

# ÉTICA EMPRESARIAL: EVIDÊNCIA EMPÍRICA DAS PERCEÇÕES DOS PROFISSIONAIS PORTUGUESES

Bruno José Machado de Almeida\*

## Resumo

A responsabilidade social da empresa obriga as instituições socioeconómicas a tomarem decisões abrangentes e extensivas a todas as suas funções, como necessidade de responder às exigências dos tempos modernos e a uma sociedade civil cada vez mais exigente e disposta a fomentar o *countervailing power* em contraponto aos objetivos mais egoístas da sociedade capitalista: essa situação requer uma transformação ética do capitalismo e da empresa. Em face dessa problemática, foi objetivo dessa investigação conhecer as perceções dos profissionais de auditoria portugueses e dos professores do ensino superior de contabilidade e auditoria, relativamente ao comportamento ético dos auditores, à existência de mecanismos de controlo e às próprias limitações da contabilidade. Para alcançar esse desiderato, foi elaborado um questionário dirigido àqueles profissionais: trata-se de o primeiro estudo empírico realizado em Portugal, relacionado àquelas vertentes da ética empresarial, residindo aqui, além de outras, a principal contribuição do trabalho. Os resultados obtidos baseados nas medidas estatísticas utilizadas – percentagens, qui-quadrado e estatística de *Kruskal-Wallis* – revelam algumas especificidades próprias dos grupos identificados e da área geográfica onde estão inseridos, e permitem-nos sugerir diversas recomendações aos profissionais de auditoria, professores e organismos de regulação, no sentido de aperfeiçoamento do espaço profissional no qual se inserem.

Palavras-chave: Ética. *Countervailing power*. Situações dilemáticas. Governo das sociedades. Moral.

## 1 INTRODUÇÃO

Os sucessivos escândalos financeiros que ocorreram na sociedade, desde 1990 até 2012 (*Enron, Worldcom, Tyco, Parmalat*, etc.), têm contribuído para

\*Doutor em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidade Complutense de Madrid; Mestre em Contabilidade e Auditoria pela Universidade Aberta; Revisor Oficial de Contas; Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra; Quinta Agrícola, Bencanta, 3040-316 Coimbra, Portugal; brunojmachado@gmail.com

colocar sob pressão o conjunto de todas as ciências empresariais que têm desenvolvido instrumentos tecnológicos importantes para analisar a realidade, em detrimento do estudo e aperfeiçoamento dos valores éticos e do exercício da capacidade de julgamento, considerados, hoje, pilares fundamentais de uma sociedade sustentável. Essa tendência sugere um novo período caracterizado por uma maior transparência da informação financeira e não financeira e pelo desenvolvimento de práticas de *accountability* mais éticas e responsáveis, e a centragem do coração da ética nos outros, e não no estrito interesse pessoal (KNECHEL; SALTERIO; BALLOU, 2007, p. 734).

A exigência de uma ética de responsabilidade (CORTINA, 2003, p. 78) nas relações entre os diferentes agentes, visando encontrar um equilíbrio entre rentabilidade e valores sociais, coloca-se também em Portugal, onde ocorreram recentemente escândalos empresariais de grande gravidade e repercussão social (BPN,<sup>1</sup> PP<sup>2</sup>, BPC<sup>3</sup>), o que suscita a necessidade de investigar como os profissionais da auditoria e do ensino percebem a ética nas relações de *accountability*: os primeiros por desenvolverem a sua atividade nas empresas e os segundos por serem responsáveis pelo ensino da ética e deontologia no ensino superior.

O estudo que se propõe se diferencia dos restantes porque, de uma maneira geral e no melhor do nosso conhecimento,<sup>4</sup> investigações sobre a problemática da ética em contabilidade e auditoria, têm sido, maioritariamente, focadas nos auditores externos, o que corresponde a uma visão demasiado reducionista. Por outro lado, em Portugal, no setor público, que em termos de auditoria está sob a alçada jurisdicional do Tribunal de Contas, têm alegadamente ocorrido situações de corrupção, que, genericamente, não são apontadas pelos auditores desse organismo. Essa classe de profissionais, nos diferentes estudos analisados em termos internacionais, nunca foi inquirida. A análise é ainda enriquecida quando consideramos a opinião dos professores do ensino superior, responsáveis pelo ensino da ética em contabilidade e auditoria e por oferecerem uma visão exógena ao processo de *accountability*. É, ainda, solicitado a todos esses profissionais que se pronunciem sobre o comportamento dos gestores e das estruturas de *corporate governance*, bem como das práticas contabilísticas adotadas pelos preparadores da informação financeira portugueses, o que corresponde a outro importante elemento distintivo, por facultar uma visão mais ampla dos comportamentos éticos dos agentes.

Este trabalho desenvolve-se em cinco seções: a segunda apresenta a literatura mais recente sobre a problemática da ética, em termos gerais e específicos. A terceira apresenta a metodologia empírica adotada. Na quarta, discutem-se

os resultados obtidos centrados em Portugal e inseridos na discussão internacional, e na quinta, formulam-se as conclusões gerais e específicas.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Em termos gerais, a literatura mais recente sobre o tema em investigação valoriza o denominado mercado da ética (ARENS; ELDER; BEASLEY, 2010, p. 78-87; O'SULLIVAN, 2007, p. 86-87; CORTINA, 2003, p. 10) e sugere a necessidade de revitalização do conceito face ao número de escândalos financeiros ocorridos em todo o mundo, em um contexto de globalização dos negócios. Outros (REGO; SARRICO; MOREIRA, 2003, p. 17) salientam a necessidade de refundamentar o capitalismo em critérios sociais, em que a escolha ética é referida como um pilar fundamental do desenvolvimento da sociedade. Cortina (2003, p. 78-79) contrapõe uma posição minimalista: a ética na empresa deve ser mínima.

Paralelamente a essas pesquisas, outros autores (MESSIER; GLOVER; PRAWITT, 2012, p. 647; LOUWERS et al., 2013, p. 591; MOREIRA, 1999, p. 67; MINTZ, 1997, p. 460) referem, em termos mais específicos, as interdependências existentes nas empresas e sugerem a necessidade da existência de códigos de conduta ética para os gestores, preparadores da informação financeira e auditores. Aqueles seriam instrumentos indispensáveis ao estabelecimento de determinados objetivos de caráter ético que se desejam alcançar dentro e fora da empresa. Messier, Glover e Prawitt (2012, p. 674) referem que a conduta ética é o fundamento do profissionalismo moderno, e que o mais importante ativo de um agente é a sua integridade e sólida reputação. Louwers et al. (2013, p. 591) informam-nos que todas as correntes filosóficas apresentadas por Mintz (1997) são importantes para resolver problemas em que a consciência deve ser o único guia. Essa temática ganhou uma importância acrescida depois da ocorrência de falências, assentes em práticas eticamente reprováveis de *corporate governance*, contabilidade e auditoria: manipulação dos resultados, dos balanços, da prática enviesada de governo das sociedades, da apresentação e divulgação de informação financeira distorcida e da violação dos códigos de conduta ética (STUART; STUART, 2004, p. 111-123; WEYGANDT; KIESO; KIMMEL, 2012, p. 7-21). Essa interação motivou em todos os organismos da classe Association Certified Fraud Examiner's (2001), Public Company Accounting Oversight Board (2006), Institute of Management Accountants (2005), Institute of Internal Auditors (2008), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011), International Federation of Accountants (2012),

o aperfeiçoamento e a criação de um conjunto de regras para aferir o comportamento dos seus membros, com o objetivo de incrementar a qualidade e o rigor da informação financeira apresentada e divulgada.

O ensino institucional da ética nos programas de gestão, contabilidade e auditoria tem sido a linha de investigação mais enfatizada desde 1995, entendendo-se que, como a ética e a economia do longo prazo, a resposta aos escândalos financeiros deveria começar pela introdução da ética nas escolas de negócios, no sentido de se prevenirem futuros comportamentos desviantes. Thornton (2012, p. 350-352) e Gaa (2010, p. 1817-1826) demonstraram que as atitudes profissionais dos preparadores da informação financeira e dos auditores devem ser o resultado de uma educação institucional, que ajude a transformar o estudante em um profissional. Nessa linha de investigação, os trabalhos de Cheng (2012, p. 28-32), Manalo (2013, p. 82-94), Frank, Ofobike e Gradisher (2010, p. 132-138), Usurelu (2010, p. 349-356) sugerem que a ética é mais importante do que os instrumentos tecnológicos e o próprio conhecimento. Nesse espírito, advogam que a educação contabilística não deve focar unicamente as técnicas, mas desenvolver igualmente uma consciência ética profissional.

Ao nível do *reporting* financeiro critica-se o *rules-based-approach*, isto é, o cumprimento fixo das regras (CAPLAN; DUTTA; MARCINKO, 2012, p. 441-459) sem atender aos aspetos da moralidade e da eticidade. O cumprimento estrito dos códigos de conduta é considerado por muitos investigadores (STEPHENS; VANCE; PETTEGREW, 2012, p. 17-21; ALWAN, 2012, p. 998-1007; VÁSQUEZ, 2007, p. 23; FILIPE et al., 2012, p. 60-74; SPALDING; ODDO, 2011, p. 49-59; KUSHNIROFF, 2012, p. 40-45) extremamente reducionista e deve ser enquadrado em perspetiva mais ampla que confira massa crítica para resolver adequadamente os dilemas éticos. Nessa perspetiva, Clements, Neill e Stovall (2009, p. 383-391) apontam para a existência de evidência empírica que comprova a convergência dos códigos de ética em nível mundial, no entanto, aspetos culturais e sociais podem gerar interpretações diferentes das mesmas situações, em outros pontos do Globo.

Os mecanismos de *corporate governance*, representados pelos atributos de independência e o código de conduta dos gestores, contribuem para diminuir o *gap* de credibilidade. Essa situação é retratada nas pesquisas de Hamdallah (2012, p. 178-186) e, por sua vez, Davidson e Stevens (2013, p. 51-74) sugerem que a aderência pública aos códigos de ética do governo das sociedades pelos gestores reforça o comportamento não egoísta.

### 3 METODOLOGIA

O objetivo essencial deste trabalho diz respeito ao estudo das diversas percepções e expectativas dos profissionais de auditoria portugueses e dos professores do ensino superior de contabilidade e auditoria, relativamente ao comportamento ético dos auditores, ao comportamento dos gestores, ao governo das sociedades, à atuação de organismos profissionais e às próprias limitações da contabilidade. Para tal, foram elaborados questionários e enviados àqueles profissionais. Os questionários elaborados continham cinco conjuntos de questões relativas às seguintes problemáticas:

- a) Comportamento ético dos auditores;
  - Atuação pouco ética dos auditores;
- b) Comportamento dos gestores;
  - Pouca preocupação com o interesse dos acionistas;
  - Comportamento pouco ético;
  - Objetivos individuais sobrepõem-se aos coletivos ;
- c) Governo das sociedades;
  - Governo das sociedades pouco ativo na deteção de erros e fraudes;
- d) Atuação de organismos profissionais;
  - Deficiente controlo de qualidade ao trabalho dos auditores;
  - Insuficiente poder disciplinar;
  - Comportamento permissivo em relação aos colegas de trabalho;
- e) Limitações da contabilidade;
  - Falta de ética dos contabilistas;
  - Práticas de contabilidade criativa.

A resposta a cada um dos itens relativos à problemática em causa se encontrava em uma escala nominal na qual apenas eram admitidas as respostas sim e não.

No sentido de diferenciar as respostas dadas pelos inquiridos, foram considerados quatro grupos, os Professores, os Revisores Oficiais de Contas, os Auditores Internos e os Auditores do Tribunal de Contas relativamente às questões colocadas.

Pretende-se, agora, determinar as respostas às seguintes questões:

**Q1:** Qual a percentagem de concordância/discordância por parte de cada um dos grupos em relação ao comportamento ético dos auditores?

**Q2:** Quais os itens que apresentam maior percentagem de concordância/discordância por parte de cada um dos grupos em relação às questões que dizem respeito ao comportamento dos gestores?

**Q3:** Relativamente a cada um dos grupos inquiridos, qual é a percentagem de concordância/discordância no que diz respeito ao governo das sociedades?

**Q4:** Qual é a opinião de cada um dos grupos inquiridos relativamente à atuação dos organismos profissionais?

**Q5:** Qual a percentagem de concordância/discordância de cada um dos grupos profissionais no que diz respeito às limitações da contabilidade relativamente a cada um dos itens em causa?

Por outro lado, no sentido de comparar a visão de todos os grupos profissionais relativamente às questões colocadas, pretende-se responder às seguintes questões:

**Q6:** A visão dos diversos grupos participantes no estudo em relação ao comportamento ético dos auditores difere de forma significativa?

**Q7:** A visão dos diversos grupos que participaram no estudo em relação ao comportamento ético dos gestores difere significativamente, nomeadamente no que diz respeito:

**Q7.1:** À pouca preocupação com os interesses dos acionistas.

**Q7.2:** Ao comportamento pouco ético dos gestores.

**Q7.3:** Aos objetivos individuais que se sobrepõem aos coletivos.

**Q8:** Há diferenças estatisticamente significativas na visão de cada um dos grupos profissionais em relação ao governo das sociedades?

**Q9:** A atuação dos organismos profissionais é vista de forma significativamente diferente em cada um dos grupos profissionais, nomeadamente no que se refere:

**Q9.1:** Ao deficiente controlo de qualidade do trabalho dos auditores.

**Q9.2:** Ao insuficiente poder disciplinar.

**Q9.3:** Ao comportamento permissivo em relação aos colegas de trabalho.

**Q10:** A visão dos diversos grupos profissionais apresenta diferenças significativas no que se refere às limitações da contabilidade, nomeadamente:

**Q10.1:** À falta de ética dos contabilistas.

**Q10.2:** Às práticas de contabilidade criativa.

### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A amostra escolhida para levar a cabo este estudo foi selecionada entre vários grupos profissionais: Revisores Oficiais de Contas, Auditores Internos, Auditores do Tribunal de Contas e Professores de Auditoria de universidades e institutos politécnicos portugueses, tendo a sua recolha decorrido entre janeiro e agosto de 2010. A amostra total foi constituída por 447 profissionais, dos quais 51 são Auditores Internos (11,4%), 159 são Professores do ensino universitário ou politécnico (35,6%), 212 são Revisores Oficiais de Contas (47,4%) e 25 são Auditores do Tribunal de Contas (5,6%). Registam-se, assim, diferenças estatisticamente significativas na percentagem de indivíduos de cada um dos grupos participantes no estudo ( $\chi^2(3) = 210.280$ ;  $p = 0.000$ ). Analisa-se seguidamente a amostra em relação aos participantes em cada um dos grupos profissionais.

Os resultados para os Auditores Internos se apresentam na Tabela seguinte:

Tabela 1 – Descrição da amostra: Auditores Internos

	n	%	$\chi^2$	p
Idade			4.412**	0.036
Inferior ou igual a 40 anos	18	35,3		
Superior a 40 anos	33	64,7		
Sociedades auditadas			2.373	0.123
Cotadas	20	39,2		
Não cotadas	31	60,8		
Habilitações			18.843***	0.000
Licenciatura	41	80,4		
Mestrado	10	19,6		

Fonte: o autor.

Nota: As estatísticas foram determinadas com base em testes  $\chi^2$  da aderência.

Nota: \*p < 0.10; \*\*p < 0.05; \*\*\*p < 0.01.

Os resultados obtidos para os Analistas do Tribunal de Contas se apresentam em seguida:

Tabela 2 – Descrição da amostra: Analistas do Tribunal de Contas

	n	%	$\chi^2$	p
Idade			17.640***	0.000
Inferior ou igual a 40 anos	2	8		
Superior a 40 anos	23	92		
Sociedades auditadas				
Cotadas	3	12	14.440***	0.000
Não cotadas	22	88		
Habilitações				
Licenciatura	25	100		

Fonte: o autor.

Nota: As estatísticas foram determinadas com base em testes  $\chi^2$  da aderência.

Nota: \*p < 0.10; \*\*p < 0.05; \*\*\*p < 0.01.

Os resultados obtidos para os Revisores Oficiais de Contas se apresentam a seguir:

Tabela 3 – Descrição da amostra: Revisores Oficiais de Contas (continua)

	n	%	$\chi^2$	p
Idade			49.075***	0.000
Inferior ou igual a 40 anos	157	74,1		
Superior a 40 anos	55	25,9		
Experiência profissional			19.321***	0.000
Inferior ou igual a 10 anos	74	34,9		
Superior a 10 anos	138	65,1		
Forma de atividade			6.811***	0.009
Individual	87	41		
Sociedade	125	59		
Ligação			5.453**	0.020
Com ligação internacional	123	58		
Sem ligação internacional	89	42		
Sociedades auditadas			124.311***	0.000
Cotadas	11	5,2		
Não cotadas	142	67		

(conclusão)

	n	%	$\chi^2$	p
Ambas	59	27,8		
Habilitações			276.066***	0.000
Licenciatura	184	86,8		
Mestrado	25	11,8		
Doutoramento	3	1,4		

Fonte: o autor.

Nota: As estatísticas foram determinadas com base em testes  $\chi^2$  da aderência.

Nota: \*p &lt; 0.10; \*\*p &lt; 0.05; \*\*\*p &lt; 0.01.

Os resultados obtidos para os Professores se apresentam a seguir:

Tabela 4 – Descrição da amostra: Professores

	n	%	$\chi^2$	p
Idade				3.327*
Inferior ou igual a 40 anos	68	42,8		
Superior a 40 anos	91	57,2		
Escola onde lecionam				59.170***
Ensino politécnico	128	80,5		
Universidades	31	19,5		
Habilitações				35.811***
Licenciatura	65	40,9		
Mestrado	76	47,8		
Doutoramento	18	11,3		

Fonte: o autor.

Nota: As estatísticas foram determinadas com base em testes  $\chi^2$  da aderência.

Nota: \*p &lt; 0.10; \*\*p &lt; 0.05; \*\*\*p &lt; 0.01.

Da análise das tabelas referenciadas, verificam-se diferenças estatisticamente significativas, ao nível de 1%: nas habilitações literárias dos Auditores Internos, na idade dos Auditores do Tribunal de Contas e Professores, e nos Revisores Oficiais de Contas, na forma de atividade, na sua experiência profissional e nas sociedades que auditam.

### 3.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Relativamente ao questionário enviado para os profissionais que participaram no estudo, foram obtidos os resultados que constam do Quadro 1:

Quadro 1 – Resultados

Ordem	Questão	Inquiridos																			
		Professores					ROC'S					Auditores Internos					ATC's				
		1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Comportamento dos auditores																					
1.1	Atuação pouco ética dos auditores	60	59	1	29	10	30	118	-	60	4	8	40	-	2	1	10	14	-	1	-
Comportamento dos gestores																					
2.1	Pouca preocupação com os interesses dos acionistas	5	70	2	70	12	10	90	1	91	20	8	20	-	20	3	5	6	-	10	4
2.2	Comportamento pouco ético	12	55	3	80	9	10	100	2	89	11	7	30	1	9	4	3	10	1	8	3
2.3	Objetivos individuais sobrepõem-se aos coletivos	7	13	3	100	36	10	45	-	100	57	9	11	1	20	10	6	10	-	6	3
Governo das sociedades																					
3.1	Governo das sociedades pouco ativo na deteção de erros e de fraudes	6	10	-	100	43	13	30	-	150	19	1	4	-	40	6	2	5	-	12	6

Atuação das associações e das ordens profissionais																					
4.1	Deficiente controlo da qualidade de trabalho dos auditores	12	50	1	80	16	32	122	-	50	8	7	14	-	21	9	3	7	-	10	5
4.2	Insuficiente poder disciplinar	16	72	3	50	18	13	150	-	40	9	9	22	-	16	4	4	13	-	6	2
4.3	Comportamento permissivo em relação aos colegas de trabalho	11	50	-	87	11	9	140	-	50	13	3	30	-	10	8	2	13	-	8	2
Limitações da contabilidade																					
5.1	Falta de ética dos contabilistas	13	60	-	80	6	22	100	-	80	10	5	35	-	9	2	7	10	-	6	2
5.2	Práticas de contabilidade criativa	12	29	-	110	8	10	50	-	140	12	9	20	-	20	2	1	7	-	9	8
1 - Forte discordância; 2 – Discordância; 3 – Indiferença; 4 – Concordância; 5 – Forte Concordância.																					

Fonte: os autores.

Como forma de caracterizar a percentagem de concordância ou discordância relativa às questões, fez-se um estudo separando as respostas de cada um dos grupos profissionais que participaram neste trabalho. Assim, no que diz respeito ao comportamento ético dos Auditores, verifica-se que a percentagem de concordância dos Professores em relação à questão “*Atuação pouco ética dos Auditores*” é de 32,1% (n=51), sendo de 67,9% (n=108) a percentagem dos Professores que responderam não concordar com ela. Existem diferenças estatisticamente significativas na proporção de concordância/discordância com a questão por parte desse grupo profissional ( $\chi^2(1) = 20.434; p = 0.000$ ).

Para os Revisores Oficiais de Contas, 21,2% estão de acordo com a questão que se refere ao comportamento pouco ético dos Auditores, embora a maioria, 78,8% não concorde com a questão. Existem, assim, também diferenças estatisticamente significativas em relação a essas percentagens para esse grupo profissional ( $\chi^2(1) = 70.208; p = 0.000$ ). A maioria dos Auditores Internos também não concorda com esta questão (62,7%), embora 37,3% emita um parecer favorável à questão colocada. Não existem, no entanto, diferenças estatisticamente significativas em relação à percentagem de concordância com esta questão por parte desse grupo profissional ( $\chi^2(1) = 3.314; p = 0.069$ ). Também, a maioria dos auditores internos discorda da questão colocada relativamente a essa problemática (96%), sendo apenas de 4% a percentagem de auditores internos que com ela concordam. Mais uma vez, verificam-se diferenças estatisticamente significativas na resposta a esta questão por parte dos auditores internos ( $\chi^2(1) = 21.160; p = 0.000$ ).

Para comparar as respostas conjuntas dos quatro grupos profissionais se efetuou um teste de Kruskal-Wallis, tendo-se concluído que não existem diferenças significativas do ponto de vista estatístico em relação a essa questão ( $\chi^2(3) = 15.192; p = 0.002$ ), apontando para que todos os grupos profissionais revelem idêntica visão relativamente à questão que lhes foi colocada. Esses resultados podem ser consultados na Tabela seguinte:

Tabela 5 – Estatísticas descritivas por subgrupos de respondentes – Comportamento ético dos Auditores

Questão	Professores		ROCs		ATCs		Auditores Internos		Estatística de Kruskal-Wallis	
	n = 159		n = 212		n = 25		n = 51			
	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	$\chi^2$	p-value
(Não)	p-value	(Não)	p-value	(Não)	p-value	(Não)	p-value			
	%		%		%		%			
1.1 Atuação pouco ética dos Auditores	32,1	20.434***	21,2	70.208***	37,3	3.314	4	21.160***	15.192***	0.002
	(67,9)	(0.000)	(78,8)	(0.000)	(62,7)	(0.069)	(96)	(0.000)		

Fonte: o autor.

Nota: \*p < 0.10; \*\*p < 0.05; \*\*\*p < 0.01.

Nas questões relacionadas ao comportamento dos gestores, pode-se observar o seguinte: para os professores foi a questão 2.3, “*Objetivos individuais sobre-põem-se aos coletivos*”, aquela que maior concordância obteve (n=123; 77,4%), logo seguida da questão 2.2, “*Comportamento pouco ético*” (n=88; 55,3%), com uma percentagem muito semelhante à obtida para a questão 2.1, “*Pouca preocupação com o interesse dos acionistas*” (n=81; 50,9%). Não existem diferenças estatisticamente significativas nas respostas dadas pelos professores à questão 2.1 ( $\chi^2(1)=0.057$ ; p=0.812) e 2.2 ( $\chi^2(1)=1.818$ ; p=0.178). Existem, no entanto, diferenças nestas percentagens quando se considera a questão 2.3 ( $\chi^2(1)=47.604$ ; p=0.000). Esses resultados apresentam uma significância estatística de 1%.

No que diz respeito aos Revisores Oficiais de Contas, é também a questão 2.3 que maior consenso reúne (n=156; 73,6%), tendo-se obtido para as questões 2.1 e 2.2 iguais percentagens de concordância (n=104; 49,1%). Assim, também não se verificam diferenças estatisticamente significativas nas respostas às questões 2.1 e 2.2 ( $\chi^2(1)=0.075$ ; p=0.784), embora haja uma diferença estatisticamente significativa, ao nível de 1%, nas percentagens de concordância e discordância relativas à questão 2.3 ( $\chi^2(1)=41.170$ ; p=0.000). Para os Auditores Internos, é também a questão 2.3 que reúne a maior percentagem de concordância (n=44; 86,3%), logo seguida da questão 2.1 (n=32; 62,7%), e finalmente a questão 2.2 (n=21; 41,2%). Não se verificam, no entanto, mais uma vez, diferenças estatisticamente significativas em relação à proporção de concordância/discordância com a questão 2.1 ( $\chi^2(1)=3.314$ ; p=0.069) e 2.2 ( $\chi^2(1)=1.588$ ; p=0.208). Verificam-se, no entanto, diferenças significativas, ao nível de 1%, relativamente à percentagem de concordância/discordância com a questão 2.3 ( $\chi^2(1)=26.843$ ; p=0.000). Finalmente, para os Auditores do Tribunal de Contas, é também a questão 2.3 que reúne a maior concordância (n=17; 68%), seguida respetivamente das questões 2.1 (n=14; 56%) e 2.2 (n=12; 48%). Não se verificam diferenças estatisticamente significativas em relação à proporção de concordância/discordância com a questão 2.1 ( $\chi^2(1)=0.360$ ; p=0.549), 2.2 ( $\chi^2(1)=0.040$ ; p=0.841) e 2.3 ( $\chi^2(1)=3.240$ ; p=0.072).

No teste de comparações múltiplas de Kruskal-Wallis para a comparação das respostas a cada uma destas questões em relação aos grupos, verificou-se que não existem diferenças nas visões de cada um dos grupos relativamente às questões em análise. Os resultados apresentam-se a seguir:

Tabela 6 – Estatísticas descritivas por subgrupos de respondentes – Comportamento dos gestores

	Professores n = 159		ROCs n = 212		ATCs n = 25		Auditores Internos n = 51		Estatística de Kruskal- Wallis	
	Sim (Não) %	$\chi^2$ p-value	Sim (Não) %	$\chi^2$ p-value	Sim (Não) %	$\chi^2$ p-value	Sim (Não) %	$\chi^2$ p-value	$\chi^2$	p-value
Questão 2.1 – Pouca preocupação com o interesse dos acionistas	50,9 (49,1)	0.057 (0.812)	49,1 (50,9)	0.075 (0.784)	56 (44)	0.360 (0.549)	62,7 (37,3)	3.314 (0.069)*	3.300	0.348
Questão 2.2 – Comportamento pouco ético	55,3 (44,7)	1.818 (0.178)	49,1 (50,9)	0.075 (0.784)	48 (52)	0.040 (0.841)	41,2 (58,8)	1.589 (0.208)	3.494	0.322
Questão 2.3 – Objetivos individuais sobrepõem-se aos coletivos	77,4 (22,6)	47.604*** (0.000)	73,6 (26,4)	41.170*** (0.000)	68 (32)	3.240*** (0.007)	86,3 (13,7)	26.843*** (0.000)	4.665	0.198

Fonte: o autor.

Nota: \*p &lt; 0.10; \*\*p &lt; 0.05; \*\*\*p &lt; 0.01.

Em relação ao governo das sociedades, os Professores concordam na sua maioria com a questão que se refere à pouca atividade na deteção de erros e fraudes (n=12; 48%), enquanto apenas 29 desses profissionais (18.2%) discordam dessa afirmação. Existem, assim, diferenças estatisticamente significativas na proporção de concordância/discordância com a questão colocada ( $\chi^2(1)=64.157$ ; p=0.000).

A maior parte dos Revisores Oficiais de Contas está também de acordo com esta questão (n=82; 85,8%), embora 14,2% (n=30) discordem dela. Essa situação leva a que existam diferenças estatisticamente significativas na resposta a esta questão ( $\chi^2(1)=108.981$ ; p=0.000).

Quase a totalidade dos Auditores Internos que participaram neste estudo concorda com a questão em análise (n=46; 90,2%), sendo apenas de 9,8% (n=5) a percentagem dos que não estão de acordo com ela. Há, pois, uma vez mais diferenças estatisticamente significativas nas respostas a esta questão ( $\chi^2(1)=32.469$ ; p=0.000).

Finalmente, uma elevada percentagem de auditores do tribunal de contas está também de acordo com a questão colocada (n=19; 76%), sendo apenas de 24% (n=6) a percentagem daqueles que não estão de acordo com ela.

Existem também diferenças estatisticamente significativas, ao nível de 1%, nas respostas dadas por esses profissionais a esta questão ( $\chi^2(1)=6.760$ ; p=0.009).

Os resultados podem ser consultados na Tabela seguinte.

Tabela 7 – Estatísticas descritivas por subgrupos de respondentes – Governo das sociedades

	Professores		ROCs		ATCs		Auditores Internos		Estatística de Kruskal-Wallis	
	n = 159		n = 212		n = 25		n = 51			
	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	$\chi^2$	p-value
	(Não)	p-value	(Não)	p-value	(Não)	p-value	(Não)	p-value		
	%		%		%		%			
Questão 3.1 – Governo das sociedades pouco ativo na deteção de erros e fraudes	81,8	60.157***	85,8	108.981***	76	6.760***	90,2	32.461***	3.800	0.284
	(18,2)	(0.000)	(14,2)	(0.000)	(24)	(0.009)	(9,8)	(0.009)		

Fonte: o autor.

Nota: \*p < 0.10; \*\*p < 0.05; \*\*\*p < 0.01.

Por análise das comparações múltiplas relativamente aos grupos em causa, verifica-se que a visão de cada um deles em relação à questão é semelhante, embora não se verifiquem diferenças estatisticamente significativas nas respostas dadas por cada um deles ( $\chi^2(3)=3.799$ ;  $p=0.284$ ).

No que diz respeito às questões relacionadas com a atuação dos organismos profissionais, é relativamente à questão 4.3, “*Comportamento permissivo em relação aos colegas de trabalho*”, aquela que manifesta maior concordância por parte dos Professores (n=69; 38,4%), seguida da questão 4.1, “*Deficiente controlo de qualidade ao trabalho dos auditores*” (n=42; 26,4%), e da questão 4.2, “*Insuficiente poder disciplinar*” (n=39; 24,5%).

É de salientar, no entanto, que as percentagens de concordância por parte dos Professores com todas estas questões são muito baixas, sendo sempre inferiores a 50%.

Existem diferenças estatisticamente significativas na percentagem de concordância/discordância com essa problemática relativamente às questões 4.1 ( $\chi^2(1)=35.377$ ;  $p=0.000$ ), 4.2 ( $\chi^2(1)=41.264$ ;  $p=0.000$ ) e 4.3 ( $\chi^2(1)=8.610$ ;  $p=0.003$ ).

Para os Revisores Oficiais de Contas que participaram neste trabalho, é a questão 4.1 a que obtém maior concordância obtém, (n=111; 52,4%), logo seguida da 4.3 (n=108; 50,9%), e finalmente, da 4.2 (n=42; 43,4%). Embora as

percentagens de concordância com a questão por parte desse grupo não sejam muito elevadas, já se registam valores próximos de 50%. Existem, no entanto, diferenças estatisticamente significativas na percentagem de concordância com cada uma destas questões por parte dos grupos em causa, verificando-se para a questão 4.1 ( $\chi^2(1)=0.472$ ;  $p=0.492$ ), para a questão 4.2 ( $\chi^2(1)=3.698$ ;  $p=0.054$ ) e para a questão 4.3 ( $\chi^2(1)=0.075$ ;  $p=0.784$ ).

Para os Auditores Internos, a questão que reúne maior percentagem de concordância é a 4.3 ( $n=32$ ; 62,7%), sendo de 56,9% ( $n=29$ ) a percentagem de concordância com a questão 4.1 e de 47,4% ( $n=24$ ) a correspondente percentagem para a questão 4.2.

Não existem, ainda assim, diferenças estatisticamente significativas nas respostas às questões 4.1 ( $\chi^2(1)=0.961$ ;  $p=0.327$ ), 4.2 ( $\chi^2(1)=0.176$ ;  $p=0.674$ ) e 4.3 ( $\chi^2(1)=3.314$ ;  $p=0.069$ ).

Finalmente, em relação aos Auditores do Tribunal de Contas, verifica-se que a maior percentagem de concordância é com a questão 4.1 ( $n=16$ ; 64%), seguida da 4.3 ( $n=12$ ; 48%), e finalmente da 4.2 ( $n=8$ ; 32%).

Não existem também diferenças estatisticamente significativas nas respostas dadas às questões 4.1 ( $\chi^2(1)=1.960$ ;  $p=0.162$ ), 4.2 ( $\chi^2(1)=3.240$ ;  $p=0.072$ ) e 4.3 ( $\chi^2(1)=0.040$ ;  $p=0.841$ ).

Da análise das comparações múltiplas para estas questões, verificam-se visões diversas, estatisticamente significativas para todas as questões, em relação aos grupos considerados. Essas diferenças são significativas, ao nível de 1% para as questões 4.1 ( $\chi^2(3)=33.311$ ;  $p=0.000$ ), 4.2 ( $\chi^2(3)=16.823$ ;  $p=0.001$ ) e 4.3 ( $\chi^2(1)=11.052$ ;  $p=0.011$ ). Os resultados podem ser consultados na Tabela que segue:

Tabela 8 – Estatísticas descritivas por subgrupos de respondentes – Atuação dos organismos profissionais

	Professores		ROCs		ATCs		Auditores Inter-nos		Estatística de Kruskal-Wallis	
	n = 159		n = 212		n = 25		n = 51			
	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	$\chi^2$	p-value
	(Não)	p-value	(Não)	p-value	(Não)	p - v a - lue	(Não)	p - v a - lue		
	%		%		%		%			
Questão 4.1 – Deficiente controle de qualidade do trabalho dos auditores	26,4 (73,6)	35.377*** (0.000)	52,4 (47,6)	0.472 (0.492)	64 (36)	1.960 (0.162)	56,9 (43,1)	0.961 (0.327)	33.311***	0.000
Questão 4.2 – Insuficiente poder disciplinar	24,5 (75,5)	41.264*** (0.000)	43,4 (56,6)	0.698* (0.054)	32 (68)	3.240* (0.072)	47,1 (52,9)	0.176 (0.674)	16.823***	0.001
Questão 4.3 – Comportamento permissivo em relação aos colegas de trabalho	38,4 (61,6)	8.610*** (0.003)	50,9 (49,1)	0.075 (0.784)	48 (52)	0.040 (0.841)	62,7 (37,3)	3.314* (0.069)	11.052**	0.011

Fonte: o autor.

Nota: \*p &lt; 0.10; \*\*p &lt; 0.05; \*\*\*p &lt; 0.01.

Em relação às questões que se prendem com as limitações da contabilidade, é relativamente à questão 5.2, “*Práticas de contabilidade criativa*”, aquela com que os Professores manifestam maior concordância (n=117; 73,6%), sendo de 23,4% (n=69) a percentagem de concordância desses profissionais com a questão 5.1, “*Falta de ética dos contabilistas*”.

Não se observam diferenças estatisticamente significativas nas respostas destes profissionais em relação à questão 5.1 ( $\chi^2(1)=2.774$ ; p=0.096). Isso não ocorre em relação à questão 5.2, na qual se verificam diferenças estatisticamente significativas em relação à concordância com a questão por parte dos professores ( $\chi^2(1)=35.377$ ; p=0.000). Esse resultado é significativo ao nível de 1%.

Relativamente aos Revisores Oficiais de Contas que participaram neste estudo, pode-se observar que a maior percentagem de concordância é também com a questão 5.2, (n=140; 66%), sendo de 34% (n=72) a percentagem de discordância em relação a esta questão. No que diz respeito à questão 5.1, a percentagem de concordância é de 33,5% (n=71), sendo de 66,5% (n=141) a percentagem de discordância com esta questão. Verificam-se diferenças estatisticamente significativas, ao nível de 1%, em relação à percentagem de concordância/discordância

com ambas as questões. Observou-se ( $\chi^2(1)=23.113$ ;  $p=0.000$ ) para a questão 5.1 e ( $\chi^2(1)=21.811$ ;  $p=0.000$ ) para a questão 5.2.

Mais uma vez, também os Auditores Internos concordam majoritariamente com a questão 5.2 ( $n=43$ ; 84,3%), sendo apenas de 51% ( $n=26$ ) a percentagem de concordância com a questão 5.1. Assim, não se verificam diferenças estatisticamente significativas em relação à concordância/discordância com a questão 5.1 ( $\chi^2(1)=0.020$ ;  $p=0.889$ ), havendo, no entanto, diferenças estatisticamente significativas em relação à concordância/discordância com a questão 5.2 ( $\chi^2(1)=24.020$ ;  $p=0.000$ ).

Finalmente, em relação à opinião dos Auditores do Tribunal de Contas, verifica-se que a maior percentagem de concordância é também com a questão 5.2 ( $n=18$ ; 72%), sendo apenas de 32% ( $n=8$ ) a percentagem de concordância com a questão 5.1. Não se verificam diferenças estatisticamente significativas em relação à concordância/discordância desses profissionais relativamente à questão 5.1 ( $\chi^2(1)=3.240$ ;  $p=0.072$ ), embora existam diferenças em relação à questão 5.2 ( $\chi^2(1)=4.840$ ;  $p=0.028$ ).

Por análise das comparações múltiplas das respostas dadas a esse grupo de questões, não se verificam diferenças estatisticamente significativas na visão de qualquer um desses grupos de profissionais relativamente à questão 5.1 ( $\chi^2(3)=7.576$ ;  $p=0.056$ ) e 5.2 ( $\chi^2(3)=7.454$ ;  $p=0.059$ ).

Os resultados descritos podem ser consultados na Tabela seguinte.

Tabela 9 – Estatísticas descritivas por subgrupos de respondentes – Limitações da contabilidade

	Professores n = 159		ROCs n = 212		ATCs n = 25		Auditores Inter- nos n = 51		Estatística de Kruskal-Wallis	
	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	Sim	$\chi^2$	$\chi^2$	p-value
	(Não)	p-value	(Não)	p-value	(Não)	p-value	(Não)	p-value		
	%		%		%		%			
Q u e s t ã o 5.1 – Falta de ética dos contabilis- tas	43,4	2.774*	33,5	23.113***	51	0.020	32	3.240*	7.576	0.056*
	(56,6)	(0.096)	(66,5)	(0.000)	(49)	(0.889)	(68)	(0.072)		
Questão 5.2 – Práticas de contabi- lidade cria- tiva	73,6	35.377***	66	21.811***	84,3	24.020***	72	4.840	7.454	0.059*
	(26,4)	(0.000)	(34)	(0.000)	(15,7)	(0.000)	(28)	(0.028)*		

Fonte: o autor.

Notas: 1 \* $p < 0.10$ ; \*\* $p < 0.05$ ; \*\*\* $p < 0.01$ .

### 3.3 RESPOSTAS ÀS HIPÓTESES CONSIDERADAS

**Q1:** Qual a percentagem de concordância com a questão 1, por parte de cada um dos grupos em relação ao comportamento ético dos auditores?

Professores: 32,1%

Rocs: 21,2%

AIs: 37,3%

ATC's: 4%

**Q2:** Quais os itens que apresentam maior percentagem de concordância/discordância por parte de cada um dos grupos em relação às questões que dizem respeito ao comportamento dos gestores?

Professores: Questão 2.3 “Objetivos individuais sobrepõem-se aos coletivos”.

Rocs: Questão 2.3 “Objetivos individuais sobrepõem-se aos coletivos”.

AIs: Questão 2.3 “Objetivos individuais sobrepõem-se aos coletivos”.

ATCs: Questão 2.3 “Objetivos individuais sobrepõem-se aos coletivos”.

**Q3:** Relativamente a cada um dos grupos inquiridos, qual é a percentagem de concordância com a questão 3.1 (governo das sociedades)?

Professores: 81,8%

Rocs: 85,8%

AIs: 90,2%

ATCs: 76%

**Q4:** Qual é a opinião de cada um dos grupos inquiridos relativamente à atuação dos organismos profissionais, isto é, qual é a questão que reúne maior consenso por cada um dos grupos profissionais?

Professores: Questão 4.3 “Comportamento permissivo em relação aos colegas de trabalho”.

Rocs: Questão 4.1 “Deficiente controlo de qualidade ao trabalho dos auditores”.

AIs: Questão 4.3 “Comportamento permissivo em relação aos colegas de trabalho”.

ATCs: Questão 4.1 “Deficiente controlo de qualidade ao trabalho dos auditores”.

**Q5:** Qual a questão que reúne maior consenso por parte de cada um dos grupos profissionais no que diz respeito às limitações da contabilidade?

Professores: Questão 5.2 “Práticas de contabilidade criativa”.

Roc's: Questão 5.2 “Práticas de contabilidade criativa”.

**AI:** Questão 5.2 “Práticas de contabilidade criativa”.

**ATCs:** Questão 5.2 “Práticas de contabilidade criativa”.

**Q6:** A visão dos diversos grupos participantes no estudo em relação ao comportamento ético dos auditores difere de forma significativa.

Sim. Diferenças significativas ao nível de 1%.

**Q7:** A visão dos diversos grupos que participaram no estudo em relação ao comportamento ético dos gestores difere significativamente, nomeadamente no que diz respeito:

**Q7.1:** À pouca preocupação com os interesses dos acionistas?

Não.

**Q7.2:** Ao comportamento pouco ético dos gestores?

Não.

**Q7.3:** Aos objetivos individuais que se sobrepõem aos coletivos?

Não.

**Q8:** Há diferenças estatisticamente significativas na visão de cada um dos grupos profissionais em relação ao governo das sociedades?

Não.

**Q9:** A atuação dos organismos profissionais é vista de forma significativamente diferente em cada um dos grupos profissionais, nomeadamente no que se refere:

**Q9.1:** Ao deficiente controlo de qualidade do trabalho dos auditores?

Sim. Diferenças significativas ao nível de 1%.

**Q9.2:** Ao insuficiente poder disciplinar.

Sim. Diferenças significativas ao nível de 1%

**Q9.3:** Ao comportamento permissivo em relação aos colegas de trabalho?

Sim. Diferenças significativas ao nível de 5%.

**Q10:** A visão dos diversos grupos profissionais apresenta diferenças significativas no que diz respeito às limitações da contabilidade, nomeadamente:

**Q10.1:** À falta de ética dos contabilistas?

Não.

**Q10.2:** Às práticas de contabilidade criativa?

Não.

## 4 DISCUSSÃO

Todos os profissionais de auditoria anteriormente citados, consideram que o seu comportamento ético é exemplar, atributo também confirmado pelos Professores de Contabilidade e Auditoria que lecionam essas disciplinas no ensino superior. O cumprimento dos princípios e regras éticas emanadas pelas organizações profissionais e reguladoras é considerado aceitável pelos práticos. Como se tratam de profissões monopolistas e autorreguladas, a conclusão a extrair está de acordo com a proposição de Canning (2002, p. 160-183), que sugere uma tendência destes profissionais para preservarem os seus próprios interesses, e, portanto, não seria lógico, em termos sociológicos, que a profissão não evidenciasse, formalmente, uma preocupação ética forte.

Relativamente ao comportamento dos gestores e à atuação do governo das sociedades, todos os inquiridos concordam que as preocupações dos gestores, em uma ótica da teoria da agência, revelam um comportamento, em termos éticos, muito deficiente. Com efeito, a pouca preocupação com os interesses dos acionistas e o facto de os seus objetivos individuais se sobrepor aos interesses coletivos, testemunhados por toda uma classe que audita, em Portugal, as contas das empresas, não deixam de ser preocupantes em termos de teoria da confiança, e, particularmente, em termos da estrutura regulatória do *Corporate Governance*. Esse mecanismo de controlo é acusado, por todas as classes profissionais, de não controlar e monitorizar o comportamento dos indivíduos enquadrados na relação de agência. Essa constatação está de acordo com a visão psicológica da ética (KOLTHBERG, 1981), que sugere que as pessoas com altas funções nas estruturas de direção nas empresas não têm demonstrado elevados níveis de eticidade e moralidade, o que é, infelizmente, confirmado pelos escândalos financeiros referidos.

Os Auditores Internos, ao discordarem do comportamento pouco ético dos gestores, responderam em autodefesa: a auditoria interna responsável globalmente pela eficiência, eficácia e economicidade da organização, como um todo, reagiu de forma institucional e defensiva, preservando os seus próprios interesses, dada a sua quota de responsabilidade na avaliação do desempenho dos gestores (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2000, p. 153-169; LOW; HOOPER, 2008, p. 222-254). Com efeito, os Auditores Internos geralmente reportam ao comité de auditoria ou órgão similar e desempenham, na sequência da Sarbanes Oxley Act (2002), e da Public Company Accounting Oversight Board (2006), um papel primordial nas estruturas de *Corporate Governance* da sociedade e na manutenção de

um sistema de controlo operativo. No entanto, no inquérito, privilegiam a lealdade com a administração: a problemática da independência na auditoria interna, é, por isso, questionada (LEMON; WALLACE, 2000, p. 189-203).

A outra classe que divergiu relativamente à opinião dos Professores e Auditores Internos foi a dos auditores do Tribunal de Contas. Essa função, muito específica do controlo dos dinheiros públicos, manifestou uma atitude contraditória ao rejeitar o comportamento pouco ético dos gestores. Essa explicação tem, contudo, que ser enquadrada na sua função específica – controlo da legalidade e regularidade das despesas públicas – excluindo-se, em conformidade, a avaliação da gestão pública.

As estruturas regulatórias da profissão, endógena ou exogenamente consideradas, têm desempenhado em Portugal um papel deficiente no controlo e na monitorização do comportamento de todos os agentes envolvidos no processo de *accountability*. Essa asserção é retirada das respostas facultadas pelos agentes relativamente aos reguladores e ordens profissionais bem como das correlações efetuadas, que, em termos gerais, garantem que as entidades supervisoras não reforçam a teoria da confiança, e que os mecanismos institucionais e de confiança (KAPLAN; RULAND, 1995, p. 1-20) não estão salvaguardados em Portugal, em virtude de essas associações lidarem com os problemas éticos de uma forma não rigorosa e em detrimento da confiança pública que devem merecer os agentes.

Consideram, assim, que o controlo de qualidade dos auditores não é exercido de uma forma rigorosa: o poder disciplinar não é atuante e existem comportamentos permissivos relativamente aos pares. Essa situação sugere que os auditores portugueses não revelam um sentido de responsabilidade elevada com a sociedade e os seus clientes, o que está em desacordo com as pesquisas efetuadas relativamente à competência ética dos auditores (PONEMON; GABHART, 1994, p. 110-111), bem como à existência de uma efetiva monitorização ética no processo de autorregulação da profissão (ROBERTSON; LAMIN; LIVANIS, 2000, p. 3-23). Essas inferências não estão de acordo com a literatura internacional, todavia, o atributo de competência ética tem sido contestado noutros países a partir de 2001, na sequência dos escândalos financeiros relacionados com a Enron, Worldcom, Tyco, Parmalat, etc. Nessa sequência, a perceção da contabilidade e da auditoria, pelo público em geral, entrou em crise, conforme refere um conjunto amplo de investigadores (PESQUEUX, 2005, p. 797-823; LOW; HOOPER, 2008, p. 222-254; RIOTTO, 2008, p. 952-962). Essa alteração estrutural, sobretudo nos países anglo-saxónicos, tem sido acompanhada de uma mudança dos sistemas contabilísticos apoiados em regras e normas para sistemas contabilísticos assentes

essencialmente em princípios que priorizam a essência das transações relativamente à sua forma legal e regulatória. A percepção dos profissionais portugueses parece não evidenciar essa alteração de comportamentos, o que tem acentuado o *expectation gap* relativamente às normas de *accountability* e auditoria e à conduta dos auditores, maioritariamente, nos países anglo-saxónicos. De qualquer maneira, não deixa de ser preocupante que 30% dos auditores certificados em Portugal (ROCs) consideram a sua atuação pouco ética. No entanto, a investigação sugere que o código de ética e deontologia profissional dos ROCs com os seus mecanismos de *enforcement*-CNSA<sup>5</sup> tem contribuído para manter um padrão ético elevado dentro da profissão auditora, o que é reconhecido pelos outros profissionais ligados à auditoria e ao ensino. Robertson, Lamin e Livanis (2000, p. 3-23) evidenciam que a existência de estrutura sancionatória e com uma adequada verificação e monitorização contribui para desenvolver, nos auditores em geral, uma preocupação de cumprimento das regras, normas e condutas.

Os preparadores da informação financeira desempenham um importante papel na sua apresentação e divulgação. A contabilidade está estruturada em um conjunto de regras impostas pelos reguladores e organizações profissionais nacionais e internacionais, e esse sistema de exprimir, mensurar e divulgar tem sido baseado no chamado *rules-based accounting systems* (PINCUS, 2000, p. 243-258). A contabilidade é caracterizada por ser uma profissão de regras, especialmente quando reporta informação a terceiros. Como corolário, os contabilistas desempenham um significativo papel no esquema de *Corporate Governance* de uma sociedade e na manutenção de práticas éticas sustentáveis (LOW; HOOOPER, 2008, p. 222-254). Muitas vezes, para se atingir o objetivo é necessário não observar a regra, e, por outro lado, a total conformidade com as normas contabilísticas do SNC<sup>6</sup> não é suficiente para que o auditor exprima uma opinião não qualificada. Por outro lado, a não existência de regras não implica que qualquer comportamento seja aceitável. Assim, aquelas podem ser vistas como uma força ética positiva (MCLENNEN, 1997, p. 210-258; DANIELS; SABIN, 1998, p. 50-64) tendo, por consequência, aspetos favoráveis: asseguram consistência à informação financeira, facilitam as decisões e constituem um patamar mínimo de qualidade. Enquadrando as respostas dos profissionais inquiridos nesse desenho da contabilidade, facilmente se deteta uma contradição indesmentível relativamente às limitações da contabilidade. Todos os profissionais manifestam um espírito de solidariedade notável com os colegas de profissão, o que está de acordo com as características de atividades ocupacionais monopolizadas e regidas por estruturas

regulatórias próprias (DEDOULIS, 2006, p. 155-178): a situação portuguesa alinha com esse tipo de resultados.

No entanto, os profissionais portugueses, de maneira geral, com exceção dos Auditores do Tribunal de Contas e dos Professores, não relacionam as práticas de contabilidade criativa com a falta de ética dos contabilistas, o que parece difícil de aceitar. Com efeito, Clarke, Dean e Olivier (2003) sugerem que a instituição contabilística não tem violado a representação apropriada e verdadeira da situação da empresa de forma ocasional ou trivial, mas sistemática e universalmente ao longo dos anos e no presente. Esta situação é contraditória por apenas se conseguir na ausência de regras e na sua interpretação egoística materializada em um comportamento não ético, em que se sobrevaloriza a cultura do dinheiro, a sociedade do capitalismo e a cultura do legalismo.

Por fim, o governo das sociedades, pouco ativo na deteção de erros e fraudes, é sufragado por todas as classes profissionais como um aspeto muito negativo do *Corporate Governance* das sociedades portuguesas. Essa conclusão está em conformidade com as investigações de Low e Hooper (2008, p. 225), que salientam que um bom comportamento ético é fundamental nas organizações, e que um bom sistema de *Corporate Governance* e práticas de negócio eticamente sustentáveis são o suporte básico de sustentação das organizações. Os profissionais portugueses são concludentes quando opinam que o governo das sociedades das empresas portuguesas não tem uma estrutura de valores e de comportamentos adequados à proteção dos interesses do público e dos *shareholders/stakeholders*, o que está de acordo com as análises de Adler (2002, p. 148), Young (2003, p. 14), Allen (2005, p. 41-53) e Boatright (1999, p. 153-161), que demonstram que os executivos são treinados, em uma sociedade que cultiva o dinheiro, para obterem sucesso no mundo como ele existe, não privilegiando, por isso, uma cultura de integridade no negócio.

## 5 CONCLUSÃO

O comportamento ético dos preparadores da informação financeira, dos profissionais que a validam e dos gestores, bem como o governo das sociedades e atuação dos organismos profissionais e as limitações do sistema de representação contabilística, estiveram em análise nessa investigação. Dos resultados obtidos e da discussão efetuada, é possível concluir que existem perceções divergentes relativamente à questão ética centrada no processo de *accountability* por parte dos

profissionais de auditoria e professores portugueses. Com efeito, autoavaliam de modo geral o seu comportamento como ético, sugerindo, no entanto, aos profissionais da gestão, em Portugal, comportamentos e práticas éticas reprováveis. Acrescem, ainda, que todo o espaço profissional admite que as estruturas regulatórias e de monitorização de condutas dos agentes são mecanismos de controlo de elevada importância para sancionarem práticas desviantes relativamente a regras e normas de conduta. Consideram, porém, em Portugal e de maneira geral, que a confiança dos utilizadores da informação financeira facultada pelas empresas é prejudicada por perceberem que os instrumentos de controlo existentes não são suficientemente rigorosos para assegurar o objetivo de apresentação e divulgação de uma informação financeira transparente, materializada na apresentação das contas da maneira mais fidedigna possível. Quanto às limitações da contabilidade, a perceção dos profissionais portugueses também não é homogénea. De facto, somente os auditores públicos e os professores correlacionam a ética com as práticas de contabilidade criativa.

## 5.1 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

A insuficiente conceituação do padrão ético que deva servir de guia aos profissionais impossibilita equilíbrio e coerência nas respostas dos inquiridos, bem como falta de formação em ética. As perguntas efetuadas podem não ser as mais adequadas para abarcar a transcendente dimensão da ética. A fraca adesão dos auditores internos pode afetar os resultados, bem como a não consideração das empresas e dos analistas financeiros.

## 5.2 SUGESTÕES PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES

O envolvimento de outros beneficiários da auditoria na investigação – empresas e analistas financeiros – e o confronto de conclusões relativamente aos corpos profissionais inquiridos enriquecerão naturalmente a investigação.

A introdução, na investigação das diferentes correntes da ética e o confronto com outros profissionais e outros beneficiários da contabilidade e auditoria – utilizadores em sentido amplo –, contribuiriam, também, para um melhor aprofundamento da temática.

A análise dos atributos dos grupos profissionais e a sua influência nas respostas podem contribuir para um esclarecimento da investigação. A introdução do género enriqueceria, à partida, a pesquisa.

***Ethical business: empirical evidence of the perceptions of the Portuguese professionals***

*Abstract*

*The social responsibility of a company obliges social and economic institutions to take comprehensive and far-reaching decisions regarding all of its duties in order to address the demands of modern times and of an increasingly demanding civil society which is willing to promote a countervailing power opposing the most selfish objectives of a capitalist society: this situation requires an ethical transformation of capitalism and of companies. In the light of this matter, the objective of this research was to understand the perceptions of Portuguese auditing professionals and accounting and auditing teachers working in higher education concerning the ethical behaviour of auditors, the existence of control mechanisms and the accounting profession's own limitations. In order to achieve this, a questionnaire was designed and applied to these professionals: this is the first empirical study related to these aspects of business ethics undertaken in Portugal, with this being, along with others, the main contribution of this work. The results obtained from the statistical measures used – percentages, chi-square and Kruskal-Wallis statistics – reveal some specificities of the groups identified and their geographical area, and allow us to put forward various recommendations to the auditing professionals, teachers and regulatory bodies, with a view to improving their profession.*

*Keywords: Ethics. Countervailing power. Dilemmas. Corporate governance. Moral.*

Notas explicativas:

<sup>1</sup>Banco Português de Negócios.

<sup>2</sup>Banco Privado Português.

<sup>3</sup>Banco Comercial Português.

<sup>4</sup>Foram analisados todos os artigos de ética (cerca de 100) publicados por diferentes autores, no *Research on Accounting Ethics* (v. 1 (1995), v. 2 (1996), v. 3 (1997), v. 4 (1998), v. 5 (1999), v. 6 (2000) e v. 8 (2002)) e *Research on Professional Responsibility on Ethics in Accounting* (v. 9 (2004), v. 10 (2005), v. 11 (2007), v. 12 (2008), v. 13 (2009), v. 15 (2011) e v. 16 (2012).

<sup>5</sup>Comissão Nacional de Supervisão e Auditoria

<sup>6</sup>Sistema de Normalização Contabilística.

## REFERÊNCIAS

- ADLER, P. S. Corporate scandals: it's time for reflection in business schools. **The Academy of Management Executive**, v. 16, n. 3, p. 148-149, 2002.
- ALLEN, P. W. Principled accounting ethics should be taught. **Journal of Accounting and Finance Research**, v. 13, n. 6, p. 41-53, 2005.
- ALWAN, M. Financial crisis and its impact on accounting and international accounting standards. **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business**, v. 3, n. 10, p. 998-1007, Feb. 2012.
- ARENS, A. A.; ELDER, R. L.; BEASLEY, M. S. *Auditing and assurance services: an integrated approach*. 13. ed. London: Prentice Hall, 2010.
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINER'S. **Code of professional standards**, 2001.
- BOATRIGHT, J. **Ethics and finance**. New Jersey: Blackwell Publishing, 1999.
- CANNING, M.; O'DWYER, B. A critique of the descriptive power of the private interest model of professional accounting ethics: an examination over time in the Irish context", Accounting. **Auditing & Accountability Journal**, v. 16, n. 2, p. 160-183, 2003.
- CAPLAN, D. H.; DUTTA, S. K.; MARCINKO, D. J. Lehman on the brink of bankruptcy: a case about aggressive application of Accounting Standards. **Issues in Accounting Educations**, v. 27, n. 2, p. 441-459, 2012.
- CHENG, Y. Further discussion on the construction of ethics of professional accountants. **International Journal of Business Administration**, v. 3, n. 3, p. 28-32, May 2012.
- CLARKE, F.; DEAN, G.; OLIVIER, K. **Corporate collapse: accounting regulatory and ethical failure**. London: Cambridge University Press, 2003.
- CLEMENTS, C. E.; NEILL, J. D.; STOVALL, O. S. The impact of cultural differences on the convergence of international accounting codes of ethics. **Journal of Business Ethics**, n. 90, p. 383-391, 2009.
- CORTINA, E. **Ética de la empresa**. Madrid: Colección Estructuras y Procesos, 2003.

DANIELS, N.; SABIN, J. The ethics of accountability in managed care reform. **Health Affairs**, v. 17, p. 50-64, 1998.

DAVIDSON, B. I.; STEVENS, D. E. Can a code of ethics improve manager behavior and investor confidence? An experimental Study. **The Accounting Review**, v. 88, n. 1, p. 51-74, 2013.

DEDOULIS, E. The code of ethics and the development of the auditing profession in Greece, the period 1992-2002. **The accounting forum**, p. 155-178, 2006.

FILIPE, G. M. et al. The auditor's ethical responsibility: an exploratory study on the perception of the independent auditors and educators. **Journal of Academy of Business and Economics**, v. 12, n. 1, p. 60-76, 2012.

FRANK, G.; OFOBIKE, E.; GRADISHER, S. Teaching business ethics: a quandary for accounting educators. **Journal of Education for Business**, p. 132-138, 2010.

GAA, J. C. Book review: Ken McPhail and Diane Waters, accounting and business ethics: an introduction. **The Accounting Review**, v. 85, n. 5, p. 1817-1820, 2010.

HAMDALLAH, M. E. Corporate governance and credibility gap: empirical evidence from Jordan. **International Business Research**, v. 5, n. 11, p. 178-186, 2012.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Code of ethics**. 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Code of ethics for professional accountants**. New York, 2012.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS. **Statement of ethical professional practice**. Montvale, 2005.

KAPLAN, S.; RULAND, R. The concept of trust and institutional development in auditing. **Research in accounting ethics**, v. 1, p. 1-20, 1995.

KNECHEL, W.; SALTERIO, S.; BALLOU, B. **Auditing assurance risk**. 3. ed. Montreal: Thomson South Western, 2007.

KOHLBERG, L. **The development of modes of moral thinking and choice in the years 10 to 16**. Chicago: Publisher University of Chicago, 1981.

KUSHNIROFF, M. Accounting ethics: how to stop the scandals. **International Journal of Business, Humanities and Technology**, v. 2, n. 2, p. 40-45, Mar. 2012.

LEMON, W. M.; WALLACE, W. A. Ethical issues facing internal auditors and their profession. **Research on Accounting Ethics**, v. 6, p. 189-203, 2000.

LOUWERS, T. J. et al. **Auditing and assurance services**. 5. ed. McGraw-Hill, 2013.

LOW, M.; HOOPER, K. Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, p. 222-254, 2008.

MANALO, M. V. Teaching strategies for business ethics courses in the undergraduate accountancy curriculum. **DLSU Business and Economics Review**, v. 22, n. 2, p. 82-94, 2013.

MCCLENNEN, E. F. Pragmatic nationality and rules. **Philosophy and Public Affairs**, v. 26, p. 210-258, 1997.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. Ethical issues related to results-oriented management control systems. **Research on Accounting Ethics**, v. 6, p. 153-169, 2000.

MESSIER, W. F.; GLOVER, S. M.; PRAWITT, D. F. **Auditing and assurance services: a systematic approach**. 8. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2012.

MINTZ, S. S. M. **Cases in accounting ethics and professionalism**. 3. ed. New York: McGraw-Hill.

MOREIRA, J. **A contar com a ética empresarial**. Lisboa: Principia, 1999.

O' SULLIVAN, H. A question of ethics. **Accountancy**, 2007.

ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS. **Código de ética**. 2011. Disponível em: <<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2013.

PESQUEUX, Y. Corporate governance and accounting systems: a critical perspective. **Critical perspectives on accounting**, v. 16, p. 797-823, 2005.

PINCUS, K. V. The role of rules in accounting: do rules guide us to the right path or the path of least resistance. **Research on Accounting Ethics**, v. 6, p. 243-258, 2000.

PONEMON, L.; GABHART, D. R. L. Ethical reasoning research en the accounting and auditing professions. **Moral development in the professions**, p. 110-111, 1994.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD. 2006.

REGO, A.; SARRICO, C.; MOREIRA, J. M. **Gestão ética e responsabilidade social das empresas**. Lisboa: Principia, 2003.

RIOTTO, J. Understanding the Sarbanes oxley act: a value added approach for public interest. **Critical Perspective on Accounting**, v. 19, p. 952-962, 2008.

ROBERTSON, J. C.; HAWKINS, K.; MILLER, B. W. P. Using criminal sanction perspective to evaluate CPAS' ethics enforcement process. **Research on Accounting Ethics**, v. 6, p. 3-23, 2000.

SARBANES OXLEY ACT. 2002.

SPALDING, A.; ODDO, A. It's time for principles-based accounting ethics. **Journal Business Ethics**, v. 99, n. 1, p. 49-59, 2011.

STEPHENS, W.; VANCE, C.; PETTEGREWM, L. S. An analytic essay for the accounting profession. **The CPA Journal**, v. 82, n. 1, p. 17-21, Jan. 2012.

STUART, J.; STUART, B. **Ethics in the post Enron age**. Thomson: South-Western, 2004.

THORNTON, P. H. **The institutional logics perspective: a new approach to culture, structure, and process**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

USURELU, V. I. et al. Accounting ethics: responsibility versus creativity. **Annals of the University of Petrosani Economics**, v. 10, n. 3, p. 349-356, 2010.

VÁSQUEZ, A. S. **Ética**. 29. ed. Tradução João Dell'Ana. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2007.

WEYGANDT, J. J.; KIESO, D. E.; KIMMEL, P. D. **Financial accounting**. 8. ed. New Jersey: Jonh Wiley & Sons Inc., 2012.

YOUNG, S. **Moral capitalism: reconciling private interest with public good**. São Francisco: Berrett-Koehler Publishers, 2003.

Recebido em 10 de fevereiro de 2014

Aceito em 22 de abril de 2014