissertação em Auditoria apresentada à Universidade de Aveiro.
- ✓ Fisher, C. & Lovell, A. (2000). *Accountants Responses to Ethical Issues at Work*. Londres: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).
- ✓ Flaming, L., Agacer, G. & Uddin, N. (2010). Ethical Decision-Making Differences between Philippines and United States Students. *Ethics and Behavior*, Vol. 20, Nº 1, pp. 65-79.
- ✓ Fraedrich, J. P. (1993). The Ethical Behavior of Retail Managers. *Journal of Business Ethics*, Vol. 12, Nº 3, pp. 207-218.
- ✓ Fritzsche, D. & OZ, E. (2007). Personal Values Influence on the Ethical Dimension of Decision Making. *Journal of Business Ethics*, Vol. 75, Nº 4, pp. 335-343.
- ✓ Ford, R.C. & Richardson, W.O. (1994). Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature. *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, Nº 3, pp. 205-221.
- ✓ Forsyth, D. (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 39, Nº 1, pp. 175-184.

- ✓ Forte, A. (2004). Business Ethics: A Study of the Moral Reasoning of Selected Business Managers and the Influence of Organizational Ethical Climate. *Journal of Business Ethics*, Vol. 51, Nº 2, pp. 167-173.
- ✓ Fulmer, W. E. & Cargile, R. B. (1987). Ethical Perceptions of Accounting Students: Does Exposure to a Code of Professional Ethics Help?. *Issues in Accounting Education*, Vol. 2, Nº 2, pp. 207-219.
- ✓ Gaa, J. C. (1995). Moral Judgment and Moral Cognition: A Comment. In L. Ponemon Ed., *Research on Accounting Ethics* (pp. 253-265). Greenwich: JAI Press.
- ✓ Gaumnitz, R. B. & Lere, C. J. (2004). A Classification Scheme for Codes of Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 49, Nº 4, pp. 329-335.
- ✓ Gebler, D. (2006). Is Your Culture a Risk Factor? *Business and Society Review*, Vol. 111, Nº 3, pp. 337-362.
- ✓ Geiger, M. A. & O'Connell, T. B. (1998/9). Accounting Student Ethical Perceptions: An Analysis of Training and Gender Effects. *Teaching Business Ethics*, Vol. 2, Nº 4, pp.371-388.
- ✓ Ghiraldelli, Jr. P. (2003). *Introdução à Filosofia*. S. Paulo: Manole.
- ✓ Giroux, G. (1991). La Déontologie Professionnelle dans le Champ du Journalisme. Portée et Limites. *Communication*, Vol. 12, Nº 2, pp. 117-138.
- ✓ Green, S., & Weber, J. (1997). Influencing Ethical Development: Exposing Students to the AICPA Code of Conduct. *Journal of Business Ethics*, Vol. 16, Nº 8, pp. 777-790.
- ✓ Greenfeld, A. C., Norman, C. S., & Wier, B. (2008). The Effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior. *Journal of Business Ethics*, Vol. 83, Nº 3, pp. 419-434.
- ✓ Guidice, R. M., Alder, G. S. & Phelan, S. E. (2009). Competitive Bluffing: An Examination of a Common Practice and its Relationship with Performance. *Journal of Business Ethics*, Vol. 87, Nº 4, pp. 535-553.
- ✓ Guimarães, A. J. (2012). Da Responsabilidade Infinita. Uma visão sobre o Código Deontológico da Associação Portuguesa de Gestores do Património Cultural. *Millenium*, Vol. 42, pp. 161-173.
- ✓ Guimarães, J. F. C. (2009). *A Profissão, As Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal*. Porto: Grupo Editorial Vida Económica.
- ✓ Hayibor, S. & Wasieleski, D. M. (2009). Effects of the Use of Availability Heuristic on Ethical Decision-Making in Organizations. *Journal of Business Ethics*, Vol. 84, Nº 1, pp. 151-165.

- ✓ Harris, J. R. (1989). Ethical Values and Decision Processes of Male and Female Business Students. *Journal of Education for Business*. Vol. 64, N° 5, pp. 234-238.
- ✓ Hartikainen, O. & Torstila, S. (2004). Job-Related Ethical Judgment in the Finance Profession. *Journal of Applied Finance*, Vol. 14, N° 1, pp. 62-76.
- ✓ Heagy, C.D. & Lehmann, C. M. (2005). Is PBL and Improved Delivery Method for the Accounting Curriculum? *Advances in Accounting Education*, Vol. 7, pp. 225-251.
- ✓ Helliar, C. & Bebbington, J. (2004). *Taking Ethics to Heart*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- ✓ Herington, C. & Weaven, S. (2008). Improving Consistency for DIT Results Using Cluster Analysis. *Journal of Business Ethics*, Vol. 80, N° 3, pp. 499-514.
- ✓ Hildebeitel, K. M. & Jones, K. S. (1992). An Assessment of Ethics Instruction in Accounting Education, *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, N° 1, pp. 37-46.
- ✓ Hoffman, W.M. & Moore, J.M. (1990). *Business Ethics*. New York: McGraw-Hill.
- ✓ Hofstede, G. H. (1984). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage.
- ✓ Ho, J. A. (2010). Ethical Perception: Are Differences between Ethnic Groups Situation Dependent? *Business Ethics: A European Review*, Vol.19, N° 2, pp. 154-182.
- ✓ Hopkins, W. E. Hopkins, S. A., & Mitchell, B. C. (2008). Ethical Consistency in Managerial Decisions. *Ethics and Behavior*, Vol. 18, N° 1, pp. 26-43.
- ✓ Hunt, Shelby. D. & Vitell, S. J. (1986). A General Theory of Marketing Ethics. *Journal of Macromarketing*, Vol. 6, N° 5, pp. 5-16.
- ✓ Hwang, D., Staley, B., Chen, Y. T. & Lan, J. (2008). Confucian Culture and whistle-blowing by Professional Accountants: An Exploratory Study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23, N° 5, pp. 504-526.
- ✓ Jeffrey, C. (1993). Ethical Development of Accounting Students, Non-Accounting Business Students, and Liberal Arts Students. *Issues in Accounting Education*, Vol. 8, N° 1, pp. 86-96.
- ✓ Jeffrey, C., Dilla, W. & Weatherholt, N. (2004). The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 14, N° 3, pp. 553-579.
- ✓ Johnstone, K. M. & Biggs, S. F. (1998). Problem-Based Learning: Introduction, Analysis, and Accounting Curricula Implications. *Journal of Accounting Education*, Vol. 16, N°s 3/4, pp. 407-427.
- ✓ Jones, Thomas M. (1991). Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: an Issuecontingent Model. *The Academy of Management Review*. Vol.16, N° 5, pp. 266-395.

- ✓ Kant, I. (2007). *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Tradução de Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70 Lda.
- ✓ Karacaer, S., Gohar, R., Aygün, M. & Sayin, C. (2009). Effects of Personal Values on Auditor's Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional Auditors. *Journal of Business Ethics*, Vol. 88, Nº 1, pp. 53-64.
- ✓ Krambia-Kapardis, M. & Zopiatis, A. A. (2008). Unchartered Territory: Investigating Individual Business Ethics in Cyprus. *Business Ethics: A European Review*, Vol. 17, Nº 2, pp. 138-148.
- ✓ Lampe, J. & Finn, D. (1992). A Model of Auditors Ethical Decision Processes, Auditing. *A Journal of Practice and Theory*, Vol. 11, pp. 33-59.
- ✓ Lampe, J. (1996). The Impact of Ethics Education in Accounting Curricula. In L. A. Ponemon Ed., *Research on Accounting Ethics* (pp. 187-220). Greenwich: JAI Press.
- ✓ Larousse (1998). *Nova Enciclopédia Larousse*. Lisboa: Círculo de Leitores.
- ✓ Lisboa, Lázaro Plácido (1997). *Ética Geral e Profissional em Contabilidade*. Brasil: Editora Atlas.
- ✓ Loe, W. T., Ferrell, L. & Mansfield, P. (2000). A Review of Empirical Studies Assessing Ethical Decision Making in Business. *Journal of Business Ethics*, Vol. 25, Nº 3, pp. 185-204.
- ✓ Loeb, S. E. (1991). The Evaluation of "Outcomes" of Accounting Ethics Education. *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, Nº 2, pp. 77-84.
- ✓ Lovell, A. (2005). *Ethics in Business: A Literature Review*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- ✓ Machado, C. (2005). Ética: da e na Formação. *Revista Portuguesa de Pedagogia*, Vol. 39, Nº 3, pp. 129-134.
- ✓ Marquardt, N. (2010). Implicit Mental Processes in Ethical Management Behavior. *Ethics and Behavior*, Vol. 20, Nº 2, pp. 128-148.
- ✓ Marquardt, N. & Hoeger, R. (2009). The Effect of Implicit Moral Attitudes on Managerial Decision-Making: An Implicit Social Cognition Approach. *Journal of Business Ethics*, Vol.85, Nº 1 extraordinary, pp. 157-171.
- ✓ Marques, P. A. & Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession. *Journal of Business Ethics*, Vol. 86, Nº 2, pp. 227-242.
- ✓ Marta, J., Singhapakdi, A. & Kraft, K. (2008). Personal Characteristics Underlying Ethical Decisions in Marketing Situations: A Survey of Small Business Managers. *Journal of Small Business Management*, Vol. 46, Nº 4, pp. 589-606.

- ✓ McCarthy, I. N. (1997). Professional Ethics Code Conflict Situations: Ethical and Value Orientation of Collegiate Accounting Students". *Journal of Business Ethics*, Vol 16, N°s. 12/13, pp. 1467-1473.
- ✓ McCrae, R. (2006). O que é Personalidade?. In C. Flores-Mendoza & R. Colom-Maranan Orgs., *Introdução à Psicologia das Diferenças Individuais*- Porto Alegre: Artmed.
- ✓ McCullough, P. M. & Faught, S. (2005). Rational Moralists and Moral Rationalists Value-Based Management: Model, Criterion and Validation. *Journal of Business Ethics*, Vol. 60, N° 2, pp. 195-205.
- ✓ McFadden, C. J. (1961). *Medical ethics*. Philadelphia: FA Davis.
- ✓ McPhail, K. (2006). *Ethics and the Individual Professional Accountant: A Literature Review*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- ✓ McKinney, J. A., Emerson, T. L. & Neubert, M. J. (2010). The Effects of Ethical Codes on Ethical Perceptions of Actions toward Stakeholders. *Journal of Business Ethics*, Vol. 97, N° 4, pp. 505-516.
- ✓ Mencl, J., & May, D. R. (2009). The Effects of Proximity and Empathy on Ethical Decision-Making: An Exploratory Investigation. *Journal of Business Ethics*, Vol. 85, N° 2, pp. 201-226.
- ✓ Mercier, S. (2003). *A Ética nas Empresas*. Porto: Edições Afrontamento.
- ✓ Merrill, J. (1997). *Journalism Ethics-Philosophical Foundations for News Media*. Nova Iorque: St. Martins's Press.
- ✓ Moberg, D. & Caldwell, D. F. (2007). An Exploratory Investigation of the Effect of Ethical Culture in Activating Moral Imagination. *Journal of Business Ethics*, Vol. 73, N° 2, pp. 193-204.
- ✓ Molyneaux, D. (2008). *What do you now? Ethical Issues Encountered by Chartered Accountants*. Edinburgh: The Institute of chartered Accountants of Scotland.
- ✓ Moreira, J. M. (1999). *A Contas com a Ética Empresarial*. Cascais: Principia, Publicações Universitárias e Científicas.
- ✓ Morgan, R. B. (1993). Self- and Co-Worker Perceptions of Ethics and their Relationships to Leadership and Salary. *Academy of Management Journal*, Vol. 36, N° 1, pp. 200-214.
- ✓ Neidermeyer, P. E., Tuten, T. L. & Neidermeyer, A. A. (2003). Gender Differences in Auditors Attitudes towards Lowballing: Implications for Future Practice. *Woman in Management Review*, Vol. 18, N° 8, pp. 406-413.
- ✓ Nguyen, N. T., Basuray, M. T., Smith, W. P., Kopka, D. & McCulloh, D. N. (2008). Moral Issues and Gender Differences in Ethical Judgment Using Reidenbach and Robin's (1990)

- Multidimensional Ethics Scale: Implications in Teaching Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 77, Nº 4, pp.417-430.
- ✓ O'Fallon, M. J. & Butterfield, K. D. (2005). A Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: 1996–2003. *Journal of Business Ethics*, Vol.59, Nº 4, Parte 1, pp. 375-413.
  - ✓ O'Fallon, M. J. & Butterfield, K. D. (2011). Moral differentiation: Exploring boundaries of the “Monkey See, Monkey Do” perspective. *Journal of Business Ethics*, Vol. 102, Nº 3, pp. 379-399.
  - ✓ O'Leary, C. & Stewart, J. (2007). Governance Factors Affecting Internal Auditors Ethical Decision-Making: An Exploratory Study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Nº 8, pp. 787-808.
  - ✓ Oliveira, C. (2007). A Evolução do Conceito Ética. *Rev. Dirigir para Chefias e Quadros*, Nº 98, pp. 28-31.
  - ✓ Oumlil, A. B. & Balloun, J. L. (2009). Ethical Decision-Making Differences between American and Moroccan Managers. *Journal of Business Ethics*, Vol. 84, Nº 4, pp. 457-478.
  - ✓ Owoso, V. (2002). Mitigating Gender-Specific Superior Ethical Sensitivity when Assessing Likelihood of Fraud Risk. *Journal of Managerial Issues*, Vol. 14, Nº 3, pp. 360-374.
  - ✓ Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. & Chen, L. (2007). The Impact of Codes of Ethics and Experience on Auditor Judgments. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Nº 6. pp. 566-589.
  - ✓ Pierce, A. (2006). *Ethics and the Professional Accounting Firm: A Literature Review*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
  - ✓ Pierce, B. & Sweeney, B. (2010). The Relationship between Demographic variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants. *International Journal of Auditing*, Vol.14, Nº 1, pp.79-99.
  - ✓ Ponemon, L. A. (1990). Ethical Judgements in Accounting: A Cognitive-Developmental Perspective, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 1, Nº 2, pp. 191-215.
  - ✓ Ponemon, L. A. (1993). Can Ethics be Taught in Accounting?. *Journal of Accounting Education*, Vol. 11, Nº 2, pp. 185-209.
  - ✓ Ponemon, L. A. & Gabhart, L. R. D. (1993). *Ethical Reasoning in Accounting and Auditing*. Canada: Canadian Certified General Accountants- Research Foundation.
  - ✓ Premeaux, S. F. (2009). The Link between Management behavior and Ethical Philosophy in the Wake of the Enron Convictions. *Journal of Business Ethics*, Vol. 85, Nº 1, pp. 13-25.

- ✓ Quivy, R. & Campenhoudt, L. (1998). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Lisboa: Editora Gradiva.
- ✓ Randall, M. D. & Gibson, M. A. (1990). Methodology in Business Ethics Research: A Review and Critical Assessment. *Journal of Business Ethics*, Vol. 9, Nº 6, pp. 457-471.
- ✓ Rego, A., Cunha. M., Costa. N., Gonçalves. H. & Cardoso. C. (2006). *Gestão Ética e Socialmente Responsável*. Lisboa: Editora RH.
- ✓ Reidenbach, E. R. & Robin, P. D. (1988). Some Initial Steps toward Improving the Measurement of Ethical Evaluations of Marketing Activities. *Journal of Business ethics*, Vol. 7, Nº 11, pp.871-879.
- ✓ Reidenbach, E. R. & Robin, P. D. (1990). Toward the Development of a Multidimensional Scale for Improving Evaluations of Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 9, Nº 8, pp. 639-653.
- ✓ Reidenbach, R. E., Robin, P. D. & Dawson, L. (1991). An Application and Extension of a Multidimensional Ethics Scale to Select Marketing Practices and Marketing Groups. *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 19, Nº 2, pp. 83-92.
- ✓ Reynolds, S. J. (2006). Moral Awareness and Ethical Predispositions: Investigating the Role of Individual Differences in the Recognition of Moral Issues. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 91, Nº 1, pp. 233-243.
- ✓ Rest, J. R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger.
- ✓ Robin, D. & Babin, L. (1997). Making Sense of the Research on Gender and Ethics in Business: A Critical Analysis and Extension. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 7, Nº 4, pp. 61-90.
- ✓ Rodrigues, L. L., Gomes, D. & Craig, R. (2003). Corporatism, Liberalism and the Accounting Profession in Portugal since 1755. *Accounting Historians Journal*, Vol. 30, Nº 1, pp. 96-128.
- ✓ Rodrigues, L. L., Gomes, D. & Craig, R. (2004). Corporativismo, Liberalismo e a Profissão Contabilística em Portugal desde 1755. *Revista da Câmara do Técnicos Oficiais de Contas*, nº 46, pp. 24-39.
- ✓ Rogers, V. & Smith, A. (2001). Ethics, Moral Development, and Accountants-in-Training. *Teaching Business Ethics*, Vol. 5, Nº 1, pp. 1-20.
- ✓ Rokeach, M. (1973). *The Nature of Human Values*. Nova York: Free Press.
- ✓ Roozen. I., Pelsmacker. P. & Bostyn, F. (2001). The Ethical Dimensions of Decision Processes of Employees. *Journal of Business Ethics*, Vol. 33, Nº 2/2, pp. 87-99.

- ✓ Rottig, D., Koufteros, X., & Umphress, E. (2011). Formal Infrastructure and Ethical Decision Making: An Empirical Investigation and Implications for Supply Management. *Decision Sciences Journal*, Vol. 42, Nº 1, pp. 163-204.
- ✓ Roxas, M. L. & Stoneback, J. Y. (2004). The Importance of Gender across Cultures in Ethical Decision-Making. *Journal of Business Ethics*. Vol. 50, Nº 2, pp. 149-165.
- ✓ Ruedy, N. E. & Schweitzer, M. E. (2010). In the Moment: The Effect of Mindfulness on Ethical Decision Making. *Journal of Business Ethics*, Vol. 95, Nº1, pp. 73-87.
- ✓ Ruegger, D. & King, E. W. (1992). A Study of the Effect of Age and Gender upon Student Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, Nº 3, pp. 179-186.
- ✓ Sankaran, S. & Bui, T. (2003). Ethical Attitudes among Accounting Majors: An Empirical Study. *Journal of American Academy of Business, Cambridge*. Vol. 3, Nºs 1/2, pp. 71-77.
- ✓ Santos, A. (2000). A ética e a profissão, *Revista TOC*, Nº 4, p. 55.
- ✓ Santos, J. M (2001). *Relatório de Ética I - Ética da Comunicação*. Universidade da Beira do Interior.
- ✓ Schminke, M. & Ambrose, M. L. (1997). Asymmetric Perceptions of Ethical Frameworks of Men and Women in Business and Nonbusiness Settings. *Journal of Business Ethics*. Vol. 16, Nº 7, pp. 719-729.
- ✓ Schwartz, S. H. (1992). Universals in the Content and Structure of Values: Theoretical Advances and Empirical Tests in 20 countries. In M. P. Zanna Ed., *Advances in experimental social psychology* (Vol. 25, pp. 1-65). New York: Academic Press.
- ✓ Sennetti, J. T., Shawver, J. T. & Brancroft, C. P. (2004). The Moral and Cultural Reasoning of IPO Accountants: A Small Sample Study. In C. Jeffrey Ed., *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (Vol. 9, pp.101-128).Oxford: Elsevier.
- ✓ Serwinek, P. J. (1992). Demographic & Related Differences in Ethical Views Among Small Businesses. *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, Nº 7, pp. 555-566.
- ✓ Shafer, W. E. & Simmons, R. S. (2011). Effects of Organizational Ethical Culture on the Ethical Decisions of Tax Practitioners in Mainland China. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 24, Nº 5, pp. 647-668.
- ✓ Shaub, M. (1994). An Analysis of the Association of Traditional Demographic Variables With the Moral Reasoning of Auditing Students and Auditors. *Journal of Accounting Education*, Vol. 12, Nº 1, pp. 1-26.
- ✓ Sims, R. R. & Brinkmann, J. (2003). Enron Ethics (or: Culture Matters More than Codes). *Journal of Business Ethics*, Vol. 45, Nº 3, pp. 243-256.

- ✓ Sims, R. L. (2009). Collective versus Individualist National Cultures: Comparing Taiwan and U.S. Employee Attitudes toward Unethical Business Practices. *Business & Society*, Vol.48, Nº 1, pp. 39-59.
- ✓ Singer, Peter (2007). *Compendio de ética*. Versión Española de Jorge Vigil Rubio y Margarita Vigil. Madrid: Alianza Editorial.
- ✓ Smith, A. & Rogers, V. (2000). Ethics-Related Responses to Specific Situation Vignettes: Evidence of Gender-Based Differences and Occupational Socialization. *Journal of Business Ethics*, Vol. 28, Nº 9, pp. 73-86.
- ✓ Smith, N. C., Simpson, S. S. & Huang, C. (2007). Why Managers fail to do the Right Thing: An Empirical Study of Unethical and Illegal Conduct. *Business Ethics Quarterly*, Vol. 17, Nº 4, pp. 633-667.
- ✓ Sócrates e Platão (2004). *Vida, Pensamento e Obra*. Espanha: Editora Planeta De Agostini, S.A.
- ✓ Sousa, O. (2007). Evolução para Além da Sarbanes-Oxley, CCSA, *Revista de Auditoria Interna*, Janeiro/Março, n.º 25.
- ✓ Srour H. (1998). *Poder, Cultura e Ética nas Organizações*. Rio de Janeiro: Campus.
- ✓ Stanga, K. G. & Turpen, A. R. (1991). Ethical Judgements on Selected Accounting Issues: An Empirical Study. *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, Nº 10, pp. 739-747.
- ✓ Stevens, Betsy (1999). Communicating Ethical Values: A Study of Employee Perceptions. *Journal of Business Ethics*, Vol. 20, Nº 2, pp. 113-120.
- ✓ St. Pierre, K. E., Nelson, S. E. & Gabbin, L. A. (1990). A Study of the Ethical Development of Accounting Majors in Relation to Other Business and Nonbusiness Disciplines. *The Accounting Educators Journal*, Vol. 3, Nº 1, pp.23-35.
- ✓ Street, M. & Street, V. L. (2006). The Effects of Escalating Commitment on Ethical Decision-Making. *Journal of Business Ethics*, Vol. 64, Nº 4, pp. 343-356.
- ✓ Su, S. H. (2006). Cultural Differences in Determining the Ethical Perception and Decision-Making of Future Accounting Professionals: A Comparison between Accounting Students from Taiwan and the United States. *The Journal of American Academy of Business*, Vol. 9, Nº 1, pp.147-158.
- ✓ Sweeney, B., Arnold, D. & Pierce, B. (2010). The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions. *Journal of Business Ethics*, Vol. 93, Nº 4, pp. 531-551
- ✓ Sweeney, B. & Costello, F. (2009). Moral Intensity and Ethical Decision-Making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and Business Students. *Accounting Education: An International Journal*, Vol.18, Nº 1, pp. 75-97.

- ✓ Tate, S. L. & Grein, B. M. (2009). That's the Way the Cookie Grumbles: An Attribute Sampling Application. *Accounting Education*. Vol. 18, Nº 2, pp. 159-181.
- ✓ Teixeira, J. (2007). *A Filosofia Moral de São Tomás de Aquino*. Lisboa: Faculdade de Ciências Humanas/Universidade Católica Portuguesa.
- ✓ Torre L., & Proença T. (2010). O Género e a Tomada de Decisão Ética dos Técnicos Oficiais de Contas: Um Estudo Empírico em Portugal. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, Nº 10, pp. 77-110.
- ✓ Trevino, L. K. (1986). Ethical Decision Making in Organizations: a Person-Situation Interactionist Model. *Academy of Management Review*, Vol. 11, Nº 3, p. 601-617.
- ✓ Trevino, L. K., Weaver, G. R. & Reynolds, S. J. (2006). Behavioral Ethics in Organizations: A Review. *Journal of Management*, Vol. 32, Nº 6, pp. 951-990.
- ✓ Valentine, S. R. & Rittenburg, T. L. (2007). The Ethical Decision-Making of Men and Women Executives in International Business Situations. *Journal of Business Ethics*, Vol. 71, Nº 2, pp.125-134.
- ✓ Vieira, R., Major, M.J. & Robalo, R. (2009). *Investigação Qualitativa em Contabilidade*. Em M.J. Major & R. Vieira Eds., *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- ✓ Vitell, S., Bing, M., Davidson, H., Ammeter, A., Garner, B. & Novicevic, M. (2009). Religiosity and Moral Identity: The Mediating Role of Self-Control. *Journal of Business Ethics*, Vol. 88, Nº 4, pp. 601-613.
- ✓ Wajcman, J. (1996). Desperately Seeking Differences: Is Management Style Gendered?. *British Journal of Industrial Relations*, Vol. 34, Nº 3, pp. 333-349.
- ✓ Watson, G., & Berkley, R. A. (2008). Testing the Value-Pragmatics Hypothesis in Unethical Compliance. *Journal of Business Ethics*, Vol.87, Nº 4, pp. 463-476.
- ✓ Watson, G. W., Berkley, R. A. & Papamarcos, S. D. (2009). Ambiguous Allure: The Value-Pragmatics Model of Ethical Decision Making. *Business and Society Review*, Vol. 114, Nº 1, pp. 1-29.
- ✓ Weaver, G. R. (1993). Corporate Codes of Ethics: Purpose, Process and Content Issues. *Business and Society*. Vol. 32, Nº 1, pp. 44-58.
- ✓ Weeks, W. A., Moore, C. W., McKinney, J. A. & Longenecker, J. G. (1999). The Effects of Gender and Career Stage on Ethical Judgment. *Journal of Business Ethics*, Vol. 20, Nº 4, pp. 301-313.
- ✓ Westerman, J. W., Beekun, R. I., Stedham, Y., & Yamamura, J. (2007). Peers versus National Culture: An Analysis of Antecedents to Ethical Decision-Making. *Journal of Business Ethics*, Vol.75, Nº 3, pp. 239-252.

- ✓ Wimalasiri, J. S., Pavri, F. & Jalil, K. A. A. (1996). An Empirical Study of Moral Reasoning among Managers in Singapore. *Journal of Business Ethics*, Vol. 15, Nº 12, pp. 1331-1341.
- ✓ Wood, G. & Rimmer, M. (2003). Codes of Ethics: What Are They Really and What Should They Be? *International Journal of Value-Based Management*, Vol.16, Nº 2, pp. 181-195.
- ✓ Wunenburger, J. J. (1993). *Questions d'éthique*. Paris : Presses Universitaires de France.
- ✓ Xu, Y. & Yang, Y. (2010). Student Learning in Business Simulation: an Empirical Investigation. *Journal of Education for Business*, Vol. 85, Nº 4, pp. 223-228.
- ✓ Zgheib, P. W. (2005). Managerial Ethics: An Empirical Study of Business Students in the American University of Beirut. *Journal of Business Ethics*, Vol. 61, Nº 1, pp. 69-78.
- ✓ Zhang, J., Chiu, R. & Wei, L. (2009). Decision-Making Process of Internal Whistleblowing Behavior in China: Empirical Evidence and Implications. *Journal of Business Ethics*, Vol. 88, Nº 1, pp. 25-41.
- ✓ Zhuang, J., Thomas, S. & Miller, D. L. (2005). Examining Culture's Effect on Whistleblowing and Peer Reporting. *Business & Society*, Vol.44, Nº 4, pp. 462-486.

### **Legislação**

- ✓ Decreto-Lei nº 45 103, de 1 de Julho de 1963, aprova o Código da Contribuição Industrial.
- ✓ Portaria nº 420/76 de 14 de Julho, estabelece as condições de inscrição como técnicos de contas na Direcção Geral das Contribuições e Impostos.
- ✓ Decreto-Lei nº 442-B de 30 de Novembro de 1988, aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)
- ✓ Decreto-Lei nº 20-A/90 de 15 de Janeiro, aprova o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras.
- ✓ Decreto-Lei nº 265/95 de 17 de Outubro, é regulamenta a profissão e surge a Associação dos Técnicos de Contas.
- ✓ Decreto -Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, Aprova o Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- ✓ Regulamento n.º 1606/2002 de 19 de Julho da CE (atual EU), trata da aplicação das normas internacionais de contabilidade nos países membros da EU.
- ✓ Decreto-Lei n.º 310/2009 de 26 de Outubro, vem proceder à revisão do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, alterando, desde logo, a denominação desta associação pública de profissionais para Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

### **Páginas eletrônicas consultadas**

- ✓ Azevedo, A. (2010). Ética e consciência social. *Diário Económico*, 16 de Junho, p. 11. Disponível em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/DiarioEconomico16Junho.pdf> acessado em 18 de Julho de 2013.
- ✓ Colby, Anne & Kohlberg, Lawrence (1987). *The Measurement of Moral Judgment Vol. 2 Standard Issue Scoring Manual*. Cambridge University Press. Disponível em [http://books.google.pt/books?id=YUhdVqLr5YMC&printsec=frontcover&hl=pt-PT&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](http://books.google.pt/books?id=YUhdVqLr5YMC&printsec=frontcover&hl=pt-PT&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false) acessado em 08 de Abril de 2013.
- ✓ Cooper, D. R. & Schindler (2003). *Métodos de Pesquisa em Administração (7 Ed.)*. Porto Alegre: Bookman. Disponível em [http://books.google.pt/books?id=lpfVATveeckC&pg=PA108&hl=pt-PT&source=gbs\\_toc\\_r&cad=4#v=onepage&q&f=false](http://books.google.pt/books?id=lpfVATveeckC&pg=PA108&hl=pt-PT&source=gbs_toc_r&cad=4#v=onepage&q&f=false) acessado em 30 de Setembro de 2013.
- ✓ Costa, A. (2010). *Ética em Contabilidade*. Projeto de Tese de Doutoramento. Programa Doutoral em Contabilidade da Universidade do Minho. Disponível em [http://www.aeca.es/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xviiicongresoaecca/cd/46a.pdf](http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xviiicongresoaecca/cd/46a.pdf) acessado em 18 de Maio de 2012.
- ✓ Daineze, M. A. (2003). *Códigos de Ética Empresarial e as Relações da Organização com seus Públicos*. Universidade de São Paulo. Prêmio Ethos-Valor. Categoria graduação. Valor (3 Ed.). Disponível em <http://www.uniethos.org.br> e acessado em 21 de Abril 2013.
- ✓ Estatuto da Aula do Comércio, de 19 de Abril de 1759, confirmados por Alvará de 21 de Maio de 1759. Disponível em [http://www.infocontab.com.pt/historia/download/estatutosAula\\_Comercio\\_PT.pdf](http://www.infocontab.com.pt/historia/download/estatutosAula_Comercio_PT.pdf) e acessado em 03 de Outubro de 2013.
- ✓ Guy, M. (1990). *Ethical Decision Making in Everyday Work Situations*. Quorum Books. Westport. Disponível em <http://books.google.com.br/books?id=zsb3e9wSW7wC&pg=PR4&lpg=PP1&dq=Ethical+Decision+Making+in+Everyday+Work+Situations&hl=pt-PT> e acessado em 07 de Abril de 2013.
- ✓ Humberg, M. E. (2005). Entrevista concedida ao *site* Ética Empresarial em 31 Nov. 2005. Disponível em <http://www.eticaempresaria.com.br> acessado em 21 de Abril de 2013.

- ✓ Kabat-Zinn, Jon (1990). *Full Catastrophe Living: Using the Wisdom of Your Body and Mind to Face Stress, Pain, and Illness*. Delacorte, New York. Disponível em [http://www.amazon.com/Full-Catastrophe-Living-Wisdom-Illness/dp/0385303122#reader\\_0385303122](http://www.amazon.com/Full-Catastrophe-Living-Wisdom-Illness/dp/0385303122#reader_0385303122) e acedido em 28 de Abril de 2013.
- ✓ Ordem dos Técnicos de Contas (2011). Relatório e Contas de 2011. Disponível em <http://www.otoc.pt/pt/a-ordem/relatorios-e-orcamentos/> e acedido em 03 de Novembro de 2013.
- ✓ Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (2012). Disponível em <http://www.otoc.pt/pt/a-ordem/lista-de-toc-e-sociedades-profissionais/lista-de-toc-artigo-18-do-eotoc/> e acedido em 18 de Abril de 2012.
- ✓ Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (2013). Disponível em <http://www.otoc.pt/pt/a-ordem/historia/> e acedido em 07 de Abril de 2013.
- ✓ Sox – A Lei de Sarbanes Oxley – Act. (2002). Tradução do IPAI, disponível em [http://www.igfse.pt/upload/docs/gabdoc/2007/AIsec/A\\_Lei\\_Sarbanes](http://www.igfse.pt/upload/docs/gabdoc/2007/AIsec/A_Lei_Sarbanes) e acedido em 07 de Abril de 2013.
- ✓ Weber, Max (1919). *Le Savant et le Politique*. Disponível em [http://classiques.uqac.ca/classiques/Weber/savant\\_politique/Le\\_savant.pdf](http://classiques.uqac.ca/classiques/Weber/savant_politique/Le_savant.pdf) e acedido em 16 de Abril de 2013.
- ✓ Código de ética do IFAC. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf> e acedido em 7 de Outubro de 2013.