

## **Estudos Organizacionais**

**DILEMAS ÉTICOS GERENCIAIS:  
RELATOS DE ESTAGIÁRIOS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

## Resumo

A Contabilidade é uma ciência social aplicada que compõe, junto com a Administração e a Economia, as chamadas Ciências Gerenciais. Nesse âmbito, os Administradores são responsáveis pela gestão das entidades e fornecem dados para o trabalho da Contabilidade. Ela faz o processamento dos dados e elabora as informações úteis que resultam em relatórios econômicos, financeiros e sociais. Nesse contexto, o objetivo deste artigo é identificar e analisar aspectos dos dilemas éticos no âmbito das Ciências Contábeis e Gerenciais que os discentes presenciaram na fase de estágio profissional. Utilizou-se de pesquisa qualitativa com aplicação de uma pergunta aberta aos participantes enviada por meio do formulário Google a um grupo de discentes e ex-discentes do curso de bacharel em Ciências Contábeis de uma universidade federal. A análise de dados foi interpretativa mediante a análise de conteúdo de Bardin e a Teoria Disposicional de Bourdieu. As respostas descritivas foram apresentadas em *itálico* e com letra no tamanho 10, respeitando a íntegra da redação. Um dos principais resultados apontou a disciplina de ética como obrigatória, sendo que ela deve permitir ao discente um discernimento reflexivo em relação a forma de agir moralmente no meio corporativo. Outro resultado evidenciou que, na fase de estágio em escritórios de contabilidade para micro, pequenas e médias empresas, os discentes vivenciam diversos dilemas éticos contábeis que fazem parte das Ciências Gerenciais.

**Palavras-chave:** Dilemas éticos. Contabilidade. Gerenciais. *Habitus*.

## Abstract

Accounting is an applied social science that makes up, together with Administration and Economics, the so-called Management Sciences. In this context, the Directors are responsible for managing the entities and provide data for the Accounting work. It processes the data and produces useful information that results in economic, financial and social reports. In this context, the objective of this article is to identify and analyze aspects of the ethical dilemmas within the scope of Accounting and Management Sciences that the students witnessed during the professional internship phase. Qualitative research was used with the application of an open question to participants sent through the Google form to a group of students and former students of the Bachelor's Degree in Accounting at a federal university. Data analysis was interpretive using Bardin's content analysis and Bourdieu's Dispositional Theory. The descriptive responses were presented in italics and in font size 10, respecting the entire wording. One of the main results pointed out the discipline of ethics as mandatory, and it should allow the student a reflective discernment in relation to the way of acting morally in the corporate environment. Another result showed that, in the internship phase in accounting offices for micro, small and medium-sized companies, students experience several ethical accounting dilemmas that are part of the Management Sciences.

**Keywords:** *Ethical dilemmas. Accounting. Managerial. Habitus.*

## 1. Introdução

A Contabilidade é uma ciência social aplicada que compõe, junto com a Administração e a Economia, as chamadas Ciências Gerenciais. Ela tem como objetivo fornecer informações com utilidade para a tomada de decisões. No exercício da profissão, as decisões envolvem relações entre o contador e os diversos agentes com interesses divergentes que culminam em conflitos relacionais. Na sua carreira, o profissional contábil pode deparar com situações que tendem a persuadir sua atuação para fins ilícitos, em prol de benefícios para um determinado grupo.

Nesse contexto, a conduta do profissional deve ser norteadada pela ética profissional e pelos seus *habitus*. Nessa vertente, utilizou-se a Teoria Disposicional de Bourdieu. Para o campo da ética gerencial, recorreu-se aos estudos de Sá (2013) e Hendriksen & Breda (1999); pesquisadores renomados na Contabilidade. Para eles, o campo da ética envolve a complexidade do pressuposto defendido pela filosofia de Sócrates “como se deve agir”.

No campo gerencial, a Contabilidade fornece informações úteis para as decisões de diversos usuários, em especial os Administradores. Através da gestão dos negócios, eles fornecem dados para a Contabilidade. Com suas técnicas, essa ciência produz as informações dos relatórios econômicos, financeiros e sociais.

Sá (2013) e Hendriksen & Breda (1999) enfatizam que os teóricos da ética propõem diversas perspectivas da ética que permeiam as decisões gerenciais. Algumas vão ao encontro dos acontecimentos reais e do gerenciamento de resultados no campo dos negócios. Elas inserem na categoria da ética “deontológica” e da “teleológica”. A primeira enfatiza o motivo para alcançar o objetivo, e a segunda se concentra no próprio objetivo.

Portanto, existe a necessidade da atenção dos profissionais contábeis e das ciências gerenciais para a dimensão ética e a relevância de suas atividades, bem como do quão vitais são as atitudes moralmente corretas para a continuidade institucional e a promoção do bem-estar social. O argumento da assertiva fundamenta no fato das atividades contábeis refletirem no nível macro e micro da economia. Por exemplo, os efeitos contábeis podem ser percebidos no âmbito do cumprimento dos tributos, das obrigações trabalhistas, das previdenciárias e do meio ambiente. As exemplificações denotam que o efeito da boa prática contábil transcende aos reflexos endógenos de entidades capitalistas.

Essa transcendência envolve a aprendizagem da ética contábil e norteia a atuação de contadores. O percurso deles se inicia com a formação do curso de bacharel em Ciências Contábeis, um curso com diversas disciplinas de formação técnica e humanística. No âmbito da educação contábil, a formação dos discentes de Ciências Contábeis deve contemplar a disciplina de ética. O conhecimento ético ajudará no enfrentamento dos dilemas éticos e na observância ao código de ética do profissional contábil. Alguns dilemas podem ser observados pelos discentes no decorrer do curso através de casos de ensino, situações evidenciadas em artigos científicos, palestras, eventos contábeis e pelo debate de acontecimentos divulgados pela mídia.

Após a realização da disciplina de ética nos negócios e diversos debates de discentes, docentes e palestrante, surgiram reflexões que despertaram para a construção do seguinte problema de pesquisa: quais são os dilemas éticos observados pelos discentes ao realizarem o estágio nos escritórios de contabilidade? Esses novos contadores podem deparar com situações cotidianas não condizentes com a moral e que podem afetar tanto o seu trabalho como as suas relações interpessoais, em especial com os Administradores. É necessário observar e

gerenciar os conflitos de interesses e de persuasões que surgem na relação com os clientes. O profissional deve avaliar suas decisões em prol do compromisso ao código de ética.

No cenário de relações sociais, profissionais, agenciamento e de conflitos de interesse, este artigo objetiva identificar e analisar quais são os dilemas éticos no âmbito das Ciências Contábeis e Gerenciais que os discentes presenciaram na fase de estágio profissional. Infelizmente atitudes não condizentes com a ética são fatos vivenciados por contadores e ao serem identificados precisam ser recusados. Cabe aos contadores uma autonomia no desempenho de suas atividades e um papel de orientador aos administradores. Muitas vezes, esses desconhecem os princípios da Contabilidade, as suas características qualitativas e a legislação pertinente ao seu negócio. O contador não deve assumir riscos derivados das decisões de gestores e de proprietários do capital que se baseiam em fraudes e gerenciamento de resultados ilícitos.

Um dos resultados deste artigo é que a disciplina de ética deve ser obrigatória e deve permitir aos discentes um discernimento reflexivo em relação a forma de agir moralmente no meio corporativo. Outro resultado apontou que, na fase de estágio em escritórios de contabilidade para micro, pequenas e médias empresas, os discentes vivenciam diversos dilemas éticos contábeis que fazem parte das Ciências Gerenciais.

Utilizou-se da pesquisa qualitativa com aplicação de uma pergunta aberta aos participantes. Para esse fim, a mesma foi enviada por meio do formulário Google a um grupo de discentes e ex-discentes do curso de bacharel em Ciências Contábeis. O curso pertence a uma instituição pública federal, a qual optamos por omissão do seu nome e da localidade onde os discentes atuaram. A análise de dados foi interpretativa mediante a análise de conteúdo de Bardin e a Teoria Disposicional de Bourdieu. As respostas descritivas foram apresentadas em itálico, respeitando a íntegra da redação.

## **2.Referencial Teórico**

### **2.1 Definição de ética: as vertentes da ética e a abordagem de *habitus***

A palavra ética é proveniente do grego *ethos* e possui o significado de costume, maneira habitual de agir, índole. A ética é entendida como a ciência voltada para o estudo filosófico da ação e da conduta dos seres humanos. Sua premissa é diagnosticar se as condutas são praticadas em (des)conformidade com a razão. De acordo com Arruda; Whitaker; Ramos (2017, p.42) “Ética é a parte da filosofia que estuda a moralidade do agir humano; quer dizer, considera os atos humanos enquanto são bons ou maus”. Portanto, os atos humanos são objeto de estudo da ética, que possui caráter filosófico.

Nesse campo, a ênfase é saber como definir o bem que todas as pessoas devem praticar e que se encontra no campo da moralidade. Os termos moral e ética, por vezes, são ditos como conceitos semelhantes, mas há distinções entre eles. A diferenciação reside em compreender a ética como uma reflexão da moral e ter um posicionamento da mesma como uma ciência direcionada para os comportamentos humanos. Por outra vertente, percebe-se a moral como a forma ou a prática que expressa *habitus* e costumes de uma sociedade, designando a conduta individual de pessoas. Diante do exposto, neste trabalho, delineou-se a ética com visão nos *habitus* de Bourdieu e nas perspectivas éticas dos estudos de Sá (2013) e Hendriksen e Breda (1999).

O primeiro autor, Sá (2013) a partir de Baruch Espinosa, Thomas Hobbes, René Descartes destaca duas perspectivas da ética que podem ser engajadas na atuação contábil. A primeira é a concepção da ética como ciência que estuda a conduta dos seres humanos. Nesse âmbito, essencial é a reflexão dos meios que são utilizados para guiar essa conduta e sua reversão em prol do coletivo, ou seja, dos semelhantes. A segunda perspectiva enfatiza a ética como ciência que direciona ações em conformidade com modelos padronizados de conduta. Conduta que seja conveniente com os fins pretendidos, conduta que deve ser de ações baseadas na objetividade em prol do próprio Homem, ou seja, em prol do “eu” ou melhor em prol de um grupo específico.

No campo contábil, entendemos os semelhantes como sendo os *stakeholders* com suas visões de utilidade. Essa é uma teoria explicitada pelos autores Hendriksen e Breda (1999), os quais enfatizaram que a ética contábil deve transcender ao campo da utilidade econômica e precisa abranger uma dimensão informativa com base na confiabilidade, na justiça e na equidade. Esses atributos devem nortear o contador para o atendimento das características qualitativas da Contabilidade.

A especificação dessas características foi divulgada pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da resolução nº 1.374/11 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. O pronunciamento as segregou em duas categorias: características qualitativas fundamentais e características de melhoria. A relevância e a representação fidedigna inserem na primeira. Na segunda, encontram-se a comparabilidade, a verificabilidade, a tempestividade e a compreensibilidade.

A informação relevante é aquela capaz de contribuir e influenciar a tomada de decisão dos usuários. A representação fidedigna demonstra a realidade tanto financeira quanto econômica da empresa de forma verídica. A comparabilidade permite que os interessados dos relatórios façam a comparação e a análise dos dados em períodos distintos. A verificabilidade refere-se à possibilidade de diferentes usuários chegarem a um consenso após o exame das informações. A tempestividade prevê a informação em tempo hábil, ou seja, a disponibilidade dos relatórios em tempo oportuno para a tomada de decisão. Para finalizar, explicitamos que a compreensibilidade é a capacidade de fornecer a informação de maneira clara e concisa a distintos usuários contábeis (PASSONI, 2018).

Atrelando as características qualitativas da Contabilidade e as perspectivas éticas dos autores Sá (2013), Hendriksen e Breda (1999), argumentamos que os fundamentos de suas concepções contábeis estão em duas categorias éticas: a ética deontológica e a ética teleológica.

Na ética “deontológica” residem a preocupação com o que é bom e a argumentação que motivos maus jamais podem ser justificados por bons objetivos. Na “teleológica”, os teleólogos argumentam que objetivos maus viciam motivos bons (HENDRIKSEN; BREDA, 1999). Essas contradições entre os objetivos, os motivos que levam aos mesmos e os meios para concretização permeiam a prática contábil. Durante o seu exercício, os profissionais deparam com diversos dilemas éticos.

Os dilemas éticos podem ser conceituados como um processo de decisão ética que vai depender das características de cada ator e das situações dos contextos. No primeiro caso, as características individuais decorrem de tomada de decisão de cada pessoa. Suas atitudes são reflexos decorrentes de seus antecessores, dos valores que lhe foram ensinados e das suas relações sociais ao longo da vida. No caso dos fatores situacionais, os dilemas relacionam a ambientes em que os indivíduos estão inseridos como os ambientes profissional e acadêmico. Nesses meios, os indivíduos estarão sendo influenciados por diversos fatores como a alta gerência, as

recompensas, a remuneração, o código de conduta ética (FORD; RICHARDSON, 1994). Em especial, da academia para a prática, os discentes deparam com dilemas éticos contábeis realísticos quando iniciam os estágios. O estágio profissional é definido pela Lei 11788/2008 como:

Ato educativo escolar supervisionado, desenvolvido no ambiente de trabalho, que visa à preparação para o trabalho produtivo de educandos que estejam frequentando o ensino regular em instituições de educação superior, de educação profissional, de ensino médio, da educação especial e dos anos finais do ensino fundamental, na modalidade profissional da educação de jovens e adultos.

Diante do contexto desenvolvido, concebemos que o papel da ética é entender as ações e a moral, as julgando pela razão, estabelecendo limites para os atos, nos trazendo se é correta ou não conforme o cenário que se encontram. Nosso posicionamento, enquanto pesquisadores e observadores da prática contábil, é que a ética e a moral vão ao encontro de *habitus* teorizados por Bourdieu. Para o autor, *habitus* vem de uma gênese filosófica antiga explicitada pelo pensamento aristotélico e pela doutrina escolástica.

Fraga (2020) descreveu que Bourdieu trouxe em seus estudos uma nova noção conceitual para a noção de *habitus* a partir de 1960. O autor procurou revivenciar e inovar o *habitus* com a criação da Teoria Disposicional da Ação. Segundo Bourdieu (2011) e Wacquant (2013), a representatividade da teoria foi a capacidade de reintroduzir a capacidade inventiva dos agentes na antropologia estruturalista.

A Teoria Disposicional da Ação reside na construção das práticas de diversos atores que são as ações efetivadas para determinados fins, entre eles a finalidade econômica. No cenário dos negócios, ela é pluralizada por categorias de concorrência, poder, capital, racionalidade, interesse, utilidade, ganho e mercado. Assim, a referida teoria pode ser inserida no campo da ética, uma vez que envolve condições e jogos de interesse que requerem reflexão por parte dos profissionais sobre experiências vivenciadas. E são essas experiências que geram *habitus*, e esses vão se incorporando nos agentes individuais e se revelam em suas condutas gerenciais. (BOURDIEU, 2011) e (WACQUANT, 2013).

A construção de *habitus* acontece nas relações sociais, que podem ser no ambiente endógeno e exógeno, dos quais são causas e efeitos. Percebemos que os *habitus* adquiridos no decorrer da vida vão sendo acumulados como forma de conduta, sendo essa um diferencial na atuação profissional. As primeiras entidades responsáveis pela formação de *habitus* morais são as famílias. Em seguida, temos as redes de vizinhança, as instituições educacionais, as religiosas e os contextos profissionais que permeiam normas de condutas.

Através desse construto, evidenciamos que a ética como reflexão da moral se torna um capital cultural incorporado. Bourdieu (2011) enfatiza que os *habitus* são incorporados ao longo da vida e mediante as experiências que vão sendo acumuladas. *Habitus*, pela praxiologia, determinam as ações de bons profissionais que devem ser guiados por comportamentos éticos. Quando há práticas de comportamentos aéticos, os profissionais colocam em risco sua profissão, seu caráter, a continuidade das instituições e podem trazer prejuízos coletivos. Entre as diversas profissões, temos a do profissional contábil.

Nesse campo, a atuação da profissão depara com os fins exclusivos das instituições para as quais prestam serviços. A prática contábil se torna envolta por pressões e vários conflitos de interesse, de concorrência e de poder. Muitas vezes,

atender as determinações dos clientes de escritórios contábeis envolve atitudes aéticas. Com essa situação, as ordens devem ser recusadas pelos profissionais da Contabilidade. Como exemplo de pressão de grupos de interesse sobre a atividade contábil, Hendricken e Breda (1999, p. 148) exemplificam algumas questões contábeis relatadas pelo professor Stephen Zeff da Rice University:

A contabilização de despesas de pesquisa e desenvolvimento, provisões para auto-seguro e eventos catastróficos, empresas em fase pré-operacional, flutuações cambiais, arrendamentos, reestruturação de dívidas vencidas, inflação doméstica e variações de preços relativos, e custos de exploração e perfuração nas empresas da indústria petrolífera” têm provocado a atuação intensa de grupos de pressão.

Em síntese, no campo empresarial ocorre diversas persuasões que visam ao interesse de grupos minoritários. Nesse sentido, a inserção da ética empresarial como forma de gestão deve ser aplicada no cotidiano das atividades e deve abranger todas as profissões.

## **2.2 Ética no âmbito empresarial**

Segundo Moreira (1999) a ética empresarial é “o comportamento da empresa - entidade lucrativa - quando ela age em conformidade com os princípios morais e as regras do bem proceder aceitas pela coletividade (regras éticas)”. Ao adotarem uma postura ética, as empresas aumentam sua reputação, fortalecem seus vínculos com a sociedade e buscam ser justa com seus funcionários, clientes, sócios e governo.

Em consonância com a ética empresarial, as empresas também se preocupam com a responsabilidade social e promovem ações para realizar o bem-estar da sociedade. Algumas criam fundações com o objetivo de auxiliar o Estado nas atividades de interesse público. As fundações são conceituadas como pessoas jurídicas, sem fins lucrativos, com uma finalidade específica e de interesse coletivo. Para ser instituída é necessário a dotação inicial de recursos em dinheiro ou outros bens corpóreos ou incorpóreos, e precisa de estatuto e dirigentes aprovados pelo ministério Público - órgão que fiscaliza as atividades das fundações (SZAZI, 2006). De acordo com o artigo 62 do Código Civil (2002), as fundações somente poderão ser constituídas para as finalidades de:

I assistência social; II cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; III educação, IV saúde, V segurança alimentar e nutricional; VI defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável, VII pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; VIII promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos; IX atividades religiosas.

Retornando a questão da responsabilidade social, Lourenço (2003) destaca suas quatro dimensões: econômica, legal, ética e discricionária (ou filantrópica). Segundo o autor, a econômica prevalece em grande parte das empresas devido ao objetivo da obtenção da lucratividade e rentabilidade financeira. Pactuamos que essa responsabilidade está atrelada a necessidade da empresa de produzir bens e serviços a um preço competitivo. Com essa díade, ela poderá se manter no mercado, cumprindo de forma prioritária as obrigações com os usuários primários da Contabilidade (acionistas e investidores).

No âmbito da responsabilidade legal, Lourenço (2003) enfatiza que sua essência é a conduta correta da empresa. Essa envolve a ação e a percepção das pessoas em relação a atividade empresarial. Torna-se necessário que a corporação cumpra tanto aquilo que está descrito nas legislações de cada contexto, quanto o que foi acordado em conselhos e assembleias regionais.

Dando sequência nas dimensões, a responsabilidade ética significa que a sociedade espera alguns comportamentos éticos da empresa que não estão descritos em forma de lei. Os responsáveis pelas entidades devem estar prontos para eliminar condutas antiéticas advindos dentro da corporação e que pode afetar a sociedade. Para finalizar, mencionamos que a responsabilidade discricionária (filantrópica) se refere ao desejo da empresa em realizar obras sociais, fazer doações, dispor de recursos financeiros para a realização de projetos comunitários, entre outros. Nesse cenário, os objetivos empresariais não consideram somente a lucratividade e a rentabilidade. Eles inserem objetivos sociais e ambientais como parte indispensável à sustentabilidade de seus negócios (LOURENÇO, 2003).

Entre as dimensões de responsabilidade social, alertamos para a responsabilidade ética que deve ser efetiva nas organizações e precisa transcender o discurso escrito, de transparência e o midiático. Muitas vezes, são informações estratégicas para alavancar a imagem e os preços das ações no mercado acionário. A responsabilidade ética pode ser considerada como o núcleo das demais responsabilidades e a interação delas concretiza com o termo holístico conhecido por responsabilidade social.

De forma contínua, a ética empresarial que norteia a conduta de todos os atores internos e de stakeholders externos deve ir ao encontro das normas dos códigos de ética profissionais. Com inúmeros profissionais que fazem parte do quadro de colaboradores ou de prestadores de serviços, é necessário que suas ações nas empresas não infringem o código profissional.

No âmbito das profissões temos o Código de Ética do Contador (CEC, 2019). A respeito do mesmo, Dr. Scott (1941) retrata que o exercício da Contabilidade deve basear nos princípios da justiça, verdade e equidade. A justiça refere ao tratamento equitativo que deve ser dado a todos os interessados envolvidos na situação financeira e na econômica. A verdade norteia a atividade para que as contas não sejam preparadas com a finalidade de iludir alguém. E a equidade defende que as regras e os procedimentos contábeis não devem servir a um interesse especial.

Portanto, o alinhamento do código empresarial com o código de cada profissão é uma conduta ética, não podendo haver uma hierarquia entre eles. A ausência do alinhamento acarreta conflitos de interesses e pode desqualificar bons profissionais que tendem a ter vantagens individuais sem medir consequências.

### **2.3 Código de Ética Contábil**

O profissional contábil, além de ter como direcionador de condutas a moral que aprendem no decorrer da vida em sociedade, tem também um código a ser seguido. O objetivo do código é nortear de maneira correta a atuação do profissional nos exercícios de suas atividades e nos assuntos relacionados à profissão e classe. Um código que deve ser observado de forma concomitante com o código de ética das empresas.

O código de ética profissional é o guia mais importante de quem atua na área contábil. Ele direciona quais são as atitudes consideradas corretas para um profissional de contabilidade (MARTINS, 2018). Seu objetivo é orientar o

comportamento do contador, no que lhe concerne a profissão, a como se portar conforme os padrões éticos, que são benquistos pela sociedade (LIMA, 2020). Para Lisboa (1997), o código inibe práticas antiéticas e sua principal função deve estar relacionada à justiça e à distinção de seus membros.

Segregamos o código de ética em temas discutidos no decorrer da norma, são eles: deveres, vedação e previsibilidades; valor e publicidade dos serviços profissionais e penalidades. Em termos da relação entre o contador e seu cliente ou empregador, chamou atenção o artigo do código de ética quanto ao quesito de deveres, vedação e permissibilidades orientando ao profissional no caso em que deparar com uma situação adversa. Assim, o contador deve “Comunicar, desde logo, ao cliente ou ao empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa gerar riscos e ameaças ou influir na decisão daqueles que são usuários dos relatórios e serviços contábeis como um todo” (CEC, p.85, 2019).

Além dessa situação, um fato bastante debatido no meio profissional é o marketing dos serviços prestados. Esse ponto foi esclarecido pelo novo Código do Profissional Contábil no tópico de valor e publicidade dos serviços contábeis. O mesmo explicita diversos requisitos de como deve funcionar o serviço do contador. Em um deles, o Código de Ética do Contador (CEC, 2019) versa que a publicidade dos serviços contábeis precisa ser informativa, com discrição e sem exageros e deve ter o cuidado da não mercantilização dos serviços.

São diversas normas de condutas a serem seguidas e respeitadas que envolvem os profissionais, a classe e os clientes. A não observância pode acarretar em penalidades. No código, elas são divididas em erros ou falhas, atenuantes e agravantes. Um dos itens, conforme a norma do código (2019), é que, a depender da transgressão da norma, o profissional de contabilidade pode receber uma das seguintes penalidades: advertência reservada, censura reservada ou censura pública. Conforme Lima (2020, p.5) as sanções são:

Advertência reservada – é um comunicado feito sobre o descumprimento de algo, de uma maneira mais reservada pelo conselho responsável; Censura Reservada – refere-se a censura realizada pelo conselho, informando sobre o descumprimento da norma do CEPC; Censura Pública: uma punição, ao qual quem sofre são aquelas profissões tem que órgão regulador, punição revelada em meio de comunicação, e menciona-se o nome do indivíduo e seu respectivo motivo pela qual está sofrendo a censura e punição.

Como observância do conhecimento do Código de Ética Contábil, ressaltamos que é dever dos profissionais de Contabilidade seguir o código de ética para que exerçam suas atividades de maneira correta e coerente com as condutas morais e para que seu trabalho seja feito com excelência em prol das empresas e da sociedade.

O estudo desse código durante o curso de Bacharel em Ciências Contábeis permite ao discente uma reflexão quanto a sua atuação no mercado. A disciplina de Ética é uma dimensão teórica no percurso de formação acadêmica e profissional que todo discente deve ater para incorporar atitudes éticas e saber como agir no caso de situações adversas que resultam em dilemas éticos. Outra dimensão é a inserção do discente no campo dos estágios, um momento de aquisição de experiências práticas cujo cotidiano pode evidenciar acontecimentos que precisam de postura ética. Um caminho de aprendizagem prática e de observância do seu superior de como agir em determinadas situações de conflitos e persuasão.

## **2.4 A pesquisa: metodologias e seus ajustes**

O presente trabalho tem como abordagem uma pesquisa qualitativa, descritiva e versa sobre dilemas éticos na profissão contábil. Essa é parte fundamental os profissionais das Ciências Gerenciais. A coleta de dados fundamentou-se na aplicação de uma única pergunta aberta. A mesma visou identificar os fatos vivenciados pelos participantes por meio de respostas dissertativas. Após a coleta das informações, as mesmas foram analisadas aplicando a análise interpretativa aos moldes da análise de conteúdo de Bardin (2009). De forma complementar, utilizou-se a Teoria Disposicional de Bourdieu.

A análise de conteúdo de Bardin é composta por três fases: pré-análise, exploração do material e tratamentos dos resultados, inferência e interpretação (SILVA, 2017). A primeira etapa consiste em fazer um levantamento do material a fim de ser sistematizado o que será trabalhado - o pesquisador faz leituras e estabelece a coleta de dados, escolhe os documentos que serão analisados, formula hipóteses e objetivos, e elabora indicadores através dos temas que mais se repetem (SILVA, 2017).

Na segunda fase, o pesquisador irá interpretar o material e definir em agrupamentos os elementos comuns, categorizando as unidades de registro e os contextos dos documentos. “A terceira e última etapa consiste no tratamento dos resultados, inferência e interpretação.” (Silva, 2017, p.5). Segundo Bardin (2009), as informações serão compactadas e destacadas para a análise onde culminará na intuição, na análise reflexiva e crítica.

O percurso metodológico iniciou com o desenvolvimento de uma pergunta que possibilitasse ao discente relatar através de sua experiência os dilemas éticos que encontrou na fase de estágio. A população compreendeu discentes e ex-discentes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição pública federal e que estagiaram em escritórios de contabilidade. Escolheu-se uma instituição pública federal devido à proximidade dos pesquisadores com a mesma. E por ela ter um papel fundamental nos territórios em que se encontra, pois promove o ensino, a pesquisa e a extensão na sociedade. Um tripé que proporciona a interação dos discentes com a realidade de um contexto e sua conduta diante de diversos fatos.

A pergunta norteadora foi: “no estágio em que você atua ou atuou, quais os principais dilemas éticos que já passou ou presenciou”? O levantamento de dados foi através de envio de e-mail à coordenação do Curso de Ciências Contábeis e esta enviou o e-mail aos alunos e ex-alunos convidando-os para participar da pesquisa mediante o link da pesquisa pelo Google Formulário. Anterior ao envio, a pergunta foi analisada por alguns discentes do curso de contábeis para verificar a compreensibilidade e o ajuste na mesma. A pergunta permitiu aos respondentes expressarem suas respostas de forma dissertativa e sem interferência dos pesquisadores.

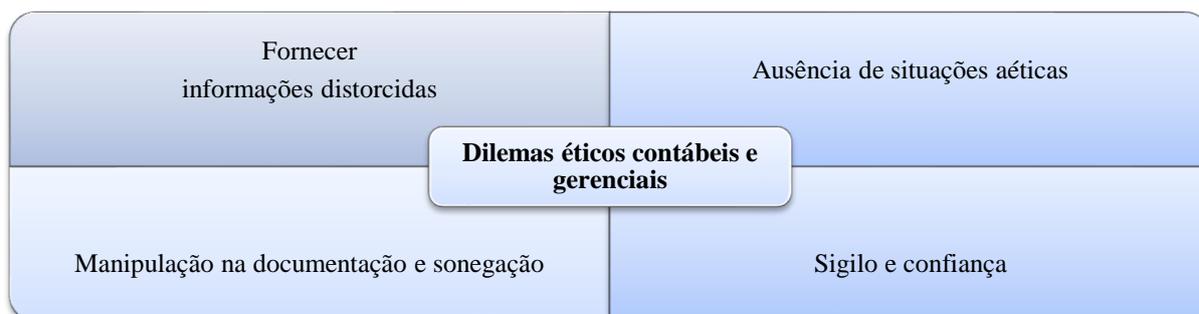
O total de questionários enviados foi de 22, todos foram respondidos. A mediação pela coordenação foi necessária, visto que os pesquisadores não possuíam os contatos dos participantes, que são sigilosos. Justifica-se a escolha de coleta de dados devido a ocorrência da pandemia do Covid-19, que tem medidas sanitárias que defendem o isolamento social. De forma complementar, o não acesso de todos os participantes a bons recursos de internet e equipamentos impossibilitou a aplicação de uma entrevista semiestruturada. A ausência da pandemia permitiria a realização da entrevista de forma presencial.

## 2.4.1 Discussão dos resultados: interpretação das respostas dissertativas

### Primeira fase da pesquisa

A primeira etapa consistiu em fazer um levantamento do material a fim de ser sistematizado o que seria trabalhado - o pesquisador faz leituras e estabelece a coleta de dados, escolhe os documentos que serão analisados, formula hipóteses e objetivos, e elabora indicadores através dos temas que mais se repetem (SILVA, 2017). O quadro 1 descreve a matriz das dimensões dos dilemas éticos contábeis e gerenciais:

Quadro 1 - Dimensões de dilemas éticos contábeis e gerenciais



Fonte: elaborado pelos autores.

Os quadrantes da matriz expressam a relação vivenciada pelos discentes no cotidiano profissional, sendo que, em todas as instituições, coube aos superiores agir conforme os bons costumes e o código de ética profissional, bem como orientar os novos profissionais a respeito dos conflitos de interesse e da responsabilidade do contador. O primeiro quadrante representa o enquadramento das falas, enfatizando os dilemas que envolvem o recebimento de informações distorcidas ou incompletas advindas dos clientes. Cabe ao profissional contábil a verificação, a orientação e a solicitação das informações junto aos clientes, obedecendo assim o princípio da objetividade. O segundo quadrante refere-se a ausência de situações aéticas, nesse insere as respostas que os participantes atestaram não ter vivenciado nenhum fato que pudesse ser observado como não ético.

No terceiro quadrante, insere-se a vertente da persuasão em relação às documentações e às formas de sonegação. Nesse contexto, o contador experiente deve instruir os contadores em início de carreira que sua atuação sempre tem que ser lícita. Ele deve orientar os clientes quanto ao que é legal e não legal, deve deixar explícito que a sonegação é um crime de responsabilidade civil e penal. Evitar penalidades profissionais é um compromisso individual de cada contador, uma vez que o conjunto de condutas individuais e isoladas refletem na imagem do profissional contábil na sociedade. É preciso ter zelo no exercício das atividades profissionais e ter determinação para recusar clientes que tendem a atos e atividades ilícitas.

### Segunda fase da pesquisa

Na segunda fase, o pesquisador interpreta o material e define em agrupamentos os elementos comuns, categorizando as unidades de registro e os contextos dos documentos (SILVA, 2017). Houve o recebimento de vinte e duas respostas. A priori, todas as respostas foram lidas para a verificação da existência dos dilemas éticos. Das 22 respostas, quatro foram desconsideradas por não expressarem

dilemas éticos contábeis e sim de relações entre colegas de trabalhos e valores da instituição de trabalho.

Nenhuma resposta excedeu ao perguntado, mas houveram respostas que explicitaram a ausência de dilemas. Em seguida, realizou-se o agrupamento das respostas por dilemas semelhantes e a análise do mesmo originou as categorias analíticas das respostas dissertativas. As respostas foram categorizadas conforme os dilemas descritos pelos participantes, ou seja, foram evidenciados pelo campo de pesquisa. Conforme Bardin (2009) as categorias fazem parte da análise de conteúdo que requer alguns procedimentos específicos, semelhantes aos que descrevemos anteriormente.

Após o agrupamento, a análise textual e a construção das categorias, realizamos a análise interpretativa. Essa possibilitou a concepção de que os dilemas éticos devem ser aprofundados na forma de debate e de entrevistas com contadores, sendo módulo essencial na disciplina obrigatória de ética e devem ser ministrados em consonância com o cumprimento do Código de Ética do Contador.

### Terceira fase da pesquisa

“A terceira e última etapa consiste no tratamento dos resultados, inferência e interpretação” (SILVA, 2017, p.5). Nesta fase final da pesquisa, faz-se considerações sobre os aspectos do conceito de *habitus* de Bourdieu e sobre a apresentação de resultados acerca das informações compactadas e destacadas para a análise onde culminará na intuição, na análise reflexiva e crítica (BARDIN, 2009).

#### 2.4.2 Apresentação de resultados na intuição e análise reflexiva e crítica (BARDIN, 2009)

De forma complementar, apuramos o número de respostas referentes a cada dilema. Alguns discentes relataram mais de um dilema, sendo enquadrado em mais de um quadrante. O quadro 2 abaixo apresenta os resultados quantitativos:

Quadro 2 - Respostas de discentes sobre dilemas éticos

	Dilemas éticos	Quantidades de discentes
1	Dilemas relativos à sonegação	11
2	Informações distorcidas	6
3	Não presenciaram dilemas éticos	5
4	Sigilo e confiança	3

Fonte: elaborado pelos autores.

#### 1. Dilemas relativos à sonegação

O quadro 2 demonstra que dilemas éticos referentes à sonegação foram os mais evidenciados nas respostas, sendo citado por onze respondentes. Para exemplificar, transcrevemos na íntegra a resposta do discente Custódio (nome fictício):

*Sim, teve o caso de um cliente que queria fazer a suspensão dos funcionários de acordo com a Lei nº 14.020 Art. 8, os funcionários iriam receber o benefício, mas continuariam trabalhando normalmente e o empregador pagaria apenas uma gratificação, alegando que os funcionários iriam receber mais. Orientamos o cliente que esta prática era ilegal.*

Outra resposta nessa vertente foi de Elimara (nome fictício):

*Os principais dilemas éticos enfrentados durante meu período de estágio foi seguir determinado procedimento descrito em norma ou legislação, indo contra a vontade e pedido realizado pelo cliente do escritório. Por exemplo, o cliente solicita algo que é considerado como sonegação fiscal, mas por questão ética iríamos contra o pedido do mesmo, atendendo severamente o que está disposto na legislação.*

## **2. Dilemas relativos a Informações distorcidas**

Em seguida, tivemos seis respondentes que vivenciaram informações distorcidas enviadas pelos clientes. Ocorrendo essa situação, o contador deve orientar e solicitar novas informações. A resposta de Juliano (nome fictício), serve como exemplo: *“O fato de muitas empresas não mandarem todos os documentos necessários, o que dificulta o trabalho do contador.”* Nesse mesmo cenário, segue a resposta de Valença (nome fictício):

*Informações distorcidas ou falta delas; maquiagem de gastos pessoais como despesas da empresa; valor de emissão de notas de vendas/serviços menor que a realidade para diminuir os valores de tributos a pagar; empréstimos pessoais em nome da empresa; ausência de pagamento de horas extras aos funcionários.*

## **3. Dilemas dos que “não presenciaram dilemas éticos”**

Cinco respondentes, conforme o quadro 2, explicitaram não ter vivenciado nenhum dilema ético contábil. Replicamos a fala de Elias (nome fictício):

*No estágio em que atuo, a conduta ética da empresa é bem frisada logo ao iniciar as funções por todos os funcionários, indo da portaria até a gerência. Na qual não presenciei nenhum dilema, pois todos os colaboradores contribuía de forma mútua para o cumprimento do código de conduta ética da empresa.*

## **4. Dilemas relativos ao sigilo e à confiança**

Para finalizar, três respondentes citaram a dimensão do sigilo e da confiança, tendo vivenciado tais fatos. Cláudio (nome fictício) respondeu: *“Também há o conflito de pensar se você pode ou não comentar sobre as informações de um cliente com um colega”*. Outra resposta é de Pedro Augusto (nome fictício): *Sigilo das informações, desvio de conduta.*

Ressaltamos que desconsideramos algumas respostas por não enfatizar os dilemas éticos contábeis. Nelas houveram menções sobre as relações e os comportamentos entre colegas de trabalho. Esse fato nos chamou atenção, e cremos que indiretamente influencia o fluxo e a qualidade de dados contábeis. Como análise extra, transcrevemos uma dessas respostas: *“A percepção de pessoas que buscam vantagens, sem pensar no coletivo. Que apontam erros de subordinados ao gestor, sem ajudar o colega a resolver. Que centraliza a culpa em uma pessoa. A parcialidade nas atividades”*.

### **2.4.3 Apresentação de resultados pela interpretação da Teoria Disposicional de Bourdieu: *habitus***

#### **1. Dilemas relativos à sonegação**

Os dilemas éticos referentes à sonegação foram os mais evidenciados nas respostas, sendo citado por onze respondentes que vivenciaram esse fato. Verifica-se que, no *habitus*, a história se insere no nosso corpo e na nossa mente, tanto no

estado objetivado (monumentos, livros, teorias), quanto no estado incorporado, sob a forma de disposições. É mediante este processo que o *habitus* funda condutas regulares, que permitem prever práticas — as "coisas que se fazem" e as "coisas que não se fazem" em determinado campo (THIRY-CHERQUES, 2006).

## **2. Dilemas relativos a Informações distorcidas**

A pesquisa identifica seis respondentes que vivenciaram aspectos de informações distorcidas enviadas pelos clientes. O *habitus* constitui a nossa maneira de perceber, julgar e valorizar o mundo e conforma a nossa forma de agir, corporal e materialmente. Os *habitus* não designam simplesmente um condicionamento, designam, simultaneamente, um princípio de ação. Ocorrendo essa situação, o contador deve orientar e solicitar novas informações (THIRY-CHERQUES, 2006).

## **3. Dilemas dos que “não presenciaram dilemas éticos”**

Cinco respondentes explicitaram não ter vivenciado nenhum dilema ético contábil. Essa forma de interpretação da realidade, segundo o conceito de *habitus*, é o produto da experiência biográfica individual, da experiência histórica coletiva e da interação entre essas experiências. Uma espécie de programa, no sentido da informática, que todos nós carregamos (THIRY-CHERQUES, 2006).

## **4. Dilemas relativos a sigilo e confiança**

Três respondentes citaram a dimensão do sigilo e da confiança, tendo vivenciado tais fatos. Cláudio (nome fictício) respondeu: “*Também há o conflito de pensar se você pode ou não comentar sobre as informações de um cliente com um colega*”. Outra resposta é de Pedro Augusto (nome fictício): *Sigilo das informações, desvio de conduta*.

Os *habitus* contém em si o conhecimento e o reconhecimento das /regras do jogo/ em um campo determinado. Os *habitus* funcionam como esquema de ação, de percepção, de reflexão. Presente no corpo (gestos, posturas) e na mente (formas de ver, de classificar) da coletividade inscrita em um campo, automatiza as escolhas e as ações em um campo dado, "economiza" o cálculo e a reflexão (THIRY-CHERQUES, 2006).

## **3. Considerações finais**

Em síntese, a pesquisa apontou que os discentes vivenciaram fatos contrários a ética durante o estágio. Fatos que caracterizam dilemas éticos contábeis obtidos pela análise de Bardin e de Bourdieu. As respostas caracterizam *habitus* do cenário cultural brasileiro, no qual muitos clientes, infelizmente, ainda querem caminhar por condutas que não condizem com a ética. Esses clientes têm sido orientados a não praticar determinadas condutas na gestão de seus empreendimentos. Essa é uma responsabilidade orientativa do contador que deve zelar pelo exercício de suas atividades profissionais.

O desenvolvimento da pesquisa configura a importância da disciplina ética como disciplina obrigatória nos cursos de Ciências Contábeis, dado que a profissão é de suma relevância na sociedade em que vivemos e é através de uma correta contabilidade que empresas e governo gerenciam seus recursos.

Uma contabilidade fidedigna propiciará melhores financiamentos para a educação, a saúde, a assistência social, a mobilidade e o saneamento. Uma contabilidade realística e ética é a base da transparência tanto das entidades privadas

como das governamentais, sendo que nessa última a sociedade saberá onde e como está sendo aplicado os recursos públicos. Uma contabilidade que permite aos demais ramos das Ciências Gerenciais a informações úteis para a gestão de seus objetivos sociais e de lucratividade.

Todos os interessados em cidadania podem por meio da contabilidade ter informações sobre o que as empresas fazem em prol da sociedade, e quais meios utilizam para suas atividades. Contudo, uma Contabilidade Ética só se efetiva através da conduta e dos comportamentos éticos dos profissionais das Ciências Gerenciais e de todos os *stakeholders* que fazem parte do ciclo da oferta e da demanda de produtos e serviços que movem a economia. Afinal, todos somos causas e efeitos da cultura que vivemos.

A necessidade de mudança cultural inicia com a reflexão, a desconstrução de fatores negativos e principalmente a construção de novos *habitus* nos comportamentos individuais por meio da formação educacional e em especial na fase de estágio. Esses comportamentos propiciam a obtenção de resultados coletivos e imersão de uma cultura baseada em valores éticos. É preciso que esses valores se transformem em *habitus* incorporados e seja um capital de diferencial competitivo.

Para finalizar, recomendamos a ampliação dessa pesquisa com estagiários/discentes de outros cursos de Ciências Contábeis, Administração e Economia. E que eles, no período de estágio, possam observar e aprender condutas éticas para gerenciar dilemas éticos. Abranger discentes de diversas partes do país e de instituições privadas e federais poderá trazer dados sobre a necessidade de mudança cultural e resistência contra atos ilícitos, os quais vêm permeando o campo dos negócios e da ciência contábil.

## Referências

ARRUDA, M. C.; WHITAKER, M. C.; RAMOS, J.M. **Fundamentos da ética empresarial e econômica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

AUSTIN, J. L. **Quando dizer é fazer**. Tradução Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas Sul Ltda, 1990. 136 p.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 7. ed. Lisboa: LDA, 2009.

BOURDIEU, P. **A economia das trocas simbólicas**. 7. ed. São Paulo: Perspectiva, 2011.

BRASIL. Lei nº 11788, de 25 de setembro de 2008. Dispõe sobre definição, classificação e relações de estágio. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 dez. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/l11788.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11788.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm)>. Acesso em: 11 mai. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma brasileira de contabilidade NBC PG 01: Código de Ética Profissional do Contador**. Brasília, 2019.

Dr. SCOTT. The basis of accounting principles. **The Accounting Review**, v.16, n.4, p. 341-349, Dec. 1941. Disponível em: <[www.jstor.org/stable/240133](http://www.jstor.org/stable/240133)>. Acesso em: 29 May 2021.

FRAGA, M.S. **Pobreza e capitais**: a voz das pessoas em situação de pobreza e suas práticas de mobilização de capitais. 2020. 176 f. Tese (Doutorado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica de Minas, Belo Horizonte, 2020.

FORD, R. C.; RICHARDSON, W. D. Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature. **Journal of Business Ethics**, v.13, p. 205-221, 1994.

HENDRIKSEN, E. S; BRENDA, M. F. V. **Tomada de decisões**: Um enfoque positivo à ética. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999. p.147- 150.

LIMA, B. C. de; MELO, A. C. C.; SANTOS, L. M. S. **Ética na profissão Contábil: Um Estudo sobre a Percepção dos Contadores do Município de João Pessoa–PB sobre a Importância da Ética para o Profissional Contábil**. 2020. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, São Leopoldo, 25., 2020, São Leopoldo. **Anais ...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2020. p.1-16.

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

LOURENÇO, A. G.; SCHRÖDER, D. S. Vale investir em responsabilidade social empresarial? Stakeholders, ganhos e perdas. In: \_\_\_\_\_. **Responsabilidade social das empresas: a contribuição das universidades**. v. 2. Petrópolis: Instituto Ethos, 2003. p. 77-119.

MARTINS, P. J.; BENCKE, F. F. Ética geral e profissional em contabilidade: um estudo sobre a postura de discentes e profissionais em contabilidade. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 12, n. 2, p.150-165, mar. 2018.

MOREIRA, J. M. **A ética empresarial no Brasil**. São Paulo: Pioneira, 1999.

PASSONI, M. D.; CORREIA, G. B.; BORÇATO, E. C. Características qualitativas das demonstrações contábeis à luz da nova estrutura conceitual: um estudo de caso. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 19, n. 2, p. 257-272, jul./ dez. 2018.

SÁ, A. **Ética Profissional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA, A. H. et al. Análise de conteúdo: fazemos o que dizemos? Um levantamento de estudos que dizem adotar a técnica. **Conhecimento interativo**, v. 11, n. 1, p. 168-184, 2017.

SZAZI, E. **Terceiro setor**: regulação no Brasil. 4. ed. São Paulo: Petrópolis, 2006.

THIRY-CHERQUES, H. R. Pierre Bourdieu: a teoria na prática. **Rev. Adm. Pública** v.40, n.1, Jan./Feb. 2006.

WACQUANT, L. Symbolic power and group-making: on Bourdieu's reframing of class. **Journal of Classical Sociology**, v. 2, n.13, p. 274-29, 2013.