

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –**

**FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DULCIANE ALVES LUCZKIEWICZ**

**DESENVOLVIMENTO MORAL E VALORES CULTURAIS**

**DOS ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS**

**CONTÁBEIS NO BRASIL**

**São Paulo**

**2015**

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –**

**FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DULCIANE ALVES LUCZKIEWICZ**

**DESENVOLVIMENTO MORAL E VALORES CULTURAIS  
DOS ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS  
CONTÁBEIS NO BRASIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientador: Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort**

São Paulo

2015

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

**FICHA CATALOGRÁFICA**

L943d

Luczkiewicz, Dulciane Alves

Desenvolvimento moral e valores culturais dos estudantes de graduação em ciências contábeis no Brasil / Dulciane Alves Luczkiewicz. - - São Paulo, 2015.

103 f.

Orientador: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Elionor Farah Jreige Weffort.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Estudantes universitários – Contabilidade – Brasil. 2. Kohlberg, Lawrence – Desenvolvimento moral. 3. Brasil – Pluralismo cultural – Estudantes universitários. 4. Hofstede, Geert H. – Pluralismo cultural. 5. Análise de variância. 6. Estudantes universitários – Desenvolvimento moral.

**CDD 657.0711**

**DULCIANE ALVES LUCZKIEWICZ**

**DESENVOLVIMENTO MORAL E VALORES CULTURAIS DOS ESTUDANTES DE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**COMISSÃO JULGADORA**

---

**Prof. Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira**  
**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP**

---

**Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**

---

**Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Elionor Farah Jreige Weffort**  
**Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP**  
**Professora Orientadora – Presidente da Banca Examinadora**

**São Paulo, 18 de março de 2015.**

Dedico este trabalho, a Sepé e Fidel (saudades) e  
Renivaldo, lutar sempre desistir jamais.

## **AGRADECIMENTOS**

No desenvolvimento desta dissertação foi necessário contar com a participação de muitas pessoas. Então inicio meus agradecimentos àqueles que de uma forma ou outra contribuíram para a construção deste projeto.

Meus agradecimentos à Banca Examinadora, especialmente a minha orientadora Professora Dra. Elionor Farah Jreige Weffort pela sua dedicação e disponibilidade para o cumprimento deste projeto de vida; ao Professor Dr. Antonio Benedito Silva Oliveira por suas observações e contribuições neste trabalho; ao Professor Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters, pela disciplina lecionada que foi de grande valor para que mais tarde o tema discutido em sala viesse a ser lapidado e se transformado neste trabalho.

Agradeço a todos os Professores da Fecap pelas contribuições recebidas neste período de mestrado.

Agradeço aos coordenadores das instituições participantes da pesquisa que mesmo em período de provas e férias não dispensaram esforços para que este trabalho tivesse uma coleta de dados necessária para sua conclusão.

Agradeço aos meus colegas e amigos pelo convívio durante o mestrado. Deixo aqui meu agradecimento especial a Juliana Milan colega de mestrado e hoje amiga, sempre me incentivando e auxiliando, e como não lembrar as madrugadas que ficamos juntas estudando mesmo que por Skype.

Por fim, agradeço a meus pais, Romano Luczkiewicz e Alveny Alves Luczkiewicz, meu esposo Renivaldo e meu irmão Claudinilson Alves Luczkiewicz.

## RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo analisar, considerando-se as diversidades culturais do Brasil, se há diferença estatisticamente significativa em relação ao nível de desenvolvimento moral dos estudantes de graduação de Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior. Para tanto, utilizou-se como base a Teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, que postula em sua teoria três níveis de desenvolvimento moral: o pré-convencional (estágios 1 e 2), o convencional (estágios 3 e 4) e o pós-convencional (estágios 5 e 6), e a Teoria da Cultura de Hofstede, que está definida nas seguintes dimensões: distância do poder, coletivismo versus individualismo, feminilidade versus masculinidade, controle da incerteza e orientação de longo prazo versus curto prazo. Os resultados foram obtidos através de análise descritiva, teste ANOVA, teste de igualdade de proporções, correlação de Pearson, intervalo de confiança para média e p-valor. As variáveis relacionadas com o Desenvolvimento Moral, idade, gênero, religião e experiência profissional, não tiveram diferenças estatisticamente significativas nas regiões pesquisadas, diferentemente da variável educação, que comprovou ser uma variável forte e consistente quando comparada com o desenvolvimento moral. Buscou-se ainda verificar se as dimensões culturais de Hofstede tinham ou não significância entre as regiões pesquisadas. Constatou-se diferença nas dimensões distância do poder, individualismo e orientação a longo prazo. Nota-se ainda que o índice p do desenvolvimento moral possui relação estatisticamente significante entre as regiões. Outro achado importante nesta pesquisa foi que não há relação estatisticamente significativa entre o índice p do desenvolvimento moral com os valores culturais entre os estudantes das regiões pesquisadas.

**Palavras-chave:** Contabilidade. Desenvolvimento Moral. Cultura. Região.

## ABSTRACT

The objective of this study was to analyze, considering the Brazilian cultural diversity, if there is a statistically meaningful difference in the level of moral development of Accounting students from different universities. The study was based on Kohlberg's moral development Theory, which presents three stages of moral development: pre-conventional (stages 1 and 2), conventional (stages 3 and 4) and post-conventional (stages 5 and 6), and on Hofstede's Culture Theory, which presents the following dimensions: power distance, collectivism *versus* individualism, femininity *versus* masculinity, uncertainty avoidance and long-term orientation *versus* short term orientation. The results were obtained through a descriptive analysis, ANOVA test, equality of proportion test, Pearson's correlation, confidence interval for average and *p-value*. The variables related to moral development, age, gender, religion and professional experience did not present statistically meaningful difference in the regions surveyed, what did not occur with the variable education, which proved to be a strong and consistent variable when compared to moral development. This study also aimed to verify if Hofstede's cultural dimensions presented significance between the studied regions. Difference was found in the following dimensions: power distance, individualism and long-term orientation. It is also possible to observe that the **p** index of moral development presents a statistically meaningful relation with the regions. Another important find in this study is that there is no statistically meaningful relation between the **p** index of moral development and the cultural values among the students that participated in this research in the regions surveyed.

**Key-words:** Accounting. Moral Development. Culture. Regions.

## **LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 - As camadas de uma cebola.....	33
--	----

## **LISTA DE FLUXOGRAMA**

FLUXOGRAMA 1 – Resumo das variáveis da pesquisa.....	54
--	----

## **LISTA DE GRÁFICOS**

GRÁFICO 1 – Distribuição de gênero.....	61
GRÁFICO 2 – Distribuição dos estudantes por religião.....	62
GRÁFICO 3 – Cultura regional brasileira que o estudante mais se identifica .....	65
GRÁFICO 4 – Compara religião para desenvolvimento moral.....	74
GRÁFICO 5 – Compara regiões para valores culturais e desenvolvimento moral .....	76

## **LISTA DE QUADROS**

QUADRO 1 - Classificação dos julgamentos morais em níveis e estágios de desenvolvimento moral.....	25
--	----

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Distribuição dos questionários coletados.....	51
TABELA 2 – Adaptação do APÊNDICE B .....	58
TABELA 3 – Distribuição da faixa etária dos estudantes por região .....	60
TABELA 4 – Distribuição do gênero.....	61
TABELA 5 – Distribuição da religião.....	62
TABELA 6 – Experiência no mercado de trabalho por região.....	63
TABELA 7 – Cidade/estado – naturalidade.....	64
TABELA 8 – Cidade/Estado – maior tempo de moradia em anos.....	64
TABELA 9 – Valores Culturais nas IES das Regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Norte.....	68
TABELA 10 – Índice <b>p</b> nas IES pesquisadas.....	70
TABELA 11 – Correlação do desenvolvimento moral com a idade e experiência profissional .....	70
TABELA 12 – Compara educação para Desenvolvimento Moral.....	71
TABELA 13 – P-valores da TABELA 12.....	72
TABELA 14 – Compara desenvolvimento moral com gênero.....	73
TABELA 15 – Compara religião com Desenvolvimento Moral.....	74
TABELA 16 – Compara regiões para valores culturais e desenvolvimento moral .....	75
TABELA 17 – P-valores da TABELA 16.....	77
TABELA 18 – P-valores da TABELA 17.....	78
TABELA 19 – Resumo dos resultados.....	79

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA .....	10
1.2 OBJETIVO E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	16
1.4 ORGANIZAÇÃO DA DISSERTAÇÃO .....	17
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>18</b>
2.1 ASPECTOS GERAIS DO DESENVOLVIMENTO MORAL.....	18
2.1.1 OS ESTÁGIOS DE DESENVOLVIMENTO DE KOHLBERG .....	20
2.1.2 O DEFINING ISSUES TEST (DIT).....	27
2.1.3 CRÍTICAS À TEORIA DE KOHLBERG.....	29
2.2 CULTURA E OUTRAS VARIÁVEIS RELACIONADAS AO DESENVOLVIMENTO MORAL .....	31
2.2.1 CULTURA.....	31
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>49</b>
3.1 CAMPO DE ESTUDO.....	49
3.2 APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO .....	51
3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	52
3.4 COLETA DE DADOS .....	54
3.4.1 O INSTRUMENTO DE PESQUISA .....	54
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>59</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>80</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>83</b>
<b>GLOSSÁRIO .....</b>	<b>90</b>
<b>APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO .....</b>	<b>91</b>
<b>APÊNDICE B – MATRIZ DE AMARRAÇÃO .....</b>	<b>100</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, em primeiro lugar, é apresentado o contexto mais amplo em que se insere o estudo, a fim de possibilitar uma melhor compreensão sobre a importância do tema e do problema de pesquisa, decorrente de tal contexto. São explicitadas as questões de pesquisa, apresentado o objetivo do estudo, os conceitos teóricos que o delimitam e definida, ainda, a justificativa do estudo.

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

Na contemporaneidade, deparamo-nos constantemente com as mais intrincadas questões sobre como devemos viver e agir em sociedade. Somos desafiados a pensar acerca das ideias morais mais razoáveis para reger nossos deveres e obrigações, bem como o que nos torna plenamente capazes de sermos movidos a atendê-los. Acredita-se que o conhecimento ou a consciência de como devemos agir é diretamente acessível a todo profissional contábil que seja normalmente razoável, pois somos constituídos de tal modo que temos em nossa natureza motivos suficientes que nos compelem a agir como devemos sem a necessidade de sanções externas.

A atividade do profissional contábil ganha em significado e contribui de maneira efetiva com a prosperidade e o desenvolvimento social de um país quando os sujeitos estabelecem entre si e junto à sociedade relações mediadas por condutas profissionais assentadas em valores éticos e morais. Ao considerarmos a atuação do profissional contábil de extrema relevância social, toda e qualquer ação ou conduta antiética desse sujeito resultará em efeitos extremamente negativos para a sociedade.

A atual conjuntura econômica apresenta enormes desafios de ética tanto para as empresas quanto para os profissionais, entretanto a preocupação com a ética ou até mesmo com a falta dela não é de hoje (FERREIRA et al., 2013), mas nesta virada de milênio tornaram-se mais evidentes. Não há como negar que os escândalos ocorridos no final do ano de 2001 na empresa Enron e, mais tarde, os casos que foram divulgados e que ganharam notoriedade mundial, tendo causado prejuízos incomensuráveis ao envolver diversas empresas americanas, despertaram a atenção da sociedade em geral para o assunto e denegriram a imagem do profissional da área contábil perante a sociedade.

A literatura define a ética de um modo geral como o estudo sistemático da conduta baseada em princípios morais que se aplica a uma profissão ou grupo de indivíduos. Como ética geral, o comportamento ético do ponto de vista profissional envolve fazer escolhas baseadas nas consequências das ações alternativas, muitas vezes referidas aos dilemas éticos. Assim, as teorias gerais de ética podem ser usadas para ajudar a explicar e a compreender a conduta profissional. Estudos anteriores têm procurado determinar quais variáveis influenciam no comportamento ético. (BURKS; SELLANI, 2008; EYNON; HILL; STEVENS, 1997; HICKMAN, 2013). Mais especificamente, esses estudos tentaram determinar se diferentes níveis de desenvolvimento moral estão presentes na ética do processo de tomada de decisão. Ética em pesquisa é, portanto, fortemente influenciada pelo trabalho de Kohlberg. (CANNON, 2001).

Esta pesquisa está baseada na teoria de Kohlberg do desenvolvimento moral cognitivo. Ele postula em sua teoria três níveis de desenvolvimento moral em que o indivíduo durante sua vida pode ser classificado: o nível pré-convencional (estágio 1 e 2), em que “os indivíduos ainda não chegaram a entender e respeitar normas morais e expectativas compartilhadas”; o nível convencional (estágio 3 e 4), em que o indivíduo “identifica-se, ou internaliza, as regras e expectativas dos outros, especialmente das autoridades”; e, por último, o nível pós-convencional (estágio 5 e 6), que, segundo Kohlberg, é alcançado por uma minoria das pessoas, elas “geralmente entendem e aceitam as regras da sociedade, mas essa aceitação baseia-se na formulação dos princípios morais gerais que sustentam essas regras”. (BIAGGIO, 2006, p. 24).

Kohlberg recebeu várias críticas, porém não há nenhuma dúvida da concretização de sua teoria. A prova disso está nas inúmeras pesquisas que tiveram como base a sua teoria de desenvolvimento moral. Bay e Greenberg (2001), por exemplo, avaliaram o nível de desenvolvimento ético de estudantes e profissionais de contabilidade. Windsor (2002) objetivou examinar a predisposição de auditores em julgamentos. Ge e Thomas (2008) compararam o raciocínio e as decisões éticas dos estudantes de contabilidade do Canadá e da China.

O desenvolvimento moral não é um processo de imposição de regras, mas, sim, um processo de transformação das estruturas cognitivas que dependem de estímulos que o ambiente social irá oferecer. Para analisar o nível de desenvolvimento moral dos estudantes de Ciências Contábeis, esta pesquisa utiliza o instrumento desenvolvido por Rest, o DIT -

*Defining Issues Test* (Teste de Questões Definidoras). Este modelo é considerado um método curto, objetivo e prático e muito utilizado em pesquisas em que o campo de estudo pesquisado possui um grande número de participantes, ao contrário do método utilizado por Kohlberg, a entrevista, que demanda muito mais tempo tanto para coleta como para análise das respostas.

Mas se por um lado a literatura apresenta vários estudos com o DIT que fornecem apoio à teoria universal de Kohlberg, em que o desenvolvimento moral cognitivo acontece em todos os indivíduos, por outro ela mostra estudos que detectam diferenças entre as culturas pesquisadas. (TSUI; WINDSOR, 2001). Este estudo assume que há existência de diferença no nível de desenvolvimento moral quando comparado com culturas diferentes, assim torna-se fundamental analisar o nível de desenvolvimento moral dos estudantes nas diferentes regiões do Brasil.

Para obter uma investigação empírica sobre os valores culturais, esta pesquisa tem como base os trabalhos desenvolvidos por Hofstede com sua teoria da cultura, que está definida nas seguintes dimensões: distância do poder, coletivismo *versus* individualismo, feminilidade *versus* masculinidade, controle da incerteza, orientação de longo prazo *versus* curto prazo. A sexta dimensão de Hofstede, *Indulgence* (indulgência) e *Restraint* (restrição) essa nova dimensão foi acrescentada no livro lançado em 2010, possui uma pequena ligação com a dimensão *orientação de curto e longo prazo* e possui aspectos não identificados nas outras dimensões, conhecido como *happiness research*. (HOFSTEDE, 2011). Esta dimensão não será estudada nessa pesquisa. Esta dimensão não será estudada nessa pesquisa, pois os resultados tem caráter preliminar.

A dimensão da distância do poder demonstra o grau em que os membros de uma sociedade lidam com as questões da desigualdade entre si. Individualismo e coletivismo indica a relação entre o indivíduo e o grupo, as culturas individualistas estão preocupadas com os seus próprios interesses e os interesses de sua família imediata, por outro lado, as culturas coletivistas pertencem a grupos, que se cuidam em troca de lealdade, onde a harmonia com o ambiente social é fundamental. Uma sociedade com alta pontuação em masculinidade será impulsionada para a concorrência, realização e o sucesso; já uma pontuação baixa – feminino – indica que os valores são cuidar um dos outros e buscar a qualidade de vida, esta qualidade de vida irá indicar o sucesso do grupo. Já a dimensão do controle da incerteza está ligada em como a sociedade lida com as situações ambíguas, inesperadas e pouco estruturadas. A orientação a longo prazo está no comportamento humano orientado para o futuro (tal como

perseverança e economia), e a orientação a curto prazo instiga as virtudes orientadas para o passado e presente (tal como o respeito pelas tradições e regras sociais). (HOFSTEDE [2013]; HOFSTEDE, 2011).

A teoria de Hofstede recebeu várias críticas, porém o autor tem sido referência em estudo sobre diferenças culturais, sendo referenciado em diversas pesquisas. Christie et al. (2003), por exemplo, estudaram o impacto de cultura nas atitudes éticas de gerentes empresariais da Índia, Coreia e dos Estados Unidos. Beekun, Stedhame e Yamamura (2003) compararam dois países culturalmente diferentes, os Estados Unidos (EUA) e o Brasil, para identificar semelhanças e diferenças com respeito a aproximações para o processo decisório ético em um contexto empresarial. Su, Kan e Yang (2010) examinaram empiricamente se há diferenças em atitudes éticas entre estudantes de Contabilidade nos Estados Unidos e em Taiwan.

O entendimento sistemático de como a cultura influencia no processo decisório ético ajudará os profissionais de Contabilidade a ter uma melhor defesa contra comportamentos antiéticos (SU, 2006). Toda cultura tem seus valores e suas normas que são desenvolvidos através de gerações. Atualmente, as relações entre culturas diferentes são bastante intensas e inevitáveis. (AHMED; CHUNG; EICHENSEHER, 2003).

No entanto, são escassos os estudos que efetivamente tratam a cultura como uma variável independente e medem realmente se essas diferenças culturais existem. Normalmente partem da premissa de que a cultura é diferente em diferentes países, sem avaliações mais elaboradas. Nota-se uma escassez relativa de trabalhos que discutam quais dimensões culturais influenciam em diferentes percepções, julgamentos e comportamentos éticos. (NYAW; NG, 1994; FERREIRA et al., 2013). Consta-se que em países geograficamente grandes, como a Rússia, a China, a Índia, o Brasil e os EUA, a imigração e outros fatores de influência cultural podem resultar em culturas regionais. (BERTSCH, 2013).

Para tanto, além da variável independente *valores culturais*, busca-se analisar se outras variáveis que de acordo com a literatura podem influenciar no nível de desenvolvimento moral do campo de estudo pesquisado.

A idade, de acordo com a literatura, consiste em um indicador-chave para atitudes éticas, ou seja, as evidências empíricas sugerem que haja influência da variável *idade* no nível de desenvolvimento moral. (CANNON, 2001; KRACHER; CHATTERJEE; LUNDQUIST,

2002; WIMALASIRI, 2001). Porém, o assunto ainda não é conclusivo e novas pesquisas se fazem necessárias.

Outra importante variável investigada nesta pesquisa é o *gênero* dos estudantes de Contabilidade. Pesquisas sugerem que o comportamento ético das pessoas pode estar ligado ao gênero. Os achados indicam o gênero como sendo um fator considerável, mas com resultados que ainda merecem investigações futuras. Pois se de um lado os resultados indicam que as mulheres são mais propensas a questões éticas, por outro, estudos demonstram não haver nenhuma diferença significativa entre homens e mulheres. (BAY; GREENBERG, 2001; KRACHER; CHATTERJEE; LUNDQUIST, 2002; LAN et al., 2008;).

Notam-se também resultados inconclusivos na literatura sobre a relação *religiosidade e desenvolvimento moral*, sendo necessária mais investigação em relação a essas variáveis. (BURKS; SELLANI, 2008; HICKMAN, 2013; WIMALASIRI, 2001).

A variável *educação* talvez seja a mais forte e consistente em relação ao nível de desenvolvimento moral. Kohlberg coloca que a educação está positivamente relacionada com o *desenvolvimento moral*, porém essa relação ainda requer investigações futuras. (CANNON, 2001; KRACHER; CHATTERJEE; LUNDQUIST, 2002; OLIVEIRA, 2011;; WIMALASIRI, 2001).

Por fim, a variável *experiência profissional* indica que quanto mais experiência profissional o indivíduo possuir, menor a sua inclinação para atitudes antiéticas. (MCDONALD; KAN, 1997; WIMALASIRI, 2001). Porém, essa variável, assim como as demais, ainda não tem resultados conclusivos, tornando-se uma variável importante a ser explorada.

Nota-se que essas variáveis ainda não possuem resultados conclusivos com relação a sua influência e sua relação positiva ou negativa com o nível *desenvolvimento moral* dos indivíduos.

Nesse contexto, o problema proposto na presente pesquisa é: **considerando as diversidades culturais no Brasil, ocorrem diferenças estatisticamente significantes em relação ao desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior?**

## 1.2 OBJETIVO E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Tendo em vista a problemática acima, **busca-se analisar, considerando-se a diversidade cultural no Brasil, se há diferença estatisticamente significativa em relação ao desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior.** Na busca das diferenças estatisticamente significativas em relação ao nível *desenvolvimento moral* dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior, foram consideradas a diversidade cultural do Brasil e outras variáveis relacionadas.

Assim, foram elaboradas algumas questões norteadoras para a pesquisa:

- 1- Há relação estatisticamente significativa entre desenvolvimento moral e valores culturais nas IEs das diferentes regiões pesquisadas?
- 2- Há diferenças estatisticamente significativas nos valores culturais entre as regiões pesquisadas?
- 3- Há diferenças estatisticamente significativas no desenvolvimento moral entre as regiões?
- 4- Há relações estatisticamente significativas no desenvolvimento moral com as variáveis relacionadas (idade, gênero, religião, educação e experiência profissional) nas IEs das diferentes regiões pesquisadas?

O conceito de cultura é motivo de divergência entre os teóricos. Nesta dissertação, a cultura é entendida como “uma programação coletiva da mente que distingue os membros de diferentes ambientes sociais em que o indivíduo se encontra”. (HOFSTEDDE, 2003, p. 19). O objeto desta pesquisa está restrito a estudantes de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Este estudo limita-se a IES pré-selecionadas das regiões Sul, Norte, Sudeste e Centro-Oeste do país.

Ao se pesquisar o nível de *desenvolvimento moral* dos estudantes e suas percepções com relação às dimensões culturais de Hofstede, não será possível uma investigação completa e profunda em todas as IES do país. Logo, utilizando-se apenas estudantes das IES pré-selecionadas não se pode afirmar de forma generalizada o nível de *desenvolvimento moral* dos estudantes em relação à diversidade cultural do Brasil.

Considerando as críticas a teoria de Kohlberg a mais forte é quanto a universalidade, esta pesquisa contribui para este debate que é um dos pontos mais debatidos entre os pesquisadores do desenvolvimento moral e ao qual Kohlberg sempre defendeu.

### 1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Acredita-se que a presente investigação acerca dos pressupostos teóricos do desenvolvimento moral possibilita a identificação do conteúdo, da forma e do pensar e agir moral e ético de estudantes vinculados a IES de diferentes regiões do Brasil. Deseja-se verificar, considerando as diversidades culturais do Brasil, se ocorrem diferenças estatisticamente significantes em relação ao nível de desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes IES. Busca-se, contextualizar sobre o tema do desenvolvimento moral junto aos estudantes de graduação de Ciências Contábeis com o intuito de refletir acerca do nível de formação moral e das possíveis oportunidades de crescimento para níveis de desenvolvimento moral mais desejados dos sujeitos.

Esta pesquisa investiga o nível de desenvolvimento moral considerando as seguintes variáveis: idade, gênero, religião, educação, experiência profissional e valores culturais. Este estudo reúne essas variáveis na investigação da possível influência delas no nível de desenvolvimento moral de estudantes de Ciências Contábeis.

Os comportamentos antiéticos de alguns profissionais da área contábil chamaram a atenção da sociedade e têm denegrado a imagem do profissional. Em consequência, inúmeros estudos vêm sendo elaborados, com o intuito de entender os motivos que levam esses profissionais a tomarem decisões não condizentes com uma conduta razoavelmente correta.

A confiança da sociedade no profissional contábil depende de sua conduta ética ao longo do tempo, suas ações descrevem a idoneidade de um trabalho em que se estabelece a relação de ambas as partes. O profissional, pelo menos uma vez em sua profissão, irá se deparar com um dilema ético. O que parece é que a cultura é uma das variáveis que mais influenciam em sua conduta, ou seja, o profissional contábil pode estar sendo influenciado profundamente por sua própria cultura. (HOFSTEDE, 2003; HUANG, 2006). Logo, questionam-se quais variáveis poderiam estar influenciando o profissional contábil a agir de forma razoavelmente correta e de que forma as variáveis demográficas (gênero, idade,

educação) influenciariam na conduta de um profissional contábil. Este estudo poderá melhorar a compreensão da influência dessas variáveis na conduta do profissional contábil.

Esta pesquisa justifica-se pela carência da literatura em estabelecer uma ligação entre as diversidades culturais do Brasil e o nível de desenvolvimento moral dos profissionais contábeis, considerando-se a relevância social dessa profissão e a crescente necessidade de formar indivíduos com uma melhor compreensão do papel da ética no exercício de sua profissão.

Entende-se a importância em que a cultura exerce em cada país, mas pouco se sabe da influência que ela exerce no profissional contábil. Logo, a presente pesquisa justifica-se nos planos teórico e prático, pelas possíveis contribuições ao conhecimento acadêmico e por entender como as variáveis culturais e outras variáveis relacionadas podem influenciar na conduta dos profissionais contábeis.

#### 1.4 ORGANIZAÇÃO DA DISSERTAÇÃO

Além desta seção, que trata da introdução e que procura identificar e contextualizar o problema que se propõe investigar, o objetivo e a delimitação da pesquisa, a justificativa e a organização do mesmo, esta dissertação está estruturada como segue abaixo.

O referencial teórico descreve as teorias que fundamentam esta pesquisa e outras informações encontradas na literatura, assim como estudos já realizados relativos ao estudo proposto relacionados com o problema de pesquisa.

E por último, a metodologia da pesquisa descreve a estratégia de pesquisa, o campo de estudo, as variáveis da pesquisa que compõem o constructo do problema de pesquisa, o instrumento que será utilizado e a limitação deste trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 ASPECTOS GERAIS DO DESENVOLVIMENTO MORAL

Historicamente, o desenvolvimento moral é objeto de estudo e pesquisa. Conforme Biaggio (1997), a moralidade é estudada por psicólogos, do ponto de vista afetivo (Psicanálise), do ponto de vista comportamental (behaviorismo, teoria da aprendizagem social) e do ponto de vista cognitivista (Piaget e Kohlberg). Ligado à corrente cognitivista, Kohlberg buscou compreender o desenvolvimento moral como um componente determinante do desenvolvimento humano e da evolução progressiva da estrutura e da personalidade do sujeito através de diferentes estágios de diferenciação.

Lawerence Kohlberg nasceu em Nova York, em 1927, bacharelou-se na Universidade de Chicago, onde se encantou com as pesquisas realizadas por Piaget a respeito do desenvolvimento moral de crianças e adolescentes, e em 1958 concluiu seu doutoramento, ampliando seus estudos sobre Piaget. Os últimos trinta anos de sua vida como pesquisador foram voltados para a elaboração da teoria do desenvolvimento moral, desdobrando as fases do raciocínio moral em seis estágios agrupados dois a dois em três níveis. (AMORIN NETO, 2008; BIAGGIO, 2006; VENTURI, 1995; VIDIGAL, 2011).

Kohlberg iniciou sua Teoria do desenvolvimento moral em 1955 com entrevistas utilizando dilemas<sup>1</sup> morais, a amostra era representada por indivíduos de 10 a 16 anos de idade. Nessa amostra, a entrevista era realizada a cada 3 anos com os mesmos indivíduos, ocorrendo durante 20 anos. Ao final, os participantes tinham 30 e 36 anos. A pesquisa identificou níveis e estágios de desenvolvimento moral dos entrevistados e constatou uma sequência invariável, hierárquica e universal entre os indivíduos.

O processo metodológico utilizado por Kohlberg, a entrevista do julgamento moral – *The moral judgment interview (MJI)* –, para classificar os indivíduos nos estágios, é composto por hipotéticos dilemas e questões morais, em que o pesquisador tenta certificar-se sobre o que o entrevistado pensa de forma clara. O psicólogo estuda o juízo moral das pessoas através

---

<sup>1</sup> Dilema é definido, de acordo com DeVries e Zan (1998, p. 179), como “uma situação na qual reivindicações, direitos ou pontos de vista conflitantes podem ser identificados [...] não existe uma solução claramente correta ou incorreta para o dilema”.

de dilemas morais que contêm uma estória que envolve um ou mais personagens, e assim indagava seus entrevistados sobre qual deveria ser a atitude de cada personagem. A classificação em cada estágio é dada principalmente pelas justificativas, pelas razões dadas dos entrevistados, e não pela concordância com uma ou outra proposição do dilema apresentado, ou seja, para o psicólogo a evolução dos estágios está nas razões dadas pelo sujeito ao justificar uma ação específica, se trata de verificar a estrutura do pensamento, e não o conteúdo. (AMORIM NETO, 2008; DUSKA; WHELAN, 1994; VIDIGAL, 2011). Segundo Vidigal (2011, p. 57), “Analisa, por exemplo, se a pessoa escolhe ações que a beneficiam, se está preocupada com a lei estrita ou se pensa em salvar a vida como princípio, independente de quem seja”.

Kohlberg testou sua teoria em inúmeras pesquisas as quais envolveu diferentes culturas (EUA, Turquia, Tailândia, México, Yucatan) para testar a universalidade dos estágios, já que a moralidade universal foi sua busca pessoal. (BIAGGIO, 2006; DUSKA; WHELAN, 1994).

Cada cultura tem como particularidade suas crenças e seus valores que não irão interferir no desenvolvimento dos estágios, que são invariáveis. Kohlberg salienta que as características culturais podem acelerar, retardar ou mesmo interromper esse processo de evolução, mas não podem alterar a sua sequência. (AMORIM NETO, 2008). A partir dessa tese central da teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, a presente investigação busca equacionar o seguinte problema: considerando as diversidades culturais no Brasil, ocorrem diferenças estatisticamente significantes em relação ao nível de desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior?

Além dos estágios serem invariáveis, possuem diferenças hierárquicas que são qualitativas e dizem respeito às diferentes formas de pensamento. Os estágios, portanto, representam uma forma hierarquizada, de modo que os mais altos além de substituir os estágios mais baixos têm por finalidade integrar-se um ao outro. O desenvolvimento moral do indivíduo não se refere apenas aos elementos específicos da internalização de regras, das normas impostas ou aprendidas culturalmente, mas às composições formadas a partir da interação do sujeito com o meio. (AMORIM NETO, 2008).

A tese kohlberguiana conta com inúmeras pesquisas empíricas as quais comprovam que o desenvolvimento moral é hierárquico “enquanto sucessão de estruturas de complexidade crescente” e invariante “na medida em que cada estágio constitui o alicerce

para o estágio seguinte” (VENTURI, 1995, p. 69), inviabilizando que a ordem dos estágios seja invertida ou que o indivíduo salte de um estágio para outro. Para autor, o principal princípio de sua teoria é a justiça, que está centrada no correto, nos direitos e deveres. Dessa forma, o indivíduo tende a agir sempre de acordo com seu potencial mais desenvolvido.

O comportamento externo, ou seja, o que a pessoa faz, não diz muito sobre a sua maturidade moral. Isso porque o fato de roubar, enganar nada tem a ver com os níveis ou estágios de seu desenvolvimento moral, o que faz a diferença são as razões dadas aos argumentos defendidos para as soluções dos dilemas. (DUSKA; WHELAN, 1994).

De acordo com Biaggio (1997, p. 2):

[...] para Kohlberg a maturidade moral é atingida quando o indivíduo é capaz de entender que a justiça não é a mesma coisa que a lei; que algumas leis existentes podem ser moralmente erradas e devem, portanto, ser modificadas. Todo o indivíduo é potencialmente capaz de transcender os valores da cultura em que ele foi socializado, ao invés de incorporá-los passivamente. (BIAGGIO, 1997, p. 2).

O universalismo que o psicólogo sustenta é de que cada cultura, com seus conjuntos de valores, desenvolve um ritmo diferente para a moral, isso se deve em parte ao ambiente e às características próprias da sociedade, pois pessoas de diferentes sociedades, possivelmente, terão uma visão das questões éticas diferente. (ROBERTSON; FADIL, 1999). “Assim, guardou de Piaget a ideia de que o caminho do desenvolvimento moral vai da heteronomia para a autonomia, mas mostrou que este caminho é bastante longo e que a maioria das pessoas para no meio dele”. (LA TAILLE, 2006, p. 18).

### 2.1.1 OS ESTÁGIOS DE DESENVOLVIMENTO DE KOHLBERG

Todos os indivíduos, conforme a teoria de Kohlberg, passam pelos estágios de desenvolvimento, que são invariantes e universais, ou seja, para todos os indivíduos, independentemente de sua cultura, a sequência dos estágios é a mesma. Ainda que uma pequena minoria atinja os estágios mais elevados, essa teoria, considerada a mais precisa e discriminada, perpassa as dimensões da heteronomia-autonomia. (BIAGGIO, 2006).

De acordo com Venturi (1995, p. 69):

Baseado em pesquisas longitudinais, intergrupais e transculturais realizadas entre 1958 e 1978, Kohlberg (1981) sustenta, como fatos *psicológicos*, as seguintes conclusões a respeito dos estágios: (1) o desenvolvimento cognitivo (pensamento lógico) é condição necessária, ainda que não suficiente, para o desenvolvimento moral; (2) a sequência dos estágios morais, tal como os cognitivos, é hierárquica e invariante; (3) pode-se parar em qualquer estágio moral, em qualquer idade, ou excepcionalmente regredir, mas se se retoma o desenvolvimento, será necessariamente a partir do estágio atual, e sem pular ou inverter a ordem dos seguintes; (4) todo ser humano parte do estágio 1 e tem o potencial de atingir o estágio 6, desde que as condições sociais o permitam e não interrompam seu desenvolvimento cognitivo-moral; (5) a ampla variedade de condições sociais, culturais e religiosas não interfere na natureza sequencial dos estágios, apenas na velocidade com que se progride e no ponto máximo que se atinge. (VENTURI, 1995, p. 69).

Os seis estágios propostos por Kohlberg em sua teoria estão compreendidos em três níveis: o nível pré-convencional, o nível convencional e o nível o pós-convencional.

No primeiro nível, denominado pré-convencional, o indivíduo está atento às regras culturais, aos rótulos de bem e mal, de certo e errado, a sua interpretação está nas implicações do poder físico ou nas consequências hedonísticas (punição, recompensa e troca de favores) de quem enuncia as regras. (DUSKA; WHELAN, 1994; LA TAILLE, 2006). A visão do indivíduo nesse nível a respeito de um sistema social é dada como concreta, ou seja, as pessoas apresentam uma visão muito estreita, limitada, da sociedade em si. (DUSKA; WHELAN, 1994). “Cada movimento para um nível superior deriva de uma nova perspectiva do grupo e de um novo modo de ver as relações com ele.” (DUSKA; WHELAN, 1994, p. 61). Nesse primeiro nível, o raciocínio ocorre de forma concreta em relação a uma percepção de sociedade ou grupo.

Os estágios que correspondem a esse nível é o 1 e o 2, estando o estágio 1 representado pela punição e obediência, de modo que a moralidade da ação está definida pela consequência física para o agente. Para La Taille (2006, p. 101), nesse estágio, “as consequências físicas da ação determinam seu caráter bom ou ruim, sem considerar o sentido ou o valor humano dessas consequências. Evitar a punição e respeitar incondicionalmente o poder são os atos valorizados por si próprios”.

Já no estágio 2, a ação moralmente correta é aquela que satisfaz de modo instrumental as suas necessidades pessoais. A pessoa nesse estágio é vista como alguém que busca somente o prazer. O bem é visto de forma positiva, as consequências agradáveis acompanham as ações. (BIAGGIO, 2006; DUSKA; WHELAN, 1994). La Taille (2006, p. 101) afirma que “a ação correta consiste naquela que satisfaz instrumentalmente as

necessidades próprias e, ocasionalmente, as necessidades dos outros”. O autor coloca ainda que “os elementos de justiça, reciprocidade, repartição igualitária estão presentes, mas são sempre interpretados de um modo físico, pragmático”. Biaggio (2006, p. 25) contribui dizendo que “é um estágio nitidamente egoísta, em que a moral é relativa, e o ato moral é visto como instrumento para satisfação do prazer pessoal”.

Kohlberg coloca que nos estágios 1 e 2 estão os pré-adolescentes, porém não impede que adultos estejam neste estágio, pois habilidade cognitiva e idade cronológica são condições necessárias, o que não quer dizer que são suficientes para que ocorra o desenvolvimento moral dos mesmos. (DUSKA; WHELAN, 1994).

Percebe-se que nesse nível o sujeito sente-se estranho em relação à sociedade, e enquanto ele não se colocar no lugar do outro não conseguirá entender o que é uma sociedade, nem o que é fazer parte da mesma. Entender o significado de fazer parte da sociedade significa começar a ver que aquelas regras que antes não tinham valor algum, que eram somente regras em si e se traduziam em indicadores de comportamento para proporcionar prazer ou dor, têm um objetivo. (DUSKA; WHELAN, 1994).

Nesse momento, em que as necessidades entram em conflito, o estágio 2 torna-se inadequado e pouco a pouco motiva a presença de um pensamento no qual se desenvolve a percepção da sociedade, de seus grupos e suas instituições, um pensamento com forma abstrata. (DUSKA; WHELAN, 1994). Esse pensamento é o segundo nível, denominado convencional, “a manutenção das expectativas da família, grupo ou nação do indivíduo é percebida enquanto valiosa por si só, sem relação com consequências imediatas e óbvias.” (LA TAILLE, 2006, p. 102).

Duska e Whelan (1994, p. 69) afirmam que o nível convencional “requer uma passagem da visão concreta e egoísta do nível pré-convencional ao reconhecimento cognitivo do valor, das práticas e das normas do grupo”. Esse nível tem como característica a valorização do grupo e um sentimento de pertencer ao mesmo. Ele apresenta dois estágios: o 3 e o 4. O estágio 3 é o do “bom garoto”, de aprovação social e relações interpessoais, o comportamento é dado como bom quando este agrada aos outros. Nesse momento ainda não se tem o desaparecimento por completo do egoísmo. (BIAGGIO, 2006). A passagem do estágio 2 para o 3 é uma forma menos concreta de prazer, pois agora o prazer está na aprovação dos outros. A aprovação pelo grupo é que vai proporcionar o prazer, sendo que no estágio anterior era proporcionado pelo prazer físico.

Tendo o indivíduo que participar de vários grupos sociais, é natural que apareçam situações que originarão conflitos. E na tentativa de solucioná-los, buscará uma lei moral que seja capaz de resolver os conflitos nos grupos sociais em que ele participa. Regras particulares para grupos particulares não são mais suficientes. Começa então a surgir o estágio 4 onde surge a necessidade de regras para a sociedade.

No estágio 4, o indivíduo começa a ter de forma mais clara a visão de abstrato, dessa forma, ele não se vê mais como membro de um grupo específico, mas, sim, como membro de uma sociedade. Nesse estágio, o sistema mais adequado é aquele em que a ordem seja garantida com critérios e princípios morais gerais. A preocupação de quem se encontra nesse estágio é o da ordem social; a pessoa no estágio 4 é denominada como uma apaixonada pela lei. Então, a pessoa entende que a lei é algo dado e que exige obediência e respeito, é a lei da sociedade e sendo um membro da sociedade, este está sob a lei. (DUSKA; WHELAN, 1994).

Biaggio (2006, p. 26) afirma que “há nesta fase grande respeito pela autoridade, por regras fixas e pela manutenção da ordem social. Deve-se cumprir o dever. A justiça não é uma questão de relações entre indivíduos, mas entre o indivíduo e o sistema”. La Taille (2006, p. 102) afirma que “o comportamento correto consiste em fazer a própria obrigação, em mostrar respeito pela autoridade, e em manter a ordem (social vigente) pela ordem”. No entanto, em um determinado momento, a pessoa pode reconhecer que as ordens aprovadas pelo espaço social em que vive pode não ser a melhor e perceber que em outros espaços sociais existem outros sistemas. “No fundo o que faz superar o nível convencional é pôr em discussão a ‘visão de sociedade’, ou seja, interrogarmo-nos sobre os modelos da sociedade em geral”. (DUSKA; WHELAN, 1994, p. 78).

A posição do pensamento autônomo é o terceiro nível, denominado de pós-convencional, nele ocorre a maturidade moral que até então não ocorria nos demais níveis, tal maturidade moral é a autonomia de julgamento, o indivíduo consegue formar sua concepção do que é justo, do que é errado. (DUSKA; WHELAN, 1994). Esse nível é considerado por Kohlberg como a aurora da filosofia moral. (BIAGGIO, 2006).

Duska e Whelan afirmam (1994, p. 79) que:

Se um indivíduo passa toda a sua vida fazendo aquilo que a autoridade o manda fazer, simplesmente por medo da autoridade (estágio 1), ou porque obterá prazer (estágio 2), ou porque o grupo espera isso dele (estágio 3), ou porque essa é a lei (estágio 4), esse indivíduo jamais tomou decisões morais próprias. Ele pode agir de acordo com a lei, mas a aceita porque é condicionado a aceitá-la ou porque a escolheu como ideal? Se faço alguma coisa porque meu pai aprova, sem examinar se é aceitável, sigo simplesmente os princípios de meu pai, não os meus próprios. Por

assim dizer, só se atinge a maturidade “sendo”. Devem ser desenvolvidos princípios próprios de julgamento e ação, não seguindo simplesmente o que se ordena que seja feito. Kohlberg descreve o nível pós-convencional de princípio, como um nível no qual há um claro esforço para definir os valores morais e os princípios que têm validade e aplicação, prescindindo da autoridade dos grupos ou das pessoas detentoras de tais princípios, bem como prescindindo da própria identificação do indivíduo com esses grupos. No nível de princípio, portanto, o indivíduo pensa com a própria cabeça, mesmo pertencendo a um grupo ao qual se identifica. Nenhum grupo pode suplantar a sua consciência. (DUSKA; WHELAN, 1994, p. 78).

La Taille (2006) afirma que nesse nível existe um claro esforço para definir os valores e princípios morais que tenham validade e aplicação. Esse esforço não depende da identificação do indivíduo com o grupo, da autoridade do grupo ou mesmo de sua identificação com tais grupos. Nesse nível se encontram os estágios 5 e 6. Biaggio (2006) afirma que nesses estágios as leis que até então eram consideradas válidas não são mais, pelo mero fato de serem leis. O indivíduo tende a não repensar as leis e os costumes morais, pois estes podem ser injustos e, portanto, devem ser mudados por meio dos canais legais ou através dos contratos sociais.

É nítida a diferença entre o estágio 4 e 5, no estágio quatro a lei é fixa, sendo ela a responsável pela conservação da ordem na sociedade, sem ela o caos estaria estabelecido. Já no estágio cinco, a lei é uma criação do próprio homem como forma democrática para resolver necessidades próprias e está baseada no que se considera ser o bem comum a todos os homens. Resumindo, ou a lei é fixa (estágio 4) ou se acredita em uma autoridade que divulga e propaga a lei (estágio 5). (DUSKA; WHELAN, 1994). O sujeito no estágio 5, capaz de examinar criticamente uma lei, pode rejeitá-la e propor novas leis, pois as leis não podem prejudicar o bem comum, mas a proposição de uma lei deve ser pensada de forma crítica e focada na racionalidade.

O estágio 6 é o nível mais alto do pensamento pós-convencional e é descrito por Kohlberg como “orientação ao princípio ético universal”. Nesse estágio, a pessoa que entender que uma lei é injusta e não conseguir modificá-la através dos canais legais, resistirá a essa lei. (BIAGGIO, 2006). Amorin Neto (2008, p. 45) afirma que o “indivíduo no estágio 6 procura resolver os problemas morais sem permitir que o bem de algumas pessoas suprima os direitos dos outros, e o respeito dos direitos individuais impeça a promoção do melhor para todos. Sem dúvida, esse estágio foi o que mais exigiu uma elaboração teórica de Kohlberg e seus colaboradores, tanto dos elementos filosóficos como psicológicos. Poucas pessoas têm o privilégio de atingir esse estágio, sendo representado por apenas 3% a 5% das pessoas, e em algumas amostras não ocorre nenhum representante. (BIAGGIO, 2006). E como diriam

Duska e Whelan (1994), com essas pinceladas do estágio 6 finda o percurso pelos estágios morais de Kohlberg.

A seguir, apresentam-se no Quadro 1 os estágios de desenvolvimento moral proposto por Kohlberg.

**QUADRO 1- CLASSIFICAÇÃO DOS JULGAMENTOS MORAIS EM NÍVEIS E ESTÁGIOS DE DESENVOLVIMENTO MORAL**

<b>Níveis</b>	<b>Base de julgamento moral</b>	<b>Estágios de desenvolvimento</b>
I	O valor moral reside em acontecimentos externos concretos, em más ações ou em necessidades concretas, em detrimento de pessoas e padrões.	Estágio 1: orientação para o castigo e a obediência. Reverência egocêntrica a um prestígio ou poder superior ou a uma ordem para evitar problemas. Responsabilidade objetiva.
		Estágio 2: orientação inocentemente egoísta. A ação correta é aquela que satisfaz as necessidades de um e ocasionalmente dos outros. Consciência para o relativismo do valor atribuído às perspectivas e necessidades de um e de outro. Orientação para troca e reciprocidade.
II	O valor moral reside no desempenhar papéis bons e corretos, em manter a ordem e as expectativas dos demais.	Estágio 3: orientação para o bom garoto. Orientação para agradar e aprovar os demais, bem como ajudar. Conformidade com imagens estereotipadas da maioria e julgamento das intenções.
		Estágio 4: orientação para a manutenção da autoridade e ordem social. Orientação para o “cumprimento do dever”, para demonstração de respeito pela autoridade e manutenção de uma dada ordem social, para seu próprio bem.
III	O valor moral reside na conformidade consigo mesmo para padrões, direitos ou deveres compartilhados ou compartilháveis.	Estágio 5: orientação legalista contratual. Admissão de um elemento arbitrário ou ponto de partida nas regras ou expectativa para chegar a um acordo. O dever fica definido em contrato, geralmente evitando violar as vontades ou os direitos dos demais, ou seguindo a vontade dos demais, ou seguindo a vontade e o bem-estar da maioria.
		Estágio 6: orientação para a consciência e o princípio. Orientação para não apenas as reais regras sociais prescritas, mas também para os princípios de escolha que envolvam apelo a uma coerência e universalidade lógicas. Orientação para a consciência como um agente condutor e para um respeito mútuo e para confiança.

Fonte: Kohlberg (1992, p. 80).

Os estágios de raciocínio moral de Kohlberg que foram detalhados são de raciocínio de justiça, e não de emoções ou ações. (BATAGLIA; MORAIS; LEPRE, 2010). “Cada estágio corresponde a uma filosofia moral, um modo distinto de conceber e resolver os

conflitos morais, o de operacionalizar a noção de justiça”. (VENTURI, 1995, p. 68). As variantes heterônomas e autônomas aparecem em cada nível. “Nos estágios de número ímpar predomina a percepção de regra ou convenção como imposta”. (FREITAG, 1989, p. 33), já nos estágios de número par, que são as variantes autônomas, predomina “a dimensão de independência do indivíduo face à norma ou regra estabelecida”. (FREITAG, 1989, p. 33).

Nota-se que a teoria kohlberguiana reflete a maneira de raciocinar do indivíduo, e não do conteúdo moral do dilema. A classificação do estágio se dá pela forma de argumentar, de justificar sua decisão. (BIAGGIO, 1997).

De acordo com Biaggio (1999, p. 11):

Da mesma forma, em algumas culturas pode haver maior heterogeneidade de pensamento a nível intraindividual, e em outras, menos. Isso significa que em algumas culturas as pessoas podem apresentar simultaneamente respostas em dois ou três estágios, enquanto que em outras podem ser mais homogêneas, apresentando cada indivíduo uma predominância nítida de um estágio, com apenas algumas poucas respostas nos estágios adjacentes. Em outras culturas, ainda, podem não aparecer os estágios mais altos (BIAGGIO, 1999, p. 11).

Três são as questões que fizeram Kohlberg e seus colaboradores realizarem inúmeras pesquisas e explorar ideias filosóficas. Primeiro, na questão do relativismo cultural e desenvolvimento moral; segundo, na questão de que um estágio posterior é mais adequado moralmente; e em terceiro, no papel da autoridade e da doutrinação na educação moral. (BIAGGIO, 2006).

De acordo com La Taille (2006, p. 21), Kohlberg afirma que “o desenvolvimento moral segue em direção ao ideal de justiça, e que na fase superior de evolução a moral é necessariamente pensada em termos universais, pois o sujeito vê antes a si próprio como membro da humanidade, e não apenas de determinada sociedade”.

O trabalho de Kohlberg também sustenta a ideia de que na medida em que as pessoas aprendem, internalizam mais sobre as questões morais, elas tendem a se desenvolver de modo mais rápido através dos seis estágios do desenvolvimento moral. (ROBERTSON; FADIL, 1999). Biaggio (2006, p. 85) reforça dizendo que “passar por estágios é sofrer transformações qualitativas na visão de mundo ou filosofia”. A teoria entende que a moral humana parte da racionalidade e possibilita a autonomia do indivíduo. Para Kohlberg, os estágios explicam a passagem da heteronomia à autonomia. De acordo com La Taille (2006, p. 21), “a heteronomia é apenas uma fase do desenvolvimento moral, tendo cada indivíduo o

potencial para superá-la pela autonomia”. O autor observa ainda que “evolução moral deve-se essencialmente ao desenvolvimento da razão. Tanto é verdade que uma das decorrências pedagógicas centrais de sua abordagem é a discussão de dilemas morais, portanto um exercício racional”. (LA TAILLE, 2006, p. 18).

### 2.1.2 O DEFINING ISSUES TEST (DIT)

A metodologia elaborada por Kohlberg foi utilizada em diversas pesquisas no campo da moralidade, “servindo não só de ferramenta para muitos investigadores interessados no desenvolvimento moral de jovens e adultos, como, também, de base para a construção de vários instrumentos de medida de julgamento moral”. (SHIMIZU, 2005, p. 2).

Um dos instrumentos desenvolvidos a partir da teoria kohlberguiana foi o estudo realizado por James Rest, que embora tenha exposto limitações no enfoque de Kohlberg, utilizou os dilemas da teoria na década de 1970 para propor uma nova forma de investigação: o DIT – *Defining Issues Test* (Teste de Questões Definidoras). Conforme alguns pesquisadores, essa proposta não requer habilidade verbal dos respondentes, oferece maior controle da situação e possibilita uma correção mais objetiva e de forma computadorizada. (BATAGLIA; MORAIS; LEPRE, 2010; OLIVEIRA, 2011).

As pesquisas com o DIT de Rest apoiam Kohlberg da seguinte maneira: o pensamento pós-convencional existe; três fatores indicados pelo DIT, interesse pessoal, manutenção das normas e pensamento pós-convencional; sequência evolutiva confirmada pelas pesquisas longitudinais e transversais; evidências de que os estágios mais altos são filosoficamente mais adequados; os estudos transculturais confirmam a existência do pensamento pós-convencional em todo o mundo. (BIAGGIO, 1999).

Quanto ao DIT, Oliveira (2011, p. 41) coloca que:

Rest *et al.* (1999) afirmam que o DIT é um dispositivo para ativar esquemas morais, presumindo que a leitura de dilemas morais ativa os esquemas morais individuais na medida em que uma pessoa os tenha desenvolvido. Quando o participante da pesquisa encontra um item que faz sentido, marca o seu grau de importância, sendo o de maior preferência, para este item ocorre uma classificação elevada. Alternativamente, quando o participante encontra um item que não faz sentido ou que para ele seja pouco convincente (e não está ativando um esquema preferido), o item recebe uma classificação baixa. Para estes autores, os itens do DIT são fragmentos de linhas de raciocínio que determinam a preferência do participante e, conseqüentemente, definem o estágio de julgamento moral. (OLIVEIRA, 2011, p. 41).

O DIT consiste em seis dilemas kohlberguianos, seguido de 12 afirmações cada um, que são avaliados quanto ao grau de importância dado na resolução do dilema. Para a classificação do indivíduo, o instrumento fornece um *score P* que indica a porcentagem de pensamento pós-convencional do sujeito, representado pelos estágios 5 e 6. Utilizando o DIT, Rest expõe evidências a favor do esquema evolutivo de Kohlberg, principalmente da passagem do nível convencional para o nível pós-convencional. Ele contou com a participação de mais de 45.000 sujeitos em seus estudos. (BIAGGIO, 2006).

O instrumento desenvolvido por Kohlberg exigia do pesquisador um trabalho mais detalhado e intenso para decifrar as respostas livres dadas pelos entrevistados, o que já não acontece com o DIT, que é considerado um instrumento de pesquisa bastante objetivo e que dispõe de uma facilidade de coletar os dados. Kohlberg tinha suas ressalvas quanto ao instrumento, pois este simplesmente recebia as avaliações dos participantes sem a necessidade de uma análise detalhada das respostas, temia então, que o instrumento não contribuísse para questões teóricas importantes. (REST et al., 1999).

O DIT de Rest é utilizado em diversas pesquisas para investigar o nível de desenvolvimento moral de estudantes, considerando diferentes variáveis ou mesmo com profissionais de diferentes áreas. Venezia (2005) comparou estudantes de Contabilidade de Taiwan e dos EUA para determinar se há diferença no nível de desenvolvimento moral. Constatou que os estudantes de Contabilidade de Taiwan possuem níveis mais altos de desenvolvimento moral do que os estudantes americanos.

O DIT, considerado um método curto, objetivo e prático, é muito utilizado em pesquisas em que a amostra pesquisada possui um grande número de participantes, ao contrário do método utilizado por Kohlberg, a entrevista, que demanda muito mais tempo tanto para coleta como para análise das respostas.

O DIT, instrumento adotado nesta pesquisa, é considerado o mais objetivo, científico, válido e seguro. Esse instrumento é considerado particularmente satisfatório para estudos entre diferentes culturas, considerando outras variáveis que podem, de acordo com a literatura, influenciar no nível do desenvolvimento moral dos participantes. (TSUI; WINDSOR, 2001).

O DIT, com sua facilidade de aplicação e administração, ganhou popularidade entre os pesquisadores da área contábil. Primeiramente, teve sua aplicação com estudantes e auditores, em que a capacidade de julgamento dos mesmos foi avaliada. Entretanto, vários

pesquisadores argumentam que os dilemas do DIT tradicional são genéricos e assim não envolvem questões relacionadas com a contabilidade, motivando uma preocupação sobre o julgamento da ação. (BAILEY; SCOTT; THOMA, 2010).

No entanto, nas conferências em pesquisas contábeis, pesquisadores da área de ética na contabilidade argumentam que o DIT tem perdido sua utilidade ou, pior ainda, provado ser falho como uma medida do julgamento ético dos profissionais de contabilidade. Recentemente, as críticas ao DIT têm aumentado e conseqüentemente aumentam-se também as dúvidas quanto aos novos modelos que estão sendo desenvolvidos, que têm como foco o modelo tradicional de desenvolvimento moral. (BAILEY; SCOTT; THOMA, 2010). Assim sendo, os desafios quanto ao DIT continuam, e a necessidade de novas pesquisas se torna cada vez mais evidente.

Atualmente, há cinco instrumentos com cenários específicos de contabilidade desenvolvidos: Welton et al. de 1994, Fisher de 1997, Thorne de 2000, Massey de 2002 e Doyle et al. de 2009. (BAILEY; SCOTT; THOMA, 2010). Estes instrumentos tem como base o modelo tradicional de Rest, o DIT.

O DIT faz um julgamento sobre problemas morais. O DIT não pergunta apenas o caminho da ação que os sujeitos são a favor, isto é, roubar ou não roubar a droga, mas está preocupado com as razões por detrás das escolhas. (REST, 1986).

### 2.1.3 CRÍTICAS À TEORIA DE KOHLBERG

Por mais que Kohlberg e seus colaboradores tenham grande reconhecimento no meio acadêmico, sua teoria não deixou de receber críticas. Mesmo assim, La Taille (2006) afirma que a teoria de Kohlberg continua sendo umas das mais fortes quando o estudo tem como referência a moralidade humana. De acordo com Biaggio (2006, p. 68), os “pesquisadores da área de julgamento moral, vários entre eles tendo sido orientandos de doutorado de Kohlberg, acrescentaram, refinaram, criticaram, contestaram suas ideias em diversas direções, alguns mais fiéis ao mestre, outros propondo posições bastante opostas.” (BIAGGIO, 2006, p. 68).

Com relação à formulação da teoria do desenvolvimento moral, podem-se citar alguns críticos, como Gilligan em 1982, Turiel em 1977, Nucci em 1981, Eckenberger em 1996, entre outros. Tais críticas, entre outros pontos, consideram que a teoria somente tinha

como preocupação a moralidade masculina, tendo como base a justiça, e desvalorizavam as dimensões afetivas e as emoções. (BATAGLIA; MORAIS; LEPRE, 2010; BIAGGIO, 2006).

A questão da universalidade da Teoria do desenvolvimento moral que culminaria com a justiça talvez tenha sido o principal ponto debatido entre os pesquisadores ao qual Kohlberg sempre defendeu, pois estava convencido de que a cultura não poderia ter influência no desenvolvimento humano, porém deixou claro que a cultura poderia fazer com que o desenvolvimento ocorresse de forma mais lenta. Biaggio (2006, p. 68), corroborando essa tese, entende que a “grande parte das controvérsias giram em torno da questão da universalidade de princípios morais e relativismo cultural”. Uma das questões ligadas à universalidade e que levantou críticas está a questão do gênero. De acordo com Biaggio (1999) o autor que criticou a ênfase na justiça e introduziu a moralidade da responsabilidade e do cuidado, representando a voz feminina foi Gilligan em 1982, assim, demonstrou em diversas pesquisas a influência do gênero.

Biaggio (2006) relata que Nucci, Turiel e Encarnación-Gawrich (1983) discordaram da teoria de Kohlberg. Eles rejeitaram questões ligadas a hierarquias de valores e ressaltaram o papel da cultura na formação da moral dos indivíduos, mesmo denominando-se universalistas como Kohlberg. Outro autor que lançou críticas à teoria do desenvolvimento moral foi James Rest, apesar de seu modelo pouco diferir do de Kohlberg. Ele defende uma moral que pode ser alterada, de acordo com a época e a cultura, uma moral em fluxo. (BIAGGIO, 2006).

Essa questão ligada ao universalismo da teoria kohlberguiana também não está resolvida e pode estar longe de acabar. Se de um lado os defensores da teoria de Kohlberg, os universalistas, se colocam de forma bastante persuasiva, do outro lado os críticos, relativistas, lançam polêmicas a serem discutidas. Entretanto, que se pode constatar é que a cultura parece realmente influenciar o pensamento de algumas pessoas. Outro ponto debatido pelos críticos acerca da teoria de Kohlberg está centrado na forma como as pessoas julgam os assuntos ligados à moral, e não ao comportamento real. (ROBERTSON; FADIL, 1999).

Biaggio (2006, p. 40) acrescenta:

Será que um nível elevado de julgamento moral leva a pessoa agir corretamente, ou a outros fatores, talvez aos emocionais, talvez aos culturais, que levam a uma discrepância entre julgamento e comportamento? Se não houver uma coerência entre julgamento e ação, qual o valor dos programas de educação moral baseados em amadurecimento do julgamento moral, propostos por Kohlberg? (BIAGGIO, 2006, p. 40).

O psicólogo afirma haver relação entre julgamento e comportamento moral, mas assim como a questão do universalismo defendido pelo psicólogo, a coerência entre o julgamento moral e a ação ainda alimenta muitas polêmicas no meio acadêmico.

Diante da argumentação construída até então, conclui-se que Kohlberg defendeu o universalismo em sua teoria, talvez por ter tido experiências pessoais que o fizeram levantar todo tipo de questões morais que eram vistas até então como questões de justiça. Sua teoria é contestada por muitos pesquisadores, alguns deles já mencionados, o que gera muitas discussões. A questão do universalismo defendido por Kohlberg é uma busca pela moralidade universal, por um respeito igual pela dignidade humana. Ele defendeu uma moralidade universal e a testou para tirar suas dúvidas a respeito da possível universalidade dos estágios em culturas diferentes, dessa forma encontrou os estágios em quase todas as culturas.

## 2.2 CULTURA E OUTRAS VARIÁVEIS RELACIONADAS AO DESENVOLVIMENTO MORAL

Nota-se que diante das mudanças na Contabilidade nos últimos anos, o desenvolvimento moral permite inúmeras pesquisas futuras. Assim sendo, este estudo parte do pressuposto de que o nível de desenvolvimento moral de estudantes de Ciências Contábeis de diferentes instituições de Ensino Superior no Brasil tem influências significativas de variáveis como a cultura, a idade, o gênero, a religião, a experiência profissional e a educação.

### 2.2.1 CULTURA

Este item trata das variáveis que, de acordo com a literatura pesquisada, influencia o nível de desenvolvimento moral dos indivíduos. Inicialmente, trata-se das variáveis independentes de interesse, a cultura.

Conforme mencionado no item anterior, Kohlberg defendeu a universalidade de sua teoria, ou seja, sustenta que todas as culturas possuem condições sociais e culturais para o desenvolvimento dos estágios cognitivo-morais, mas admite que as particularidades culturais e o ambiente desenvolvem um ritmo diferente para a moral. (ROBERTSON; FADIL, 1999).

Nota-se um considerável número de estudos acadêmicos que abordam a questão do desenvolvimento moral, mas ainda é incipiente a investigação da influência cultural no desenvolvimento moral, portanto este estudo faz essa investigação com estudantes de Ciências Contábeis de diferentes instituições de Ensino Superior no Brasil para suprir essa lacuna encontrada na literatura.

Partindo-se de uma definição mais abrangente do conceito de cultura encontrada no dicionário Houaiss e Villar (2009, p. 888), tem-se:

1. Ação, processo ou efeito de cultivar a terra; lavra, cultivo [...] 2 Cultivo [...] 4 criação de alguns animais 5 o cabedal de conhecimentos, a ilustração, o saber de uma pessoa ou grupo social 6 conjunto de padrões de comportamento, crenças, conhecimentos, costumes etc. que distinguem um grupo social 7 forma ou etapa evolutiva das tradições e valores intelectuais, morais e espirituais (de um lugar ou período específico); civilização 8 complexo de atividades, instituições, padrões, sociais ligados à criação e difusão de belas-artes, ciências humanas e afins (HOUAISS; VILLAR, 2009, p. 888).

Nota-se que em sua definição mais linguística, o conceito de cultura assume vários sentidos, não admitindo uma definição única, já que os significados variam em função do contexto em que o conceito é utilizado. Existem inúmeras definições a respeito de culturas nacionais, e apesar de terem como características em comum os valores, se diferem quanto as suas particularidades, cada uma possui valores específicos. (BEEKUN; STEDHAM; YAMAMURA, 2003).

Para estabelecer uma conexão entre cultura e desenvolvimento moral de estudantes de Contabilidade, é necessária uma definição que faça essa ligação. Todavia, a definição para fins de pesquisa pode encontrar alguns problemas metodológicos, pois o conceito de cultura deve ser definido de forma suficientemente ampla para incluir todos os elementos de uma definição abrangente. (SMITH; HUME, 2005). Neste estudo, utiliza-se a concepção dada por Gertz Hofstede, ou seja, “programação coletiva da mente”.

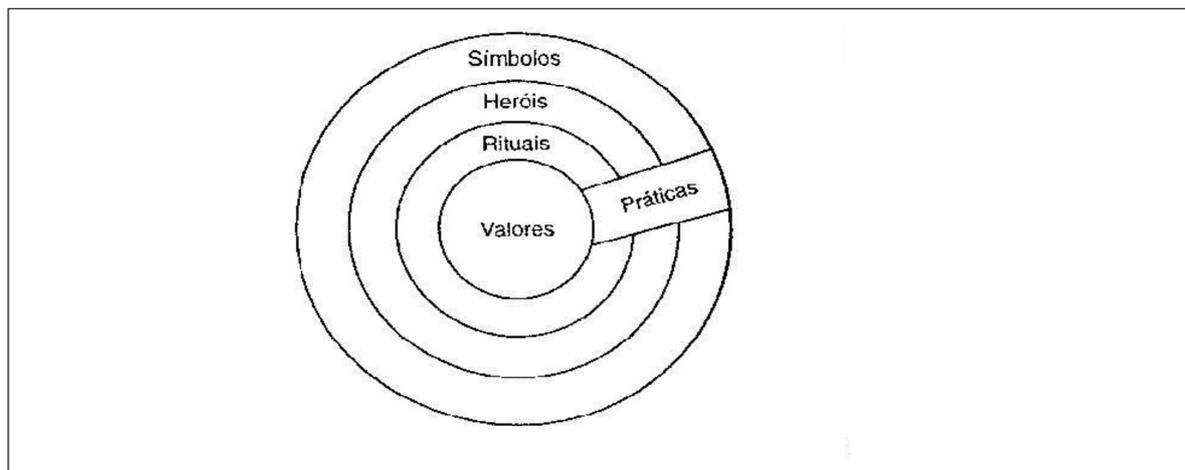
Segundo Duranti (2008) diversos modelos foram elaborados para que fosse possível uma comparação entre as diferentes culturas, com a finalidade de mostrar as diferenças dos valores de uma cultura para outra. Os modelos têm como base estudos da antropologia e partem da premissa de que alguns problemas são universais. Os valores de comparação são agrupados em dimensões, cada dimensão agrupa um número de fenômenos numa sociedade que foram detectados ocorrendo em combinação. Essas dimensões podem ser medidas em relação a outras.

A cultura possui várias dimensionalidades. Nesta pesquisa aborda-se cinco dimensões culturais identificadas por Hofstede que distinguem os países: a distância ao poder, a masculinidade/feminilidade, o individualismo/coletivismo, a aversão à incerteza, orientação a longo prazo/orientação a curto prazo. A sexta dimensão identificada por Hofstede, *indulgence* (satisfação, prazer)/*restrain* (limitação) não será identificada nesta pesquisa. Além das dimensões de valores culturais estudadas por Hofstede, que serão apresentadas a seguir, citam-se outros trabalhos que tiveram como foco os valores culturais nacionais:

Kluckhohn e Stroedbeck (1961), que sugeriram dimensões relacionadas com problemas humanos básicos enfrentados pelas sociedades. Hall (1976) referiu-se a culturas de alto e de baixo contexto. Hampden-Turner e Trompenaars (1993) classificaram as culturas nacionais de acordo com as relações com as pessoas, com o tempo e com o ambiente. Finalmente, House e Javidan (2004) identificaram nove dimensões culturais, no projeto GLOBE, e distinguiram dois tipos de manifestações culturais: valores e práticas. (FERREIRA et al., 2013, p. 172).

Hofstede tem sido referência no estudo sobre diferenças culturais. Seu estudo iniciou na empresa IBM e contou com mais de 53 culturas nacionais (50 países e 3 regiões), somando mais de 116 mil questionários, que foram analisados. Esse pesquisador constatou a influência da cultura nacional de forma significativa no comportamento e na atitude dos funcionários. Hofstede (2003) trata os níveis de manifestação de uma cultura como “camadas de cebola”, indicando que os símbolos representam manifestações mais superficiais da cultura, os valores – camadas mais profundas – e os heróis e rituais – numa situação intermediária. Símbolos, heróis e rituais são agrupados em práticas pelo fato de serem visíveis ao observador externo.

**FIGURA 1 - AS CAMADAS DE UMA CEBOLA**



Fonte: Hofstede (2003, p. 9).

Os valores, para Hofstede (2003), constituem o núcleo da cultura e correspondem às tendências e preferências, ao sentimento orientado dos membros de uma cultura. Eles não são evidentes, não estão visíveis, mas podem ser deduzidos por meio do comportamento das pessoas diante de diversas situações.

Os rituais são atividades coletivas com um objetivo desejado. Podem até parecer inúteis e desnecessários para alguns indivíduos, mas para determinada cultura são essenciais. Podem ser citados, como exemplos, a forma de cumprimentar, de transmitir respeito, a cerimônias religiosas, entre outros. (HOFSTEDE, 2003).

Já os heróis, para Hofstede (2003), são pessoas, vivas ou mortas, reais ou imaginárias, que são valorizadas por algumas culturas e que servem de modelo para o comportamento dos outros.

A camada mais superficial da cebola são os símbolos, reconhecidos pelos membros de uma cultura, que podem ser palavras, gestos, figuras ou objetos que possuem um significado único. Os símbolos estão em constante renovação e normalmente são copiados entre os grupos culturais. (HOFSTEDE, 2003).

Cultura, na concepção de Hofstede (2003, p. 19), é uma “programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo ou categoria de pessoas face a outro”. Essa programação se encontra em diversos ambientes sociais em que o indivíduo se depara no decorrer de sua vida, pois a cultura não está na genética do sujeito, e sim ela é adquirida através do espaço social em que se vive.

O autor formulou quatro dimensões das diferenças culturais. Deu ênfase aos padrões culturais e às diferenças transnacionais, baseados na forma de aprender problemas semelhantes. As dimensões são: distância do poder, o grau de individualismo e coletivismo, o grau de masculinidade ou de feminilidade e o controle da incerteza. A quinta dimensão que foi incorporada mais tarde, a orientação a longo prazo e orientação a curto prazo, veio para captar valores do ponto de vista da sociedade oriental. A seguir, essas dimensões serão melhor detalhadas.

A primeira dimensão a ser descrita é a distância do poder ou a distância hierárquica. Ela pode ser definida como “a medida do grau de aceitação, por aqueles que têm menos poder nas instituições e organizações de um país, de uma repartição desigual do poder.” (HOFSTEDE, 2003, p. 29). As instituições entendem-se como elementos de uma sociedade, como a família, a comunidade, a escola, já as organizações são os locais de trabalho. Essa

dimensão foca o nível de igualdade e desigualdade dentro de uma sociedade. Mas existe alguma sociedade que não sofra com a desigualdade? Impossível, a desigualdade em qualquer nação é inevitável, o que acontece entre uma nação e outra é a forma com que a desigualdade é difundida. Então temos sociedades que são diferentes umas das outras, mas existem sociedades que são mais diferentes que outras. Essa dimensão pode ser classificada como alta ou baixa distância do poder. Para Goodwin e Goodwin (1999), essa primeira dimensão cultural de Hofstede é uma medida de desigualdade de poder.

Christie et al. (2003) constataram que os países com distância de poder alta, como, por exemplo, Taiwan, aceitam melhor as desigualdades do que países com distância baixa de poder, como os EUA. Assim, é mais provável que indivíduos dos EUA aproximem-se mais dos superiores e não aceitem práticas suspeitas dos mesmos. Países com distância alta de poder tendem a encobrir ações questionáveis de seus superiores para mostrar lealdade.

Essa dimensão demonstra o grau em que os membros de uma sociedade aceitam a forma desigual da distribuição do poder, ela trabalha com a forma em que uma sociedade lida com as questões da desigualdade entre seus membros. As pessoas em uma sociedade com elevado grau de distância do poder aceitam ordens hierárquicas. Já em sociedade com distância de poder baixa, há um esforço para igualar a distribuição de poder do processo desigualdade. (HOFSTEDE, [2013]).

O Brasil tem um *score* igual a 69, com essa pontuação pode-se inferir que o brasileiro é mais tolerante com as desigualdades e a hierarquia é predominante. Nas empresas, os superiores assumem toda a responsabilidade. (HOFSTEDE, [2013]). A hierarquia na sociedade brasileira pode estar relacionada a fatores históricos e políticos, pois o Brasil traz consigo toda herança colonial. (SOARES, 2005).

Segundo Ferreira (2008), o período de coleta de dados por Hofstede pode ter sofrido influências do regime autoritário que o Brasil passou, esta pode ser uma explicação para os resultados encontrados no país para essa dimensão.

O índice de nível de desenvolvimento moral mais alto é compatível com uma menor distância do poder, que é exemplificada através de relações mais iguais entre pessoas. Enfatizando a justiça social e uma alta distância do poder, o nível de desenvolvimento moral será conseqüentemente menor. (GE; THOMAS, 2008; TSUI; WINDSOR, 2001).

A próxima dimensão a ser descrita é a do individualismo e coletivismo. Hofstede (2003, p. 69) coloca que a dimensão do individualismo “[...] caracteriza as sociedades nas

quais os laços entre os indivíduos são pouco firmes; cada um deve ocupar-se de si mesmo e de sua família mais próxima” são exemplos os países da América do Norte. Quanto ao coletivismo, Hofstede (2003, p. 69) explica: “[...] caracteriza as sociedades nas quais as pessoas são integradas, desde o nascimento, em grupos fortes e coesos, que os protegem para toda a vida em troca de uma lealdade inquestionável” citam-se os países da América do Sul.

Uma questão fundamental dessa dimensão está no grau de interdependência que uma sociedade possui com os seus membros. Nas sociedades individualistas, as pessoas cuidam de si ou da família próxima, definida pelo termo “eu”. Em contraste, nas sociedades coletivistas, as pessoas pertencem a grupos e cuidam-se em troca de lealdade, definida pelo termo “nós”. (HOFSTEDE, [2013]). Essa dimensão descreve o quanto os indivíduos de um grupo estão integrados. Nessa dimensão, pessoas de uma sociedade coletivista podem responder a dilemas éticos de uma forma diferente das pessoas de uma sociedade individualista. (GOODWIN; GOODWIN, 1999; SMITH; HUME, 2005).

O Brasil tem uma pontuação igual a 38, uma posição intermediária. Isso pode ser explicado pela diversidade da cultura, em que se identifica nos grandes centros urbanos características individualistas e na zona rural ou pequenas cidades características do coletivismo. (SOARES, 2005). A autora observa ainda que quanto mais desenvolvida for a sociedade culturalmente, mais individualista ela é, o coletivismo é uma característica de países em desenvolvimento.

Para Beekun, Stedham e Yamamura (2003), essa dimensão representa os indivíduos que estão emocional e cognitivamente presos ao interesse pessoal e ao bem-estar da família imediata. Nas sociedades de cultura coletivista, a moral está definida em termos de benefício para o grupo (família, amigos, trabalho etc.), sugerem a conservação da solidariedade. Essa dimensão utiliza fortes alusões à moral, isso porque essa dimensão foi pensada nos valores partilhado por todos.

Su, Kan e Yang (2010), ao utilizar a dimensão do individualismo de Hofstede, identificaram que os EUA são altamente individualistas e que Taiwan é um país coletivista. Nos EUA, os indivíduos tendem a focar nas realizações pessoais e em competir. Em Taiwan, coletivistas, eles podem encobrir atos para proteção do grupo. Tsui e Windsor (2001) colocam que um índice de nível de desenvolvimento moral mais alto é compatível com uma sociedade individualista, já a sociedade coletivista possui menor nível de desenvolvimento moral.

A próxima dimensão a ser descrita é a masculinidade e a feminilidade. Os adjetivos de masculinidade e feminilidade utilizados por Hofstede (2003) são empregados para fazer uma referência ao papel social, não de forma absoluta, pois um homem pode se comportar de forma “feminina” e uma mulher de forma “masculina”. As escolhas associadas pela dimensão masculina são: a remuneração, ser reconhecido, promoção e o trabalho estimulante. Já a dimensão feminina tem escolhas: a hierarquia, a cooperação, viver num meio agradável e a segurança do emprego. (HOFSTEDE, 2003).

Nota-se que em sociedades que prevalecem a masculinidade, a diferença entre homens e mulheres fica evidente, no entanto, nas femininas, observa-se uma igualdade entre os sexos. Uma sociedade com alta pontuação em masculinidade indica que ela será impulsionada para a concorrência, realização e sucesso. Esse sistema de valor inicia na escola e segue ao longo da vida. A pontuação baixa – feminino – indica que os valores são cuidar uns dos outros e buscar a qualidade de vida, esta que irá indicar o sucesso do grupo. A questão dessa dimensão é o que motiva as pessoas, ser o melhor (masculinidade) ou gostar do que faz (feminilidade). (HOFSTEDE, [2013]). Nota-se que em sociedades mais feminina a ênfase é para a qualidade de vida, igualdade, solidariedade. Nessas culturas as mulheres são tratadas igualmente.

O Brasil tem uma pontuação intermediária – 49. Essa pontuação pode ser reflexo da influência norte-americana nas empresas. Esse índice não está ligado com o nível de desenvolvimento do país. (FERREIRA, 2008).

Masculinidade e feminilidade são papéis sociais esperados. Do foco da masculinidade tem-se o dinheiro, sucesso, as coisas materiais, enquanto nas sociedades femininas o foco é a qualidade de vida. (BEEKUN; STEDHAM; YAMAMURA, 2003; CHRISTIE et al., 2003; SU, 2006). Sob um ponto de vista ético, uma sociedade feminina está mais disposta a assuntos ambientais e menos tolerantes a questões referentes à agressividade. (GOODWIN; GOODWIN, 1999).

Já a dimensão do controle da incerteza está ligada em como a sociedade lida com o fato de não poder conhecer o futuro. Situações ambíguas, inesperadas e pouco estruturadas têm feito com que diferentes culturas aprendam a lidar de forma diferente com essas situações diferentes. A pontuação dessa dimensão é feita a partir da medida tomada pelos membros de uma cultura para tentar evitar que se sintam ameaçadas por situações ambíguas ou desconhecidas, eles criam crenças e instituições para evitar a incerteza. (HOFSTEDE,

[2013]). Logo, essa dimensão está ligada com a influência da ansiedade e inquietação com que as situações ambíguas e inesperadas provocam nas pessoas. É o grau em que a sociedade reduz a incerteza pelo uso de medidas sociais, as leis e regras, diante de situações. Esse sentimento de incerteza que se tenta enfrentar por meio da tecnologia, de leis mais rígidas ou mesmo da religião (rituais em geral) faz parte de nossa herança cultural e é massivamente transmitida e reforçada pela família, pelo estado, pela escola etc. (CHRISTIE et al., 2003; FERREIRA, 2008).

Em países com fraca aversão à incerteza, os conflitos e a competição não são vistas como ameaça, aceitam a discordância e as pessoas estão mais dispostas a correr riscos. Essas sociedades possuem menos regras, aceitam mudanças e suportam correr riscos. (HOFSTEDE, [2013]).

Seguindo o pensamento de Ferreira et al. (2013, p. 172):

A aversão à incerteza, segundo Hofstede (1984), está relacionada com a forma como as diferentes sociedades e indivíduos lidam com a incerteza, com situações ambíguas, inesperadas e pouco estruturadas, e como tentam evitá-las. Nas sociedades com maior aversão à incerteza, os indivíduos são fortes, agressivos, emotivos, intolerantes e procuram segurança. Por outro lado, nas sociedades menos avessas à incerteza, os indivíduos são mais contemplativos, menos agressivos, menos emotivos, mais tolerantes e aceitam correr riscos. (FERREIRA et al., 2013, p. 172).

Para Tsui e Windsor (2001), o alto controle da incerteza consiste na noção da segurança do indivíduo que é compatível com os princípios pessoais segurados no nível mais alto do nível de desenvolvimento moral. Essa dimensão descreve a habilidade das pessoas para conter situações ambíguas e os mecanismos que criaram para evitar tais situações. (BEEKUN; STEDHAM; YAMAMURA, 2003).

A dimensão de controle da incerteza indica o ponto em que seus membros sentem-se incomodados ou confortáveis com determinada situação. Os indivíduos de uma sociedade com forte controle da incerteza se deparados com situações incertas ou ambíguas ficam ansiosos. Para evitar esses desconfortos, as sociedades criam leis rígidas e regras; de uma perspectiva ética, essa sociedade dá ênfase para as regras. Por outro lado, sociedades com baixo controle da incerteza são mais tolerantes a opiniões e comportamentos alternativos. Com relação à ética, essa sociedade associa a ausência de uma regra com autorização para fazer o que a pessoa deseja. (GOODWIN; GOODWIN, 1999).

Conforme Su, Kan e Yang (2010), as sociedades de forte controle de incerteza, como Taiwan, preferem regras e leis, se sentem incomodadas e inseguras com riscos e situações desconhecidas, preferem ainda focar no que é legal ao invés da qualidade das ações éticas. Os EUA, sociedade de baixo controle da incerteza, são mais tolerantes com a ambiguidade.

Como a maioria dos países latino-americanos, a nota do Brasil é alta, sua pontuação é de 76. Essas sociedades têm como características a necessidade de regras e de sistema jurídicos para estruturar a vida, por mais que não sintam necessidade de obedecer essa lei. No Brasil e em todas as sociedades com alto grau de incerteza, a burocracia, as leis e as regras são dadas como importantes para fazer o mundo um lugar mais seguro para se viver. Aos brasileiros, isso se deve ao alto grau de incerteza, necessitam de bons e relaxantes momentos em sua vida e são apaixonados, demonstram isso em uma linguagem mais corporal. (HOFSTEDE, [2013]).

A quinta dimensão a ser identificada por Hofstede através de uma pesquisa com estudantes chineses mede até que ponto uma cultura ressalta valores que são dirigidos para o futuro. Em uma pontuação alta, há mais consideração com os efeitos futuros em uma decisão ética enquanto em uma cultura com baixa pontuação os julgamentos éticos serão influenciados pelo efeito de curto prazo. (GOODWIN; GOODWIN, 1999). Em sua obra Duranti (2008), coloca que para o autor Hofstede a dimensão da orientação a longo prazo, que também é chamada de Dinamismo Confuciano ligados ao ensinamento de Confúcio, instiga as virtudes, ou seja, o comportamento humano orientado para o futuro (tal como perseverança e economia). Ao contrário, a orientação a curto prazo instiga as virtudes orientadas para o passado e presente (tal como o respeito pelas tradições e regras sociais).

A orientação a longo prazo descreve os indivíduos de uma sociedade na perspectiva de tempo que levam para lidar com determinadas situações. (BEEKUN; STEDHAM; YAMAMURA, 2003). A orientação a longo prazo é característica de culturas que colocam mais importância para valores direcionados para o futuro, e culturas a curto prazo colocam importância para os valores associados ao passado e ao presente. (CHRISTIE et al., 2003). Para Hofstede, culturas com alta orientação a longo prazo preocupam-se com efeitos a longo prazo das decisões éticas, e as culturas de baixa orientação a longo prazo preocupam-se com os efeitos das decisões éticas a curto prazo, em consequência alcançam salários num curto prazo e aceitam mais práticas antiéticas. (SU, 2006). A pontuação do Brasil é igual a 44,

considerada elevada, o país tem orientação para alcançar recompensas futuras. (HOFSTEDE, [2013]).

É possível observar, a partir do exposto acima, que o Brasil é um país em que a dimensão da distância do poder é alta (69), representa uma menor disposição dos subordinados questionarem os superiores, cada um tem seu papel bem definido. Seguindo, é alto também o índice do controle de incertezas (76), indicando um desconforto diante de situações incertas ou ambíguas, o que leva à criação de regras e de normas rígidas. Igualmente, a orientação de longo prazo (65) é alta, levando o país a alcançar recompensas futuras. Ao contrário, o individualismo (38) é baixo, os brasileiros dão mais importância para as relações sociais. E a dimensão masculinidade (49) e a orientação de longo prazo (44) está em nível intermediário.

Na literatura, encontram-se várias pesquisas que reforçam essa caracterização, sendo que algumas a incrementam com alguns elementos complementares. O fato é que os estudos com essas caracterizações unem-se a determinados traços da cultura nacional. Esses traços, naturalmente, têm suas origens ligadas com a história do país. Hofstede, apesar de ser considerado um autor com o conceito de cultura mais comum na literatura acadêmica, amplamente referenciado, encontra inúmeras críticas direcionadas a sua teoria. Cita-se a metodologia adotada por Hofstede, em que argumentam que um questionário *survey* não seria a forma mais adequada para estudar a cultura. Outro questionamento levantado é quanto a empresa IBM representa uma cultura americana, o que poderia ter influenciado na cultura do país pesquisado. Porém, a representatividade da população, baseada em uma única empresa, é a crítica mais comum entre os autores. (DONATO, 2013; GE; THOMAS, 2008; GERNON; WALLACE, 1995; McSWEENEY, 2002).

A quinta dimensão de Hofstede, a orientação para longo prazo, apresenta, segundo Fang (2003), falha filosófica. Tal falha está baseada na essência antropológica de orientação ao passado da cultura chinesa, assim como problemas na metodologia, o que colocaria a quinta dimensão de Hofstede em dúvida.

A complexidade e a operacionalização da cultura entre sociedades indicam que nenhum modelo encontra-se completo e que ainda muitas pesquisas precisam ser realizadas, mas não se pode deixar de observar aqui que apesar das críticas a Hofstede, suas pesquisas aumentaram significativamente nossa compreensão das características culturais entre os países. (GERNON; WALLACE, 1995).

Nesta dissertação, utiliza-se no Bloco 2 do instrumento (Apêndice A) o *Values Survey Module 1994 – VSM 1994* desenvolvido por Hofstede. (HOFSTEDE, [1994]). O VSM 1994 é um questionário desenvolvido para comparar os valores culturais dos entrevistados a partir de dois ou mais países, ou regiões dentro do mesmo país. Ele identifica a pontuação de cinco dimensões culturais com quatro perguntas para cada dimensão, assim, 5 dimensões x 4 questões igual a 20 questões de valores culturais. Pesquisas anteriores revelam que as 20 questões são influenciadas pela nacionalidade dos respondentes. (HOFSTEDE, 2003).

A escolha do VSM 1994 também se justifica porque assim como o autor a pesquisadora desta pesquisa reconhece que existem sociedades diferentes. (HOFSTEDE, 2003). O VSM 2003 é comparado, nesta pesquisa, com outras variáveis, como gênero, ascendência, regiões geográficas. (HOFSTEDE et al., 2010; HOFSTEDE, [2013]).

Efetivamente, pesquisas vêm sendo realizadas sobre ética com uma abordagem cultural. Por exemplo, Ahmed, Chung e Eichenseher (2003) investigaram como a percepção/attitudes de estudantes de negócios com a dimensão ética pode variar em diferentes países e se existe fatores socioculturais que influenciam a percepção da eticidade nas práticas de negócio. Beekun, Stedham e Yamamura (2003) compararam 126 profissionais brasileiros e dos EUA, explorando o efeito da cultura nacional sobre a tomada de decisão ética dentro do contexto do negócio. Christie et al. (2003) estudaram o impacto da cultura sobre as atitudes éticas dos gestores de negócios na Índia, Coreia do Sul e nos Estados Unidos. Porém, muitas pesquisas ainda se fazem necessárias para explorar a relação de ética e as dimensões culturais.

Aproximadamente 10 anos após a publicação das análises da empresa IBM, Hofstede começa a reconhecer que dentro de uma nação existem culturas múltiplas, e não uma única cultura. (McSWEENEY, 2002). Recentemente, um artigo apresentou os resultados de pesquisas realizadas no Brasil entre 2000 a 2001. Mostrou que embora o país apresente características próprias, há especificidades regionais. Esse estudo tem como base três estudos que foram realizados no Brasil. (HOFSTEDE et al., 2010). As principais características culturais das regiões brasileiras encontradas nos estudos são:

- 1 - O sul, mais europeu, é mais hierárquico, menos formal mais individualista e mais masculino (orientado para a realização).
- 2 - Sudeste e Brasília, urbanos, industriais, etnicamente diversos, é menos masculino e mais orientado para o curto prazo.
- 3 - O Centro-Oeste, mais rural é menos formal.
- 4 - O nordeste, afro-brasileiro, tropical e com tradição colonial, região mais pobre, é menos hierárquico, mais formal, menos masculino (em termos de cuidar dos outros).

5 - O norte é mais informal, coletivista e bastante masculino (em termos de assertividade)<sup>2</sup>. (HOFSTEDE et al., 2010, p. 347-348, tradução nossa).

Hofstede et al. (2010) comparou as diferenças culturais entre as regiões do Brasil. O país possui uma grande extensão geográfica e as particularidades regionais se distingue nas diferentes localidades. Essas diferenças existem, possivelmente, devido ao processo de colonização e à forma de conduzir o desenvolvimento econômico. Dessa forma, a cultura nacional é relevante, mas as particularidades regionais precisam ser consideradas e possivelmente influenciam nas formas de gestão e no comportamento das pessoas. Em sua teoria, Hofstede coloca que as culturas nacionais são transferidas para os indivíduos pelo ambiente social, o que se aplica às culturas regionais. Portanto, as dimensões encontradas nas sociedades nacionais podem ser comparadas dentro de uma mesma nação. (HOFSTEDE et al., 2010).

Nesta pesquisa, o conceito de cultura tem como base a concepção utilizada por Hofstede (2003, p. 19), sendo uma “programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo ou categoria de pessoas face a outro”. Logo, o termo coletivo pode ser aplicado a diferentes coletivos.

As pesquisas realizadas no Brasil mostraram que o instrumento utilizado por Hofstede pode ser aplicado em uma única nação. Hofstede propõe que as mesmas dimensões que identificaram culturas nacionais diferentes se apliquem em estudos que buscam identificar culturas dentro do mesmo país. Nesse caso, o que pode acontecer é as pontuações diferirem das encontradas nos trabalhos de Hofstede, isso porque as pontuações não dependem apenas das nacionalidades, e sim do nível de educação, gênero e idade dos participantes. Devido a isso, se deve ter cuidado com a amostra escolhida para o estudo dentro de uma mesma nação. (HOFSTEDE et al., 2010; LENARTOWICZ; JOHNSON; WHITE, 2003).

O Brasil é o quinto maior país do mundo, com suas diversidades culturais que se devem à integração e absorção de outras culturas. O primeiro grupo étnico, antes dos

---

<sup>2</sup> Tradução livre do original: “1. The South: European and prosperous, is more hierarchical, less formal, more individualist, and more masculine (achievement-oriented).

2. The Southeast plus Brasília: urban, industrial, densely populated, and ethnically mixed, is less masculine and also shorter term-oriented.

3. The Central-West: a borderline region of settlers, is less formal.

4. The Northeast: tropical, colonial heritage, poor, and Afro-Brazilian, is less hierarchical, more formal, and less masculine, that is, more caring.”

5. The North: the Amazon basin and the homeland of Brazil’s native Indians, is very informal, collectivist, and very masculine, which in this case may mean assertive.”

portugueses, são os povos nativos, os índios, que já estavam neste território quando os colonizadores chegaram. A segunda influência na cultura brasileira foram a dos africanos, trazidos como escravos. Eles são responsáveis por acrescentar importantes características de sua cultura, tais como musicalidade e religião. Essas características africanas estão bem enraizadas na cultura do país. Por fim, a variedade de imigrantes da Europa (alemães, italianos, espanhóis) e Ásia (japoneses, libaneses, sírios), que substituíram os escravos na segunda metade do século XIX. (HOSTEDE et al., 2010).

Constata-se que o tamanho de alguns países, a imigração e outros fatores de influência cultural podem resultar em culturas regionais. Especialmente em países geograficamente grandes, como, por exemplo, a Rússia, a China, a Índia, o Brasil e os EUA, o tamanho significativo desses países tende a se observar culturas regionais ou subculturas nacionais. (BERTSCH, 2013). Alguns autores defendem uma cultura, independentemente do tamanho, como homogêneas. (KIRKMAN; LOWE; GIBSON, 2006; SIVAKUMAR; NAKATA, 2001). Porém, dificilmente um país terá sua cultura 100% homogênea. (BERTSCH, 2013).

São inúmeras as pesquisas que tratam a cultura de forma homogênea dentro de uma mesma nação, mas é complicado acreditar que dentro de um grande país como os EUA, por exemplo, com inúmeras particularidades históricas, seja de fato um país com uma cultura homogênea. Pesquisas são necessárias para explorar semelhanças e diferenças em amostras de diferentes regiões dentro dos EUA, assim como explorar as diversidades regionais no Brasil e em outros países. A diversidade cultural é um fato que não pode ser ignorado nem negligenciado, as diferenças culturais dentro de uma mesma nação recebem cada vez mais importância, pois o futuro exigirá de cada indivíduo uma maior compreensão e aceitação das diferentes culturas. (BERTSCH, 2013).

Na literatura encontram-se inúmeras pesquisas que tiveram a cultura como foco, a maioria comparou diferentes países, além disso, essas pesquisas mostraram que os gestores de diferentes países possuem valores culturais diferentes e estas diferenças afetam as decisões estratégicas. Todavia, poucas pesquisas estudam o impacto regional que a cultura tem dentro de uma mesma nação. (BERTSCH, 2013; LENARTOWICZ; JOHNSON; WHITE, 2003). Nesta pesquisa, consideram-se os aspectos do campo de estudo em particular, que reflete a cultura da região pesquisada, assim não se ignora a cultura particularizada de cada lugar.

As particularidades de uma cultura dentro de um mesmo país são identificadas por vários critérios, tais como a etnia, religião, região ou características demográficas. Normalmente, a subdivisão geográfica é a mais citada, pois se argumenta que o lugar e a cultura estão intrinsecamente interligados. O que acontece é que o critério geográfico é crucial para que as pessoas procurem o grupo para satisfazer as suas necessidades. Assim, por mais que as particularidades de uma cultura estejam baseadas em valores culturais, geralmente está determinada por uma região. (LENARTOWICZ; JOHNSON; WHITE, 2003). Nesta pesquisa, o critério geográfico é tomado como base para a identificação inicial das características das dimensões culturais de Hofstede nas regiões pesquisadas.

O Brasil é um país com uma diversidade cultural marcante entre as regiões, o país possui uma sociedade culturalmente diversificada, que se deve, em parte, às diferentes raças e ao clima. Dessa forma, pode-se dizer que não há um Brasil, mas, sim, Brasís. As características regionais no Brasil são claras, sendo que cada região possui suas particularidades diferentes referentes aos recursos naturais, à produtividade, renda, densidade populacional, diferença social e política. (LENARTOWICZ; JOHNSON; WHITE, 2003).

Hofstede argumenta que os valores culturais fundamentais são constituídos durante a infância. Nesta pesquisa, os estudantes de Ciências Contábeis são questionados a respeito do local de nascimento, da cidade/estado que residiu por mais tempo, o que é um indicador da identidade cultural regional de cada indivíduo. (LENARTOWICZ; JOHNSON; WHITE, 2003).

### 2.2.2 OUTRAS VARIÁVEIS RELACIONADAS AO DESENVOLVIMENTO MORAL

Além da variável independente de interesse, valores culturais, esta pesquisa busca analisar outras variáveis independentes que conforme a literatura pode influenciar no nível de desenvolvimento moral do campo de estudo pesquisado. Para tanto, no bloco 1 do instrumento (Apêndice A), busca-se identificar o perfil dos respondentes, composto por oito questões. Essas questões são identificadas como variáveis independentes de controle da pesquisa.

A idade consiste em um indicador-chave, de acordo com a literatura, para atitudes éticas. Pesquisas realizadas por Emerson e Conroy (2004), Ruegger e King (1992), Marques e

Azevedo-Pinheiro (2009) suportam os resultados de que a idade é um indicador para inclinações mais éticas. Esses resultados encontrados na literatura tendem a apoiar Kohlberg em sua Teoria do Desenvolvimento Moral, na qual sugere que os indivíduos podem desenvolver um amadurecimento moral no decurso da vida. (EMERSON; CONROY; STANLEY, 2007). A variável *idade* também foi foco de investigação utilizando o instrumento de Rest – DIT. Cannon (2001) constatou que a idade está relacionada com o nível de desenvolvimento moral de estudantes de Ciências Contábeis, assim como Wimalasiri (2001) observou que a variável *idade* influencia no desenvolvimento moral dos estudantes de administração e nos profissionais de Sidney, Austrália.

Enquanto estudos indicam que a variável *idade* é um indicador para atitudes éticas, há notáveis exceções a esses resultados, indicando que a variável *idade* não seja um indicador de diferenças significativas nas amostras pesquisadas. Eynon, Hill, Stevens (1997), por exemplo, constataram que o nível de desenvolvimento moral diminui com a idade nos profissionais da área contábil. Esse resultado apoia o resultado de Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002), que não encontraram correlação positiva entre idade e desenvolvimento moral de estudantes e profissionais da Índia e dos EUA.

Embora o debate continue na literatura, a evidência empírica sugere que haja influência da variável Idade no nível de desenvolvimento moral. Porém, ressalta-se que o assunto ainda não é conclusivo e novas pesquisas se fazem necessárias. Outra variável independente de controle dessa investigação é o gênero dos estudantes de Contabilidade. A investigação dessa variável é importante, pois pesquisas sugerem que o comportamento ético da pessoa pode estar ligado ao gênero.

Entre as pesquisas que encontraram significantes diferenças dessa variável cita-se Antonovz et al. (2010), que desenvolveram um estudo empírico com profissionais e estudantes do estado do Paraná com o objetivo de explicitar como é a conduta desses dois grupos seccionados pelo gênero quando confrontados com situações que envolvem desde atitudes não legais e ilegais. Ao final da pesquisa, foi possível inferir que as mulheres mostraram uma menor aceitabilidade para certos comportamentos do que os homens.

Ruegger e King (1992) desenvolveram um estudo com a finalidade de determinar se o gênero dos estudantes desempenhava um papel na percepção de uma conduta ética adequada, os achados reforçaram a teoria em que o gênero afeta o modo em que os estudantes veem a ética empresarial. Betz, O'Connell e Shepard (1989), em um estudo com estudantes,

afirmaram que as mulheres são mais éticas que os homens. Entretanto, Loe, Ferrell e Mansfield (2000) concluíram em sua pesquisa que, apesar da relevância do número de estudos relacionados ao gênero dos respondentes (vinte e seis artigos na área de negócios), não foi possível concluir diferenças expressivas no entendimento ético e moral de homens e mulheres, quanto menos uma tendência.

Abdolmohammadi, Read, Scarbrough (2003), baseados nas respostas de noventa questionários válidos, desenvolveram um estudo empírico com cinco empresas de auditoria localizadas nos EUA. Com o objetivo de investigar e confrontar atitudes de homens e mulheres quando apresentados a questões éticas, concluíram não haver diferenças significativas nas atitudes desses dois grupos. Wimalasiri (2001) estudou estudantes de Administração e profissionais de Sidnei, Austrália, e constatou que a variável *gênero* não influenciou no nível de desenvolvimento moral, assim como nenhuma diferença foi detectada entre os estudantes e profissionais. Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002) também não encontraram diferenças significativas de gênero em estudantes e profissionais da Índia e dos EUA.

Emerson, Conroy e Stanley (2007) desenvolveram um estudo nos EUA com profissionais da área contábil e estudantes e encontraram resultados significativamente diferentes nas respostas de homens e mulheres acerca de certos comportamentos envolvendo questões éticas. Os participantes do sexo masculino acharam certas situações apresentadas na pesquisa mais aceitáveis do que as mulheres.

Nota-se que, embora o número de pesquisas realizadas com o foco no gênero seja expressivo, ainda não se tem uma opinião conclusiva sobre o assunto. Os achados sugerem tanto que o gênero seja um fator considerável, colocando mulheres como sendo mais propensas a consistir as questões éticas, como estudos que demonstram não haver nenhuma diferença significativa entre homens e mulheres. Enquanto estudos indicam uma relação positiva entre o nível do desenvolvimento moral e religiosidade, outros estudos colocam uma relação inversa entre o raciocínio moral e a religiosidade. (KENNEDY; LAWTON, 1998).

Conroy e Emerson (2004) comentam que Kohlberg (1981) defendia a ideia de que moral e religião são independentes uma da outra. Mas o próprio autor admite que possa haver um paralelo entre as duas e, conseqüentemente, ocasionar uma prorrogação do estágio 6 de seu modelo moral. Kohlberg afirmou que uma religiosidade forte pode resultar em uma motivação para um comportamento ético, pois as pessoas tendem a ter um aumento no

desenvolvimento moral simplesmente por medo de ser pego agindo de forma antiética pelo seu Deus ou pelos outros. (HICKMAN, 2013).

Estudos indicam que o alto nível de religiosidade está ligado a uma menor aceitabilidade de certos comportamentos antiéticos. (CONROY; EMERSON, 2004; EMERSON; CONROY; STANLEY, 2007). Por exemplo, foi constatado por Wimalasiri (2001) que a religião influencia no desenvolvimento moral de estudantes de Administração e profissionais de Sidney, Austrália. Ao contrário, Burks e Sellani (2008) constataram que a religião não influencia no desenvolvimento moral dos estudantes de Contabilidade em três instituições de ensino dos EUA. Esses resultados apoiam os achados de Hickman (2013), que verificou que a religiosidade não está relacionada com o desenvolvimento moral dos estudantes de Contabilidade e não contábeis. Novamente, há evidência de resultados inconclusos na literatura sobre a relação religiosidade e desenvolvimento moral. Dessa forma, a influência da variável *religiosidade* no desenvolvimento moral permite investigações adicionais.

Kohlberg em seus estudos concluiu que a educação está positivamente relacionada com o desenvolvimento moral da amostra. Essa variável independente de controle educação é a mais forte e consistente que a variável de desenvolvimento moral. Os estudos de Rest também encontraram uma correlação positiva entre educação e o DIT. (KRACHER; CHATTERJEE; LUNDQUIST, 2002; WIMALASIRI, 2001). Oliveira (2011) objetivou identificar os estágios de julgamento moral em estudantes de Contabilidade de graduação e pós-graduação *stricto sensu* ao longo do processo educacional superior e constatou que o estágio predominante nos grupos pesquisados é o 3, confirmando a teoria que afirma que a vivência acadêmica favorece o desenvolvimento moral do indivíduo. Esses achados apoiam o estudo de Wimalasiri (2001), que estudou estudantes de Administração e profissionais de Sidney, Austrália, e constatou uma relação positiva entre educação e desenvolvimento moral. Esses resultados apoiam Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002), em que os resultados relativos à educação e ao desenvolvimento moral de estudantes e profissionais da Índia e dos EUA estão correlacionados. Ao contrário das pesquisas anteriores, Burks e Sellani (2008) examinaram estudantes de três instituições de ensino dos EUA e concluíram que a educação não influencia no desenvolvimento moral dos estudantes pesquisados. A tentativa de estabelecer uma relação entre educação e desenvolvimento moral são significativas, entretanto ainda se constata inconsistências nos resultados encontrados na literatura.

Com relação a variável independente de controle experiência de profissional, os estudos indicam que, quanto maior a experiência profissional, o indivíduo possui menor a inclinação para atitudes antiéticas. (MCDONALD; KAN, 1997). Por outro lado, Kracher, Chatterjee e Lundquist (2002) verificaram que os gerentes mais experientes possuem nível de desenvolvimento menor que os gerentes mais jovens. Não é possível afirmar claramente que exista uma influência direta da experiência profissional no desenvolvimento moral. Logo, essa variável é merecedora de uma investigação da correlação com o nível de desenvolvimento moral.

Na literatura, encontra-se um número expressivo de pesquisas realizadas para determinar as variáveis que podem estar relacionadas com o desenvolvimento moral das pessoas. Esta pesquisa tem como foco analisar a variável independente de interesse (valores culturais) e as variáveis independentes de controle (idade, gênero, religião, experiência profissional e educação). Essas variáveis ainda não possuem resultados conclusivos com relação a sua influência e sua relação positiva ou negativa no nível de desenvolvimento moral.

### 3 METODOLOGIA

*Metodologia* deriva da palavra *método*, que é o “procedimento, técnica ou meio de fazer alguma coisa, esp. de acordo com um plano”. (HOUAISS; VILLAR, 2009). Sendo assim, este capítulo apresenta o campo de estudo, como se deu a aplicação do questionário, as variáveis da pesquisa e a coleta de dados, onde se encontra toda a descrição geral da estrutura do instrumento.

#### 3.1 CAMPO DE ESTUDO

O campo de estudo definido para a pesquisa de Desenvolvimento Moral, considerando a diversidade cultural, abrange os estudantes de graduação em Ciências Contábeis, portanto, o campo de estudo é limitado aos estudantes das IES pesquisadas.

A escolha da verificação empírica junto aos estudantes de graduação em Ciências Contábeis ao invés de profissionais que já atuam na área é corrente nas pesquisas que tratam do nível do desenvolvimento moral e das variáveis relacionadas. Apesar desse tipo de campo de estudo ter sofrido algumas críticas como, por exemplo, falta de experiência profissional dos estudantes, nesta pesquisa essa limitação é atenuada quando consideramos um número significativo de estudantes-trabalhadores ou mesmo os que já passaram por alguma experiência profissional. Dessa forma, apesar das limitações, entende-se também que a utilização de estudantes nos ajuda a entender as futuras práticas destes como profissionais.

Vários estudos já utilizaram como recurso de campo de estudo os estudantes para analisar o nível de desenvolvimento moral (por exemplo, BAY; GREENBERG, 2001; DESPLACES et al., 2007; GE; THOMAS, 2008; LAN et al., 2008; OLIVEIRA, 2011; VENEZIA, 2005) e outros que utilizaram tanto estudantes como profissionais (por exemplo, KRACHER; CHATTERJEE; LUNDQUIST, 2002).

O Brasil possui uma extensão territorial e geográfica continental, portanto, propor-se a realizar uma pesquisa empírica junto a todas as instituições de Ensino Superior que mantenham o curso de graduação em Ciências Contábeis reconhecidas pelo MEC torna-se inviável em decorrência do tempo, da distância e da elevada demanda por recursos financeiros necessários para o deslocamento. Considerando esses fatores, selecionou-se cinco instituições

de Ensino Superior para participar da pesquisa, sendo estas localizadas em diferentes regiões do país. Será levada em conta a facilidade de acesso da autora junto às instituições de Ensino Superior selecionadas. Acrescenta-se ainda que todas as instituições convidadas possuem o curso de Ciências Contábeis presencial. Participaram desta pesquisa quatro instituições localizadas em diferentes capitais e uma instituição localizada em uma cidade do interior do estado.

Nas IES das regiões Sul e Norte, a aplicação do questionário foi feita pela pesquisadora, já no estado do Centro-Oeste contou com a colaboração de um aplicador. Na IES da região Sudeste, a aplicação do questionário se deu através do sistema *encuestafacil.com*, via Internet. A presença da pesquisadora nestas duas últimas instituições não foi possível em virtude dos altos custos de passagens e estadias no local, sendo então necessária, para a conclusão da pesquisa, a colaboração de um aplicador e o sistema via Internet. Considerando que na ocasião da coleta de dados os estudantes encontravam-se em provas, trabalhos finais e férias, o retorno esperado dos questionários foi satisfatório.

Na região Norte do país, no estado do Amazonas, a coleta de dados se deu em duas instituições de ensino privadas na cidade de Manaus. Na região Centro-Oeste do país, no estado do Mato Grosso, a coleta de dados se deu em uma instituição pública de ensino localizada no interior do estado, a 480 quilômetros ao norte da capital Cuiabá. Já na região Sudeste do país, no estado de São Paulo, a investigação se deu em uma instituição privada localizada no município de São Paulo. Por fim, na região Sul do país, investigou-se em uma instituição de ensino privado localizada na capital gaúcha, Porto Alegre.

Foram distribuídos e coletados 314 questionários em cinco Instituições de Ensino Superior (IES) localizadas em quatro diferentes estados. No estado do Rio Grande do Sul, região Sul do país, a pesquisa foi realizada na cidade de Porto Alegre em uma conceituada instituição de ensino da rede privada. No estado de São Paulo, a pesquisa foi realizada na capital São Paulo e contou com a participação de uma instituição da rede privada. Já no estado do Mato Grosso, região Centro-Oeste do país, a instituição de ensino participante é da rede pública e está localizada na cidade de Sinop, a 480 Km da capital Cuiabá. Na região Norte, as duas IES estão localizadas na capital, Manaus, e são da rede privada de ensino.

Constatou-se que todos os participantes responderam às questões do bloco 1, referentes ao perfil do respondente, e que iniciaram o preenchimento dos valores culturais, no bloco 2. Contudo, a grande maioria dos estudantes, após iniciar o Teste DIT, Bloco 3,

abandonou o restante das perguntas ou marcou os 12 itens sem escolher os quatro mais importantes, não permitindo, assim, a validade dos questionários para análise. Entretanto, já era esperado que os estudantes, ao chegarem ao bloco 3, desistissem, pois mesmo optando pelo modelo curto do DIT, com 3 histórias ao invés das 6, muitos estudantes estando em período de provas acharam que o questionário era longo demais e que tomaria muito tempo. Porém, o tempo médio para responder ao questionário foi de 30 a 40 minutos.

**TABELA 1 – DISTRIBUIÇÃO DOS QUESTIONÁRIOS COLETADOS**

	<b>Nº dos questionários Coletados</b>	<b>Nº dos questionários válidos</b>	<b>% de questionários inválidos</b>
Sul	56	45	19,64%
Sudeste	145	102	29,65%
Centro-Oeste	28	22	21,42%
Norte	87	63	27,58%

Fonte: Da autora.

Esperava-se que fosse invalidado um grande número de questionários por falta de respostas ou por não estarem respondidos de forma correta, o que não aconteceu. Os questionários passaram por revisão e validação quanto à integridade do preenchimento, sendo que o bloco 2 se deu em conformidade com o manual *VSM 94* desenvolvido por Hofstede e o bloco 3 de acordo com o DIT Manual (*Manual for the Deffing Issues Test*) desenvolvido por Rest. Os questionários que não atenderam aos requisitos de validação foram excluídos da análise dos resultados. Após o processo de validação dos questionários, houve uma redução de 26,58%, restando 232 questionários válidos para análise. A Tabela 1, a seguir, apresenta a distribuição dos questionários coletados.

### 3.2 APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Para a aplicação do questionário, inicialmente, foi realizado contato com diversas instituições de ensino localizadas em diferentes regiões do Brasil. As instituições que foram contatadas e que se obteve apoio foram uma da região Sul, uma da região Centro-Oeste, uma da região Sudeste e duas da região Norte.

A realização desta pesquisa com as Instituições de Ensino Superior que tem o curso de Ciências Contábeis presencial teve como propósito conhecer a percepção dos estudantes

diante de situações que envolvam escolhas de conflito de elementos morais, exigindo assim uma reflexão sobre as escolhas de suas possíveis decisões tomadas.

Durante o desenvolvimento da pesquisa, que se deu no período de outubro a dezembro de 2014, uma das preocupações foi a possibilidade de não se obter acesso às instituições, pois muitas estavam concluindo as atividades acadêmicas. Logo, o risco de não conseguir acesso para a aplicação do questionário foi considerado importante. Contudo, os coordenadores, professores e alunos entenderam a importância da pesquisa acadêmica, possibilitando a aplicação do questionário em cinco instituições de quatro diferentes regiões.

A aplicação do instrumento não teve nenhuma interferência da autora, sendo que somente foram feitas uma identificação e uma breve apresentação do questionário, para depois ser entregue aos estudantes.

A participação dos estudantes nesta pesquisa foi de forma voluntária. É relevante destacar que as respostas tiveram somente o propósito de pesquisa e de caráter confidencial. As informações foram analisadas somente pela autora, uma vez que somente ela teve acesso aos questionários.

### 3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

A fim de observar as diferenças estatisticamente significativas estabelecidas no problema de pesquisa, estabeleceram-se variáveis para que se pudesse realizar um inter-relacionamento entre as mesmas. A variável dependente desta dissertação é representada pelo desenvolvimento moral.

A variável dependente desenvolvimento moral foi definida a partir da teoria de Kohlberg, em que este desdobrou as fases do desenvolvimento moral em seis estágios agrupados dois a dois em três níveis. Essa variável tem por objetivo medir o fenômeno que se quer explicar e que sofre os efeitos tanto das variáveis independentes de interesse quanto as de controle. Operacionalmente, o desenvolvimento moral será avaliado conforme um dos instrumentos desenvolvidos a partir da teoria kohlberguiana. O instrumento desenvolvido por James Rest – o DIT – que, embora tenha exposto limitações no enfoque de Kohlberg, utilizou os dilemas da teoria na década de 1970 para propor uma nova forma de investigação (DIT – *Defining Issues Test* – Teste de Questões Definidoras). Conforme os pesquisadores, essa

proposta não requer habilidade verbal dos respondentes, oferece maior controle da situação e possibilita uma correção mais objetiva e de forma computadorizada. (BATAGLIA; MORAIS; LEPRE, 2010; OLIVEIRA, 2011).

Optou-se pelo modelo curto do DIT, em que são usados 3 dilemas morais ao invés de 6 dilemas. De acordo com Rest (1986) o alfa de Cronbach do DIT com 3 dilemas é alto (0,80). Logo, o modelo curto do DIT foi o escolhido, por entender que os estudantes poderiam não preencher o DIT completo por ser longo demais, o que tomaria muito tempo.

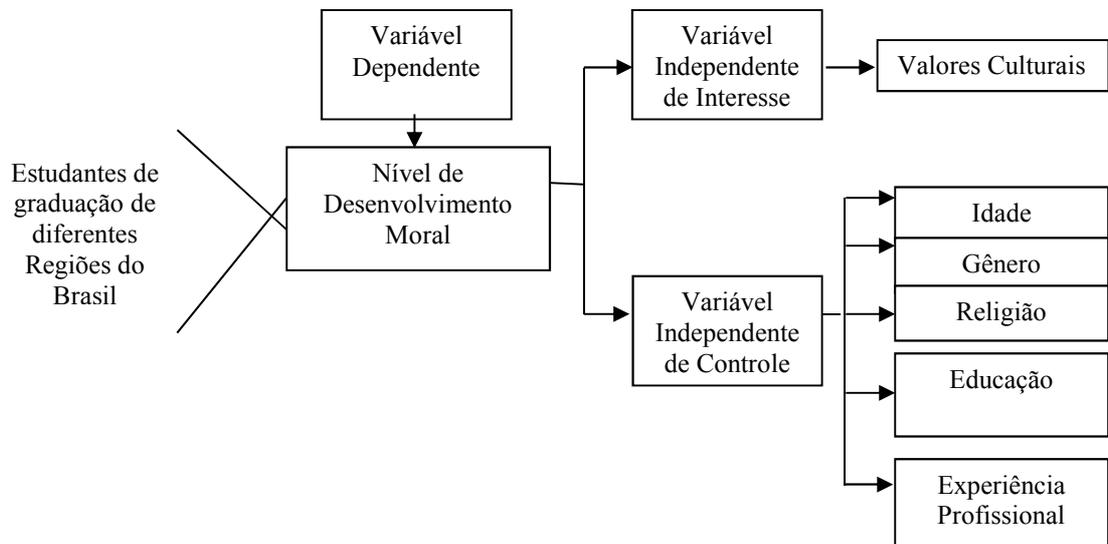
Já os valores culturais serão avaliados conforme intervalos fixados, utilizando-se a escala Likert, que de acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 96), “foi desenvolvida por Rensis Likert, no início dos anos 30”. Essa escala, muito utilizada em pesquisas sociais, consiste em um conjunto de itens apresentados em forma afirmativa, onde o respondente externa sua reação marcando um dos cinco pontos da escala. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Operacionalmente, os valores culturais serão avaliados através do instrumento desenvolvido por Hofstede, o VSM 1994. As questões assumem formas afirmativas, as quais os participantes atribuem nota de 1 a 5. A variável independente de interesse “dimensões culturais” tem como propósito explicar a variável dependente, cujos efeitos estão sendo medidos por meio de verificação de relação entre ambas.

Há diferentes propostas para se medir a cultura em negócio. (FERREIRA et al., 2013). No entanto, tratar de todas as dimensões de cultura nacional traria uma complexidade ao estudo que poderia comprometer sua factibilidade. Além disso, como já dito, as dimensões escolhidas foram aquelas em que há maior possibilidade de comparação com outros estudos.

As variáveis independentes de controle identificam o perfil dos respondentes (idade, gênero, religião, experiência profissional e educação) e têm por finalidade observar os efeitos da variável dependente que são verificados a partir da relação entre ambas. A ilustração a seguir apresenta, de forma resumida, as variáveis desta pesquisa.

### FLUXOGRAMA 1 – RESUMO DAS VARIÁVEIS DA PESQUISA



Fonte: Da autora.

O desenho da pesquisa apresentado pelo Fluxograma 1 tem por objetivo analisar, considerando-se a diversidade cultural no Brasil, se há diferença estatisticamente significativa em relação ao nível de desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes IES.

### 3.4 COLETA DE DADOS

A coleta de dados desta pesquisa teve como base o instrumento de pesquisa (Apêndice A), que será descrito a seguir.

#### 3.4.1 O INSTRUMENTO DE PESQUISA

Quanto ao instrumento de pesquisa que fosse adequado para desenvolver o objetivo proposto nesta pesquisa, o mais indicado foi o questionário (Apêndice A), que conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 93), “é um importante e popular instrumento de coleta de dados para uma pesquisa social”. Os autores ressaltam ainda que o questionário “trata-se de um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”.

Para a aplicação do questionário juntos aos estudantes, foi necessário realizar um contato prévio com as IES. O questionário é constituído primeiramente de explicações do propósito da pesquisa e suas finalidades, isso com o intuito de conseguir despertar o interesse e a participação do maior número de estudantes. (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O instrumento de pesquisa se divide em três blocos. O bloco 1 tem por objetivo identificar o perfil dos participantes. O bloco 2 identifica os valores culturais dos respondentes, tendo como base a teoria cultural de Hofstede. O bloco 3 busca analisar o nível de desenvolvimento moral dos estudantes com base na teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg. Cada bloco tem ligação com o referencial teórico.

O bloco 1 identifica o perfil dos respondentes, são as variáveis independentes de controle da pesquisa. Esse primeiro bloco é composto pelas questões Q1 a Q8. As variáveis independentes de controle associadas em todas as questões do instrumento de pesquisa buscam as seguintes informações dos participantes: idade, gênero, relação com a religião, experiência profissional, formação acadêmica. Como também: local de nascimento, cidade e estado em que residiu por mais tempo e a cultura regional brasileira que o respondente mais se identifica.

No bloco 2, a busca está focada para identificar os valores culturais dos respondentes, tendo como base a teoria cultural de Hofstede. Esse segundo bloco é composto pelas afirmativas Q9 a Q28. A distância do poder é uma questão de múltipla escolha em que os respondentes atribuem importância aos itens de 1 (um) a 5 (cinco). Para identificar a distância do poder, foi escolhido um grupo de questões baseadas em Hofstede ([2013]). O resultado médio permite identificar o índice de distância do poder. A fórmula matemática utilizada, de acordo com Hofstede, é:  $PDI = -35(m11) + 35(m14) + 25(m22) - 20(m25) - 20$ . Em que m11 é a pontuação média para a pergunta 11, m14 pontuação média para a pergunta 14 e assim para todas as demais. Esse índice apresenta, geralmente, valores entre 0 (pequena distância hierárquica) e 100 (grande distância hierárquica), porém valores negativos e acima de 100 são tecnicamente possíveis.

O individualismo e o coletivismo formam uma questão de múltipla escolha em que os respondentes atribuem importância aos itens de 1 (um) a 5 (cinco). A fórmula empregada foi:  $IDV = -50(m09) + 30(m10) + 20(m12) - 25(m16) + 130$ . Sendo m09 a pontuação média para a pergunta 09 e assim por diante. Esse índice apresenta, geralmente, valores entre

0 (forte coletivismo) e 100 (forte individualismo), porém valores negativos e acima de 100 são tecnicamente possíveis.

Feminilidade e masculinidade também formam uma questão de múltipla escolha em que os respondentes atribuem importância aos itens de 1 (um) a 5 (cinco). Para o cálculo do índice de masculinidade/feminilidade, Hofstede considerou fatores importantes para trabalhar em condições ideais. A fórmula utilizada, conforme Hofstede, é a seguinte:  $MAS = 60(m13) - 20(m15) + 20(m23) - 70(m28) + 100$ . Considera-se que m13 é a pontuação média para a pergunta 13 e assim para as demais. Esse índice apresenta, geralmente, valores entre 0 (forte feminilidade) e 100 (forte masculinidade), porém valores negativos e acima de 100 são tecnicamente possíveis.

Controle da incerteza é uma questão de múltipla escolha em que os respondentes atribuem importância dos itens de 1 (um) a 5 (cinco). Conforme Hofstede, a fórmula para o cálculo é a seguinte:  $UAI = +25(m21) + 20(m24) - 50(m26) - 15(m27) + 120$ . Em que m21 é a pontuação média para questão 21 e assim para as demais. Esse índice apresenta, geralmente, valores entre 0 (fraco controle da incerteza) e 100 (forte controle da incerteza), porém valores negativos e acima de 100 são tecnicamente possíveis.

Orientação a longo prazo e orientação a curto prazo formam uma questão de múltipla escolha em que os respondentes atribuem importância aos itens de 1 (um) a 5 (cinco). Conforme Hofstede, a fórmula para o cálculo é a seguinte:  $LTO = -20(m18) + 20(m20) + 40$ . Em que m20 é a pontuação média para a questão 20 e assim para as demais. Esse índice apresenta, geralmente, valores entre 0 (orientação de muito curto prazo) e 100 (orientação de muito longo prazo), porém valores negativos e acima de 100 são tecnicamente possíveis.

Por último, o bloco 3 investiga o desenvolvimento moral dos estudantes com base na teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, que é a variável independente da pesquisa. Esse terceiro bloco é composto pelo modelo curto de Rest, o DIT com 3 dilemas. Conforme Oliveira (2011), cada dilema desafia o indivíduo quando este tem que escolher entre obedecer uma regra, lei ou autoridade e realizar ações que entram em conflito quando o objetivo maior é a necessidade humana. Os dilemas morais, de cada história, colocam os elementos morais, de cada estudante, em jogo.

O primeiro dilema moral é a estória de Heinz e a droga. Esse dilema é o mais conhecido, em que Heinz possui uma esposa muito doente e que necessita de uma droga para curar sua esposa de um tipo especial de câncer. Essa droga foi descoberta por um

farmacêutico que cobra um valor muito alto e Heinz não tinha o valor necessário para adquirir o remédio. Tentou negociar com o farmacêutico, mas nada conseguiu. Assim, Heinz ficou desesperado e começou a pensar em invadir a loja para roubar a droga para sua esposa.

O segundo dilema moral é o prisioneiro foragido. Um homem condenado fugiu da cadeia e se tornou um bom cidadão, mas um dia foi reconhecido por uma vizinha. Logo, Dona Cida deveria denunciar o homem à polícia?

E o terceiro dilema a ser avaliado é o do jornalzinho, em que Fred, estudante, resolve publicar um jornal na escola que acaba tendo como consequência vários protestos contra as normas da escola. Os pais, enfurecidos, exigem que parem com o jornal. Como resultado, o diretor exige que Fred pare com o jornal, por estar perturbando o bom andamento da escola.

Os dilemas são seguidos de 12 afirmações cada um, que são avaliados quanto ao grau de importância dado na resolução do dilema. Para a classificação do indivíduo, o instrumento fornece um índice P que indica a porcentagem de pensamento pós-convencional do sujeito, representado pelos estágios 5 e 6. Assim, quanto maior o índice, maior o desenvolvimento moral do sujeito.

A versão curta com três histórias foi escolhida ao invés da versão de seis histórias em razão do tempo necessário para que o questionário fosse respondido pelos estudantes. A elaboração do questionário teve como propósito responder às questões que nortearam esta pesquisa:

1. Há relação estatisticamente significativa entre desenvolvimento moral e valores culturais nas IEs das diferentes regiões pesquisadas?
2. Há diferenças estatisticamente significativas nos valores culturais entre as regiões pesquisadas?
3. Há diferenças estatisticamente significativas no desenvolvimento moral entre as regiões?
4. Há relações estatisticamente significativas no desenvolvimento moral com as variáveis relacionadas (idade, gênero, religião, educação e experiência profissional) nas IEs das diferentes regiões pesquisadas?

O instrumento de coleta de dados foi desenvolvido com base na revisão da literatura. A seguir, na Tabela 2, apresenta-se o Apêndice B de forma adaptada para compreender melhor a relação que será utilizada na análise dos dados.

TABELA 2 – ADAPTAÇÃO DO APÊNDICE B

Variáveis	Questões do questionário	Referencial teórico
Desenvolvimento Moral	29, 30, 31	Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002); Cannon (2001); Wimalasiri (2001); Eynon, Hill, Stevens (1997).
Idade	1	
Desenvolvimento Moral	29, 30, 31	Lan, et al (2008); Bay, Greenberg (2001); McDonald, Kan (1997); Luthar, DiBattista e Gautschi (1997); Weeks, et al (1999).
Gênero	2	
Desenvolvimento Moral	29, 30, 31	Peterson, et al. (2010); Burks, Sellani (2008); Hickman (2013); Wimalasiri (2001).
Religião	3	
Desenvolvimento Moral	29, 30, 31	Brown-Liburd, Porco (2011); Cannon (2001); Wimalasiri (2001); Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002); Oliveira (2011); Burks e Sellani (2008).
Experiência Profissional	4	
Desenvolvimento Moral	29, 30, 31	Oliveira (2011); Wimalasiri (2001); Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002); Burks, Sellani (2008).
Educação	Semestre	
Valores culturais	9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28	Hofstede, et al (2010); Lenartowicz, Johnson, White (2003); Hume, Smith (2006); Su (2006); Su, Kan, Yang (2010).
Desenvolvimento Moral	29, 30, 31	Venezia (2005); Bay, Greenberg (2001); Ge, Thomas (2008); Lan, et al (2008), Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002), Oliveira (2011).
Desenvolvimento Moral	29, 30, 31	
Valores culturais	9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28	Tsui, Windsor (2001); Bertsch (2013); Christie, et al (2003); Smith, Hume (2005); Su (2006); Nyaw, Ng (1994); Su, Kan, Yang (2010); Goodwin, Goodwin (1999).

Fonte: Da autora.

A seguir apresenta-se a análise dos dados obtidos do campo de estudo. Ressalta-se que os resultados comentados a seguir tem como base o questionário para coleta de dados da pesquisa.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

A análise dos dados ocorreu por meio de uso de estatística descritiva, teste de ANOVA, teste de igualdade de proporções, correlação de Pearson, intervalo de confiança para média e *p-valor*. Nesta análise estatística foram utilizados os softwares: SPSS V17, Minitab 16 e Excel Office 2010.

A estatística descritiva reúne “métodos centrados [...] na apresentação e na caracterização de um conjunto de dados [...]”, e serviu para descrever as variáveis características do conjunto de estudantes. (LEVINE et al., 2005, p. 3). A ANOVA – *Analysis of variance* é um teste paramétrico bastante usual, ele faz uma comparação de médias utilizando a variância.

O Teste de Igualdade de duas Proporções é um teste não paramétrico que compara se a proporção de respostas de duas determinadas variáveis e/ou seus níveis é estatisticamente significantes. Assim trabalhamos com as seguintes hipóteses:

$$\begin{cases} H_0 : p_1 = p_2 \\ H_1 : p_1 \neq p_2 \end{cases}$$

A Correlação de Pearson serviu para “medir” (mensurar) o quanto as variáveis estão interligadas, ou seja, o quanto uma está relacionada com a outra. Os resultados são dados em percentual. Vale lembrar que podemos ter valores positivos e negativos. Quando a correlação for positiva significa que à medida que uma variável aumenta seu valor, a outra correlacionada a esta, também aumenta proporcionalmente. Porém, se a correlação for negativa implica que as variáveis são inversamente proporcionais, ou seja, a medida que uma cresce a outra decresce, ou vice versa.

O teste para o coeficiente de correlação é utilizado como no caso da média e variância, para testar o coeficiente de correlação entre duas variáveis. Este teste pode ser feito através da variável  $t_0 = \rho \sqrt{\frac{n-2}{1-\rho^2}}$  que tem distribuição t de *Student* com  $(n-2)$  graus de liberdade. O intervalo de confiança para a Média é uma técnica utilizada quando se quer ver o quanto a média pode variar numa determinada probabilidade de confiança.

O resultado de cada comparação possui uma estatística chamada de *p-valor*. Esta estatística ajuda a concluir sobre o teste realizado. Caso esse valor seja maior que o nível de

significância adotado (erro ou  $\alpha$ ), concluímos, portanto que a  $H_0$  (a hipótese nula) é a hipótese verdadeira, caso contrário ficamos com  $H_1$ , a hipótese alternativa.

Antes de iniciar os resultados, definiu-se para este trabalho um nível de significância de 0,05 (5%), todos os intervalos de confiança construídos nesta pesquisa, foram construídos com 95% de confiança estatística.

Utilizaram-se testes estatísticos paramétricos, pois os dados são quantitativos e contínuos. Além disso, o campo de estudo foi superior a 30 sujeitos, o que pelo Teorema do Limite Central, garante que a distribuição tende a uma distribuição Normal. Desta forma, não houve a necessidade de testar a normalidade dos resíduos e utilizaram-se diretamente os testes paramétricos, pois estes são testes mais poderosos que os testes não paramétricos.

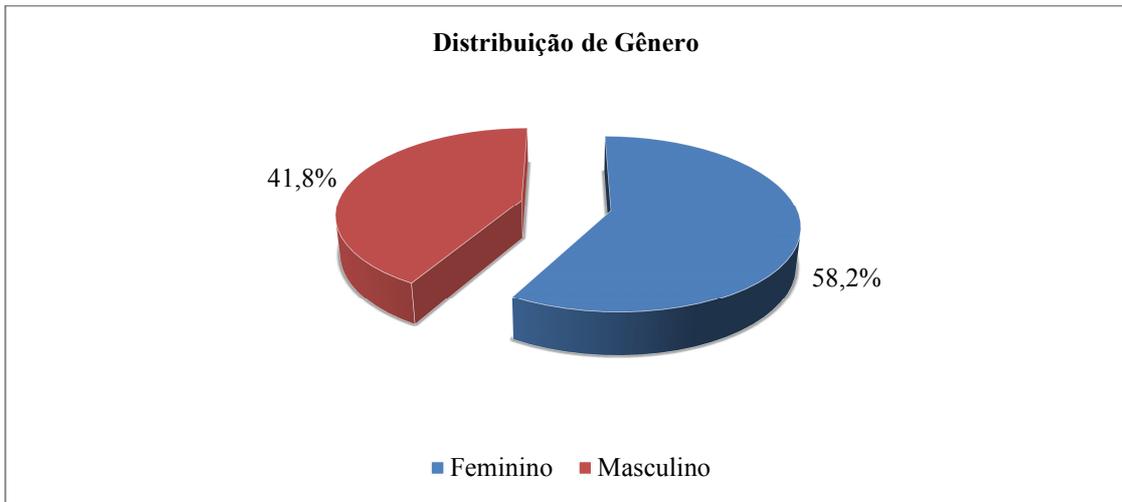
Em relação ao perfil dos respondentes, bloco 1 do questionário. Na Tabela 3, a seguir, apresenta-se a distribuição da faixa etária de acordo com a região e constata-se que há uma predominância da idade entre 20 e 25 anos (58,18%) em todas as regiões que a pesquisa foi realizada.

**TABELA 3 – DISTRIBUIÇÃO DA FAIXA ETÁRIA DOS ESTUDANTES POR REGIÃO**

<b>Região</b>	<b>Nº de questionários válidos</b>	<b>De 20 a 25 anos</b>	<b>&gt;25 a 30 anos</b>	<b>&gt;30 anos</b>
Sul	45	57,78%	31,11%	11,11%
Sudeste	102	61,77%	24,51%	13,72%
Centro-Oeste	22	68,18%	18,18%	13,64%
Norte	63	49,20%	27%	23,80%

Fonte: Da autora.

Observou-se que 135 estudantes do gênero feminino e 97 estudantes do gênero masculino. No Gráfico 1, a seguir, apresenta-se a distribuição do gênero dos estudantes.

**GRÁFICO 1 – DISTRIBUIÇÃO DE GÊNERO**

Fonte: Da autora.

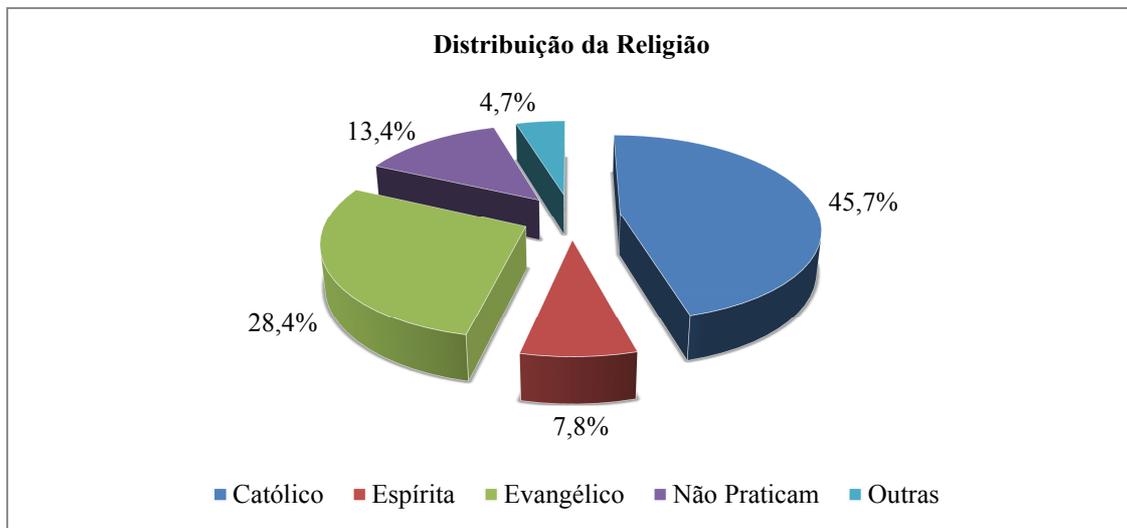
Utilizou-se o teste de igualdade de duas Proporções para caracterizar a distribuição da frequência relativa (percentuais) do gênero, assim para a distribuição de gênero, o *p-valor* é direto da comparação dos níveis de resposta, ou seja, existe uma maior porcentagem do gênero feminino do campo de estudo (58,2%) do que do gênero masculino (41,8%).

**TABELA 4 – DISTRIBUIÇÃO DO GÊNERO**

<b>Gênero</b>	<b>N</b>	<b>%</b>	<b>P-valor</b>
Feminino	135	58,2%	<b>&lt;0,001</b>
Masculino	97	41,8%	

Fonte: Da autora.

Quanto à religião praticada pelos respondentes, constatou-se que a católica e a evangélica são as predominantes, seguidas pela espírita e pelos não praticantes. Os estudantes das IES das regiões Sudeste e Centro-Oeste foram os que apresentaram um maior número de religiões, percebendo-se, assim, uma heterogeneidade quanto à religião nessas regiões. O segmento católico é mais expressivo no Centro-Oeste, e o evangélico no Norte. Na região Sudeste, a religião mais expressiva é a espírita. Observa-se também o grande número de alunos que se declaram como não praticante, sendo destaque a região Sul (33,33%). Ressalta-se ainda a diversidade de grupos religiosos declarados. Esses achados vão ao encontro dos resultados do Censo 2010, que identificou o número de católicos e evangélicos em crescimento e a grande diversidade de grupos religiosos.

**GRÁFICO 2 – DISTRIBUIÇÃO DOS ESTUDANTES POR RELIGIÃO**

Fonte: Da autora.

Utilizando o teste de igualdade de duas Proporções para caracterizar a distribuição da frequência relativa (percentuais) na variável religião, como tem-se mais de 3 níveis de resposta, identificou-se na última coluna o *p-valor* da comparação de cada um dos níveis sempre em relação ao mais prevalente que está como Referência (Ref.). Assim sendo, com a distribuição religião tem-se que 45,7% se declararam como católicos, sendo este um percentual significativo.

**TABELA 5 – DISTRIBUIÇÃO DA RELIGIÃO**

Religião	N	%	P-valor
Católico	106	45,7%	Ref.
Espírita	18	7,8%	<0,001
Evangélico	66	28,4%	<0,001
Não Praticam	31	13,4%	<0,001
Outras	11	4,7%	<0,001

Fonte: A autora.

Entre os estudantes com experiência no mercado de trabalho, constatou-se que um pouco mais da metade, 50,87%, possui de 1 a 5 anos de experiência, conforme a Tabela 6, na sequência, sendo que os que possuem tempo maior de 5 a 10 anos correspondem a 34,05% dos participantes. Já os que possuem mais de 10 anos de experiência no mercado de trabalho representaram uma porcentagem de 15,08%.

Esses resultados favorecem esta pesquisa no sentido de que os estudantes possuem experiência profissional, portanto as críticas com relação à escolha de estudantes ao invés de profissionais ficam atenuadas quando consideramos que os estudantes já possuem experiência profissional. Diversos estudos já utilizaram como recurso de campo de estudo os estudantes para analisar o desenvolvimento moral, como, por exemplo, Venezia (2005), Bay e Greenberg (2001), Ge e Thomas (2008), Lan et al. (2008), Desplaces et al. (2007) e Oliveira (2011).

**TABELA 6 – EXPERIÊNCIA NO MERCADO DE TRABALHO POR REGIÃO**

<b>Região</b>	<b>De 1 a 5 anos</b>	<b>&gt;5 a 10 anos</b>	<b>&gt;10 anos</b>
Sul	53,33%	31,12%	15,55%
Sudeste	50,98%	30,39%	18,63%
Centro-Oeste	54,54%	31,82%	13,64%
Norte	47,61%	43,85%	9,54%

Fonte: Da autora.

Outro achado importante na pesquisa foi de que em todas as Instituições de Ensino Superior que participaram há uma expressiva quantidade de alunos que já atuam em áreas ligadas a sua futura profissão (por exemplo, finanças, controladoria, *controller* e outras), sendo no Sul 82,22%, Sudeste 92,15%, Centro-Oeste 40,91% e Norte 63,49% dos participantes. Quanto aos que atuam em outras áreas (por exemplo, nutricionista, costureira, advogado e outras), foram no Sul 13,33%, Sudeste 3,92%, Centro-Oeste 27,27% e Norte 28,57%. Verificou-se ainda uma porcentagem menor de participantes que se declaram estar no momento como estudantes, Sul 4,44%, Sudeste 3,92%, Centro-Oeste 29,16% e Norte 7,93%.

Ao serem questionados em relação à naturalidade, constatou-se que nas IES do Sul, Sudeste e Norte obteve-se um maior número de estudantes que nasceram na capital do estado da pesquisa (Tabela 7), o que se deve naturalmente ao fato de as instituições se localizarem nas capitais (São Paulo, Porto Alegre e Manaus). Seguindo esse modelo na região Centro-Oeste, a grande maioria dos participantes tem naturalidade pertencente às cidades do interior do estado (Sinop/MT). Destaca-se ainda que em todas as IES pesquisadas foi possível encontrar estudantes com naturalidade pertencente a outros estados brasileiros. A maior frequência encontra-se nas IES do estado do Amazonas, em que 19,04% dos estudantes têm naturalidade em outro estado, sendo estes estados, na grande maioria, das regiões Norte e Nordeste.

**TABELA 7 – CIDADE/ESTADO – NATURALIDADE**

<b>Região</b>	<b>Interior</b>	<b>Capital</b>	<b>Outro estado</b>
Sul	16	27	2
Sudeste	19	77	6
Centro-Oeste	14	-	8
Norte	9	42	12

Fonte: Da autora.

Quanto à/ao cidade/estado de maior tempo de moradia, nota-se um aumento significativo nos estudantes que moram na capital das regiões Sul, Sudeste e Norte e uma diminuição nos estudantes que têm o maior período de moradia no interior e em outros estados. A região Centro-Oeste tem seus estudantes com grande expressividade morando por um período maior na cidade pesquisada e local da IES – em Sinop/MT, 11 estudantes.

Logo, desejou-se investigar qual o período em anos nessas cidades. Constatou-se que os estudantes que moram entre 20 e 30 anos nos locais são a grande maioria (53,44%), os que moram até 20 anos correspondem a 35,77%, e 10,79% residem há mais de 30 anos.

**TABELA 8 – CIDADE/ESTADO – MAIOR TEMPO DE MORADIA EM ANOS**

<b>Região</b>	<b>Interior</b>	<b>Capital</b>	<b>Outro estado</b>
Sul	16	27	2
Sudeste	11	90	1
Centro-Oeste	21	-	1
Norte	8	51	4

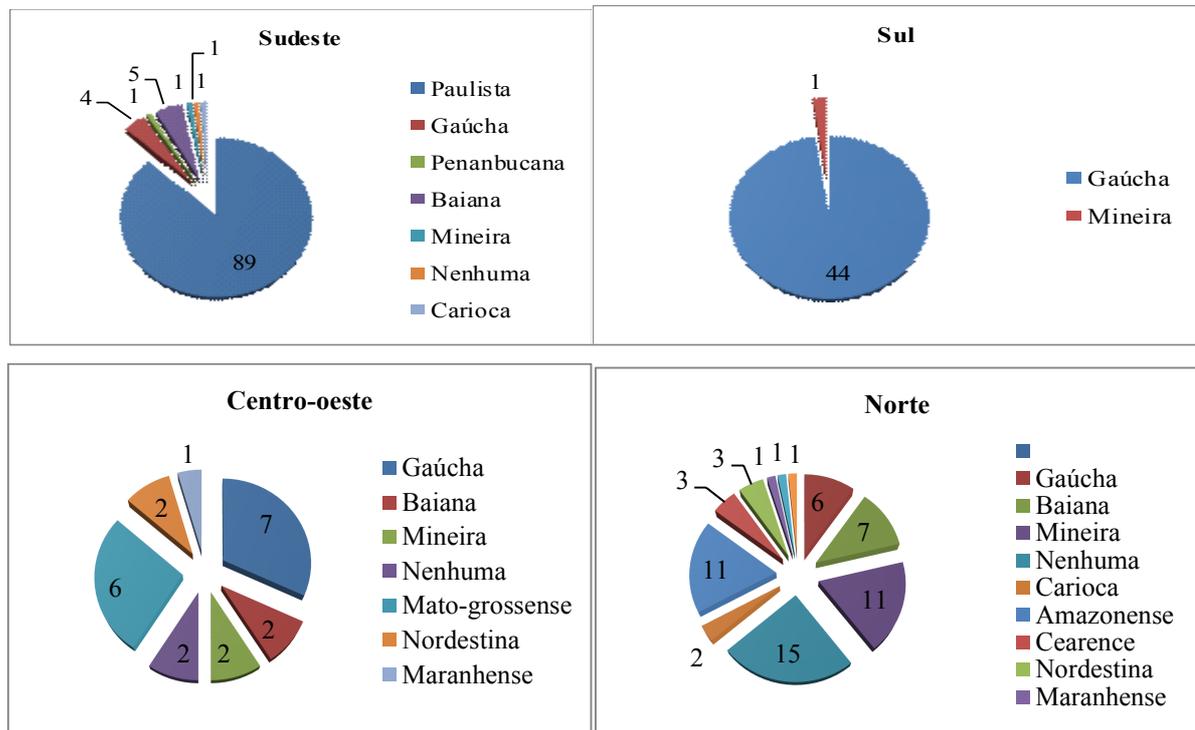
Fonte: Da autora.

Constata-se que na IES da região Sul, a cultura gaúcha tem grande expressividade. Na IES da região Sudeste, além da cultura regional, paulista, os estudantes declararam que se identificam com outras culturas, o que já era esperado devido à heterogeneidade cultural da cidade de São Paulo.

Na IES da região Centro-Oeste, a cultura regional que os estudantes mais se identificam é a gaúcha, com 7 estudantes, e em seguida a cultura mato-grossense, com 6 estudantes. Esse resultado já era esperado, levando em consideração que a IES pesquisada na cidade de Sinop/MT possui muitos sulistas que migraram para a região nas décadas de 1970 e 1980. A cultura nordestina também se faz muito forte nessa região, que se deve também à forte migração de nordestinos.

Nas IES da região Norte, foi significativa a declaração de *não se identificam com nenhuma cultura regional*, com 15 respondentes. Onze estudantes se identificam com a cultura amazonense, e 11 estudantes com a cultura mineira. A IES da região Norte foi a que mais apresentou declarações de diversidade cultural regional, superando a IES da região Sudeste.

**GRÁFICO 3 – CULTURA REGIONAL BRASILEIRA QUE O ESTUDANTE MAIS SE IDENTIFICA**



Fonte: Da autora.

Após conhecer o perfil do campo de estudo, foram identificadas as dimensões culturais de cada IES pesquisada. Nesta pesquisa, o conceito de cultura tem como base a concepção utilizada por Hofstede (2003, p. 19), sendo uma “programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo ou categoria de pessoas face a outro”. Logo, o termo “coletivo” pode ser aplicado a diferentes coletivos.

As pesquisas realizadas no Brasil mostraram que o instrumento utilizado por Hofstede pode ser aplicado em uma única nação. Hofstede propõe que as mesmas dimensões que identificaram culturas nacionais diferentes se apliquem em estudos que buscam identificar culturas dentro do mesmo país. Nesse caso, as pontuações podem diferir das encontradas

nos trabalhos de Hofstede. (HOFSTEDE et al., 2010; LENARTOWICZ; JOHNSON; WHITE, 2003).

A primeira dimensão a ser analisada foi a distância do poder nas IES pesquisadas. Essa dimensão evidencia o grau em que os membros de uma sociedade aceitam a forma desigual da distribuição do poder. Assim, em uma sociedade identificada com elevado grau de distância de poder, as pessoas aceitam ordens hierárquicas. Já em sociedades em que essa dimensão é identificada como baixa, há um esforço para igualar a distribuição de poder. (HOFSTEDE, [2013]). Nessa dimensão, Hofstede classificou o Brasil com um índice igual a 69, concluindo que o brasileiro é mais tolerante com as desigualdades e que a hierarquia é predominante. (HOFSTEDE, [2013]).

Nas IES pesquisadas nas regiões Sul e Norte, foram encontrados os índices 19,80 e 18,70, respectivamente. Assim, constata-se que os estudantes dessas regiões buscam uma distribuição de poder de forma mais igualitária. Já nas IES das regiões Sudeste e Centro-Oeste, foram identificados que os estudantes encontram-se em uma posição mais intermediária. Apesar de os índices serem 37,70 e 28,60, respectivamente, são mais altos que os das regiões Sul e Norte.

A dimensão do individualismo e coletivismo tem como ponto principal o grau de interdependência que uma sociedade possui com seus membros. Nas sociedades individualistas, as pessoas cuidam de si ou da família próxima. Já nas sociedades coletivistas, as pessoas pertencem a grupos e cuidam-se em troca de lealdade. (HOFSTEDE, [2013]).

O Brasil, de acordo com o estudo de Hofstede, tem uma pontuação igual a 38, ou seja, uma posição intermediária. Uma das explicações para esse fato pode estar na diversidade da cultura, sendo possível identificar nos grandes centros urbanos características individualistas e na zona rural ou pequenas cidades características do coletivismo. (SOARES, 2005).

Logo, ao focar de forma particularizada os grupos, em regiões, obteve-se um alto nível de individualismo. Dessa forma, foram possíveis constatar os seguintes níveis para essa dimensão: região Sul 76,70, Sudeste 76,20 – considerados grandes centros urbanos. Nas regiões consideradas mais rurais ou pequenas, obtiveram-se os seguintes níveis: na região Centro-Oeste 60,70 e Norte 56, um nível mais baixo que as outras regiões.

A próxima dimensão é a masculinidade e feminilidade. Nas sociedades que prevalecem a masculinidade, a diferença entre homens e mulheres é evidente, já nas femininas

ocorre o contrário, constata-se uma igualdade entre os sexos. Uma sociedade com pontuação alta em masculinidade está impulsionada para a concorrência, realização e sucesso. Ao contrário, na sociedade com pontuação baixa – feminina –, os valores estão voltados para cuidar uns dos outros e buscar a qualidade de vida.

O Brasil tem uma pontuação bem intermediária (49). Essa pontuação pode ser reflexo da influência norte-americana nas empresas. (FERREIRA, 2008).

Em relação às IES pesquisadas, constatou-se que a IES da região Sul obteve maior índice voltado para a masculinidade (55). As IES das regiões Sudeste e Norte tiveram uma posição intermediária (37 e 35, 10), corroborando os achados de Hofstede no Brasil. A região Centro-Oeste obteve nível 0 para essa dimensão, resultado possível conforme o *Manual do VSM 94*. Essa pontuação demonstra que a dimensão da feminilidade é forte nessa região, os valores estão voltados para a qualidade de vida.

A dimensão controle da incerteza indica o ponto em que seus membros sentem-se incomodados ou confortáveis com determinada situação. Os indivíduos de uma sociedade com baixo controle da incerteza se deparados com situações incertas ou ambíguas ficam ansiosos. Para evitar esses desconfortos, as sociedades criam leis rígidas e regras. Por outro lado, sociedades com forte controle da incerteza são mais tolerantes a opiniões e comportamentos alternativos. (GOODWIN; GOODWIN, 1999).

A nota do Brasil é alta, sua pontuação é de 76, o que indica que é uma sociedade com necessidade de regras e de sistema jurídico para estruturar a vida. (HOFSTEDE, [2013]).

Os achados desta pesquisa referentes a essa dimensão corroboram os de Hofstede. Na região Sul, o nível é 80,70, enquanto que na região Norte o nível é 94,70. Nas regiões Sudeste e Centro-Oeste, os índices ultrapassaram os 100 pontos, 107 e 105,20, respectivamente. Esses valores são aceitos, de acordo com o *Manual VSM 94*. (HOFSTEDE, [1994]). Logo, o grupo pesquisado tem necessidade de regras rígidas para evitar situações incertas ou ambíguas.

Por fim, a quinta dimensão investigada nesta pesquisa é a orientação a longo e curto prazos, que mede até que ponto uma cultura ressalta valores que são dirigidos para o futuro. A pontuação do Brasil é igual a 44, considerada elevada. O país tem orientação para alcançar recompensas futuras. (HOFSTEDE, [2013]).

Nota-se que os resultados encontrados corroboram os de Hofstede, sendo na região Centro-Oeste 45,50 e na Norte 42,50. As regiões Sul (58,70) e Sudeste (53,30) tiveram os

níveis mais altos para essa dimensão, ou seja, aumento do comportamento humano orientado para o futuro (tal como perseverança e economia).

É possível ressaltar, a partir do exposto acima, que quando as regiões foram segmentadas foi possível obter níveis diferentes das encontradas por Hofstede, lembrando que o autor quando da realização de sua pesquisa considerou o país como uma única grande nação. No entanto, o próprio autor reconhece que dentro de uma mesma nação existem culturas diferentes. Recentemente, um artigo apresentou os resultados de pesquisas realizadas no Brasil entre 2000 a 2001. Mostrou que embora o país apresente características próprias, há especificidades regionais. (HOFSTEDÉ et al., 2010). O país possui uma grande extensão geográfica, por isso as particularidades regionais se distinguem nas diferentes localidades. Em sua teoria, Hofstede coloca que as culturas nacionais são transferidas para os indivíduos pelo ambiente social, o que se aplica às culturas regionais. (HOFSTEDÉ et al., 2010). A seguir, a Tabela 9 apresenta as cinco dimensões culturais de Hofstede encontradas nas IES pesquisadas por região.

**TABELA 9 – VALORES CULTURAIS NAS IES DAS REGIÕES SUL, SUDESTE, CENTRO-OESTE E NORTE**

<b>Região</b>	<b>PDI</b>	<b>IDV</b>	<b>MAS</b>	<b>UAI</b>	<b>LTO</b>
Sul	19,80	76,70	55	80,70	58,70
Sudeste	37,70	76,20	37	107	53,30
Centro-Oeste	28,60	60,70	0	105,20	45,50
Norte	18,60	56	35,10	94,70	42,50

Fonte: Da autora.

Após a descrição das dimensões culturais do campo de estudo, investigou-se o desenvolvimento moral dos estudantes de Contabilidade para cada grupo de respondentes, divididos pelas IES das regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Norte.

O estágio 4 é o estágio predominante nas instituições do Sudeste, Centro-Oeste e Norte, o que significa que esse estágio pertence ao nível convencional, representa a obediência às regras e às normas sociais com a finalidade de receber a aprovação de todos. (DUSKA; WHELAN, 1994). Já na IES da região Sul, o estágio predominante é o estágio 5, em que os sujeitos entendem que a lei é uma criação do próprio homem como forma democrática para resolver necessidades próprias e tem como base o que se considera ser o bem comum a todos os homens. (DUSKA; WHELAN, 1994).

Considerando os mais altos estágios encontrados na pesquisa (estágios 4 e 5), que pertencem ao nível convencional e pós-convencional, nota-se que 42,22% dos estudantes de Contabilidade da IES da região Sul pertencem ao estágio 4 e 53,33% ao estágio 5. Na IES da região Sudeste, o estágio 4 representa 50,98%, e o estágio 5 41,18% dos estudantes. Na região Centro-Oeste, obteve-se 72,72% no estágio 4 e 18,18% no estágio 5. Já nas IES da região Norte, tem-se que o estágio 4 representa 52,38% e o estágio 5 com uma representação de 34,92%.

Em seguida, investigou-se o índice **p** para cada grupo de estudantes das IES das regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Norte. De acordo com o *Manual for the Defining Issues Test*, o índice **p** indica a proporção com que os itens relativos aos pontos dos estágios mais evoluídos (estágios 5A, 5B e 6), nível pós-convencional, foram selecionados pelos participantes. Assim, quanto maior o índice **p**, maior o nível de julgamento moral. Esta investigação teve como propósito identificar se há relação estatisticamente significativa entre o índice **p** dos estudantes com as dimensões culturais e outras variáveis relacionadas com o desenvolvimento moral – utilizou-se nível de confiança 5%.

Analisando o índice **p** para cada estágio separadamente, nota-se que em nenhuma IES da pesquisa foram detectados estudantes no nível pré-convencional (estágios 1 e 2). Nesse nível, o indivíduo está atento às regras culturais, aos rótulos de bem e mal, de certo e errado, a sua interpretação está nas implicações do poder físico ou nas consequências hedonísticas (punição, recompensa e troca de favores) de quem enuncia as regras (DUSKA; WHELAN, 1994; LA TAILLE, 2006).

Realizando a análise do índice **p**, nota-se que a IES da região Sul possui três estudantes no estágio 3, com média de 12,67; no estágio 4, foram observados 19 estudantes com média do índice **p** de 33,41 e 24 estudantes no estágio 5 com média de 37,30.

Em relação ao índice **p** para os estudantes da IES da região Sudeste, verificaram-se oito estudantes no estágio 3 com média do índice **p** de 18,27; no estágio 4, foram detectados 52 estudantes com média do índice **p** de 36,54; e no estágio 5, foram 42 estudantes com média do índice **p** de 32,30.

Na IES da região Centro-Oeste, foi detectado somente dois estudantes no estágio 3, com média do índice **p** de 19,24. No estágio 4, identificaram-se 16 estudantes, tendo como média do índice **p** 40,30. Já no estágio 5, foram localizados quatro estudantes com média do índice **p** de 24,10.

Por fim, verificou-se o índice **p** para as IES da região Norte do país, em que foram constatados oito estudantes no estágio 3, com média do índice **p** de 18,20. No estágio 4, nota-se o maior número de estudantes (33), com média do índice **p** de 36,35, e 22 estudantes no estágio 5, com média do índice **p** de 29,31.

**TABELA 10 – ÍNDICE P NAS IES PESQUISADAS**

Região	Estágios	Nº de estudantes	Índice p
Sul	3	3	12,67
	4	19	33,41
	5	24	37,30
Sudeste	3	8	18,27
	4	52	36,54
	5	42	32,30
Centro-Oeste	3	2	19,24
	4	16	40,30
	5	4	24,10
Norte	3	8	18,20
	4	33	36,35
	5	22	29,31

Fonte: Da autora.

Utilizou-se a Correlação de Person, na tentativa de verificar o grau de relação do desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis, com as variáveis idade e experiência profissional, conforme sugerido pela literatura. Nota-se que para validar as correlações foi utilizado o Teste de Correlação.

**TABELA 11 – CORRELAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO MORAL COM A IDADE E EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL**

	Desenvolvimento Moral	
	Corr (r)	P-valor
Idade	-14,3%	0,029
Experiência	-7,8%	0,239

Fonte: Da autora.

Conclui-se que a única correlação estatisticamente significativa (diferente de zero) é com a idade no valor de -14,3%. Porém, esta é uma correlação muito baixa, classificada como péssima, ou seja, na prática podemos descartar.

Pesquisas indicam (EMERSON; CONROY; STANLEY, 2007) que a idade é um indicador para inclinações mais éticas. Esses resultados tendem a apoiar Kohlberg em sua Teoria do Desenvolvimento Moral, na qual sugere que os indivíduos possam desenvolver um amadurecimento moral no decurso da vida.

Os resultados desta pesquisa apoiam os encontrados por Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002), que não encontraram correlação positiva entre idade e desenvolvimento moral de estudantes e profissionais da Índia e dos Estados Unidos. Assim como Eynon, Hill, Stevens (1997) constataram que o nível de desenvolvimento moral diminui com a idade nos profissionais da área contábil.

Com relação à experiência profissional, a literatura indica que quanto maior a experiência profissional que o indivíduo possui, menor será a sua inclinação para atitudes antiéticas.

Os resultados desta pesquisa não corroboram os estudos de McDonald e Kan (1997), que afirmam que quanto maior a experiência profissional do indivíduo, menor inclinação ele possui para atitudes antiéticas.

Para analisar o índice *p* do desenvolvimento moral com as variáveis de educação, gênero e religião, utilizou-se o teste de ANOVA.

Uma das variáveis mais fortes e consistentes do desenvolvimento moral é a educação. Assim, buscou-se comparar o índice *p* entre os estudantes de Contabilidade pesquisados, compondo grupos por semestres.

**TABELA 12 – COMPARA EDUCAÇÃO PARA DESENVOLVIMENTO MORAL**

Desenvolvimento Moral	Educação		
	4º semestre	6º semestre	8º semestre
Média	24,09	34,12	31,45
Mediana	23,33	36,67	30,00
Desvio Padrão	12,38	16,74	16,42
CV	51%	49%	52%
Min	6,67	3,33	0,00
Max	53,33	76,67	73,33
N	22	81	129
IC	5,17	3,65	2,83
P-valor		<b>0,037</b>	

Fonte: Da autora.

Conclui-se que existe diferença média estatisticamente significativa do desenvolvimento moral para com a educação, (tabelas 12 e 13). Assim, para determinar entre qual semestre ocorre à diferença, utilizou-se a Comparação Múltipla de Tukey (Post Hoc) para comparar todos os semestres aos pares e mostrar estes p-valores na tabela 12. Verifica-se que a diferença ocorre entre o 4º semestre com média 24,09 e o 6º semestre com média 34,12 (*p*-valor = 0,029).

**TABELA 13 – P-VALORES DA TABELA 12**

	4º semestre	6º semestre
6º semestre	0,029	
8º semestre	0,123	0,478

Fonte: Da autora.

Esses achados corroboram a Teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, de que a educação é uma variável forte e consistente quando comparada com o desenvolvimento moral. Os estudos de Rest também encontraram uma forte correlação entre educação e DIT.

Esses resultados apoiam o estudo de Wimalasiri (2001), que estudou estudantes de Administração e profissionais da cidade de Sidnei, na Austrália, e constatou uma relação positiva entre educação e desenvolvimento moral. Segundo Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002), os resultados relativos à educação e ao desenvolvimento moral de estudantes e profissionais da Índia e dos Estados Unidos estão correlacionados. Oliveira (2011) identificou estudantes de Contabilidade de graduação e pós-graduação *stricto sensu* e constatou que, ao longo do processo educacional superior, a vivência acadêmica favorece o desenvolvimento moral do indivíduo.

Pesquisas sugerem que o comportamento ético da pessoa pode estar ligado ao gênero. Assim, nesta pesquisa investiga-se se há ou não diferença entre o índice *p* dos estudantes do gênero feminino e o índice *p* do gênero masculino dos estudantes das IES pesquisadas.

TABELA 14 – COMPARA DESENVOLVIMENTO MORAL COM GÊNERO

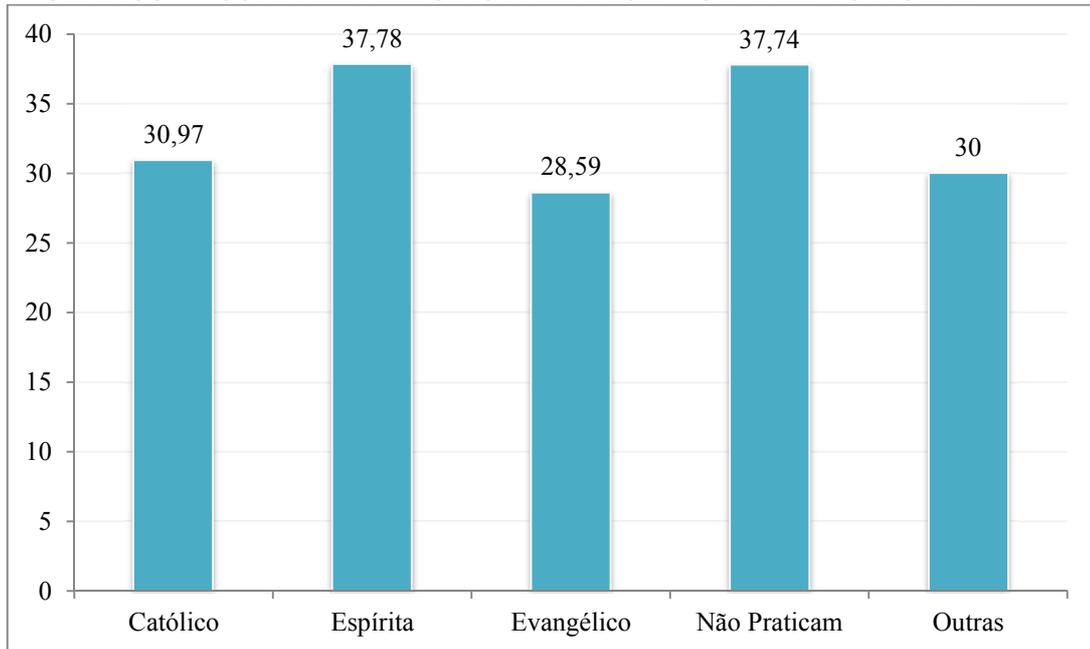
Desenvolvimento Moral	Gênero	
	Feminino	Masculino
Média	32,10	31,10
Mediana	33,33	30,00
Desvio Padrão	15,75	17,27
CV	49%	56%
Min	3,33	0,00
Max	76,67	73,33
N	135	97
IC	2,66	3,44
P-valor	0,648	

Fonte: Da autora.

Analisando o índice **p** dos estudantes pesquisados é possível concluir que não existe diferença média estatisticamente significativa do desenvolvimento moral comparando com a variável gênero feminino com média 32,10 com o gênero masculino com média 31,10 ( $p\text{-valor} = 0,648$ ).

Os achados da pesquisa corroboram a pesquisa de Abdolmohammadi, Read, Scarbrough (2003), que desenvolveram um estudo empírico com cinco empresas de auditoria localizadas nos Estados Unidos. Com o objetivo de investigar e confrontar atitudes de homens e mulheres quando apresentados a questões éticas, concluíram não haver diferenças significativas nas atitudes desses dois grupos. Wimalasiri (2001) estudou estudantes de Administração e profissionais de Sidnei (Austrália) e constatou que a variável gênero não influenciou no nível de desenvolvimento moral. Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002) também não encontraram diferenças significativas de gênero em estudantes e profissionais da Índia e dos Estados Unidos.

Enquanto alguns estudos indicam uma relação positiva entre o desenvolvimento moral e a religião, outros estudos colocam uma relação inversa. Portanto, para que fosse possível identificar se havia ou não uma relação estatisticamente significativa entre o desenvolvimento moral e a variável religião dos respondentes, foi necessário identificar os estudantes de acordo com as filiações religiosas mais declaradas. Logo, os grupos foram separados em católicos, evangélicos, espíritas, não praticantes e outras religiões. Essa variável foi obtida simplesmente perguntando qual a religião que o respondente praticava.

**GRÁFICO 4 – COMPARA RELIGIÃO PARA DESENVOLVIMENTO MORAL**

Fonte: Da autora.

O Gráfico 4 compara a religião declarada pelos estudantes pesquisados com o índice **p** investigado a partir do DIT curto de Rest. Nota-se que o índice **p** entre os estudantes que declaram afiliação religiosa espírita ( $M=37,78$ ) e os que declararam não praticante ( $37,74$ ) são maiores do que os afiliados a religião católica ( $M=30,97$ ), os evangélicos ( $M=28,59$ ) e os de outras religiões ( $M=30$ ).

**TABELA 15 – COMPARA RELIGIÃO COM DESENVOLVIMENTO MORAL**

Desenvolvimento Moral	Religião				
	Católico	Espírita	Evangélico	Não Praticam	Outras
Média	30,97	37,78	28,59	37,74	30,00
Mediana	33,33	35,00	23,33	43,33	26,67
Desvio Padrão	15,27	14,42	16,42	18,86	17,76
CV	49%	38%	57%	50%	59%
Min	0,00	16,67	3,33	6,67	6,67
Max	70,00	63,33	76,67	73,33	60,00
N	106	18	66	31	11
IC	2,91	6,66	3,96	6,64	10,50
P-valor			0,051		

Fonte: Da autora.

Nota-se que o *p-valor* está próximo do limite de aceitação ( $p\text{-valor} = 0,051$ ) assim é considerado que tende a ser significativo (até 5 pontos percentuais acima do valor do alfa

adotado). Nesta pesquisa, considera-se que a religião, por mais que seja uma diferença sensível, não há relação estatisticamente significativa com o Desenvolvimento Moral. Conroy e Emerson (2004) comentam que Kohlberg (1981) defendia a ideia de que moral e religião são independentes uma da outra. Mas, o próprio autor admite que possa haver um paralelo entre as duas e, conseqüentemente, ocasionar uma prorrogação do estágio 6 de seu modelo moral. Kohlberg afirmou que uma religiosidade forte pode resultar em uma motivação para um comportamento ético, pois as pessoas tendem a ter um aumento no desenvolvimento moral simplesmente por medo de ser pego agindo de forma antiética pelo seu Deus ou pelos outros. (HICKMAN, 2013).

Assim, os resultados encontrados corroboram o estudo de Burks e Sellani (2008), que constataram que a religião não influencia no desenvolvimento moral dos estudantes de Contabilidade em três instituições de ensino dos Estados Unidos. Esses resultados apoiam ainda os achados de Hickman (2013), que verificou que a religiosidade não está relacionada com o desenvolvimento moral dos estudantes de Contabilidade e dos não contábeis.

Buscou-se ainda comparar as regiões com os níveis dos valores culturais identificados no VSM 94 desenvolvido por Hofstede e também com o desenvolvimento moral dos estudantes de Ciências Contábeis do campo de estudo pesquisado. Utilizou-se o teste ANOVA.

**TABELA 16 – COMPARA REGIÕES PARA VALORES CULTURAIS E DESENVOLVIMENTO MORAL**

	Região	Média	Mediana	Desvio Padrão	CV	N	IC	P-valor
Distância do poder	Centro Oeste	28,6	28	43,4	152%	22	18,1	0,019
	Norte	18,7	15	42,8	228%	63	10,6	
	Sudeste	37,7	35	41,8	111%	102	8,1	
	Sul	19,8	15	41,8	211%	45	12,2	
Individualismo	Centro Oeste	60,7	78	31,7	52%	22	13,3	0,010
	Norte	56,0	55	48,9	87%	63	12,1	
	Sudeste	76,2	80	35,2	46%	102	6,8	
	Sul	76,7	85	47,4	62%	45	13,9	
Masculinidade	Centro Oeste	0,0	-5	68,2	- x -	22	28,5	0,248
	Norte	35,1	70	98,5	281%	63	24,3	
	Sudeste	37,3	40	113,1	304%	102	22,0	
	Sul	54,9	60	102,5	187%	45	29,9	
Aversão á Incerteza	Centro Oeste	105,2	115	68,2	65%	22	28,5	0,108
	Norte	94,7	95	64,2	68%	63	15,9	
	Sudeste	107,0	113	57,5	54%	102	11,2	
	Sul	80,7	75	64,9	80%	45	19,0	

Continua

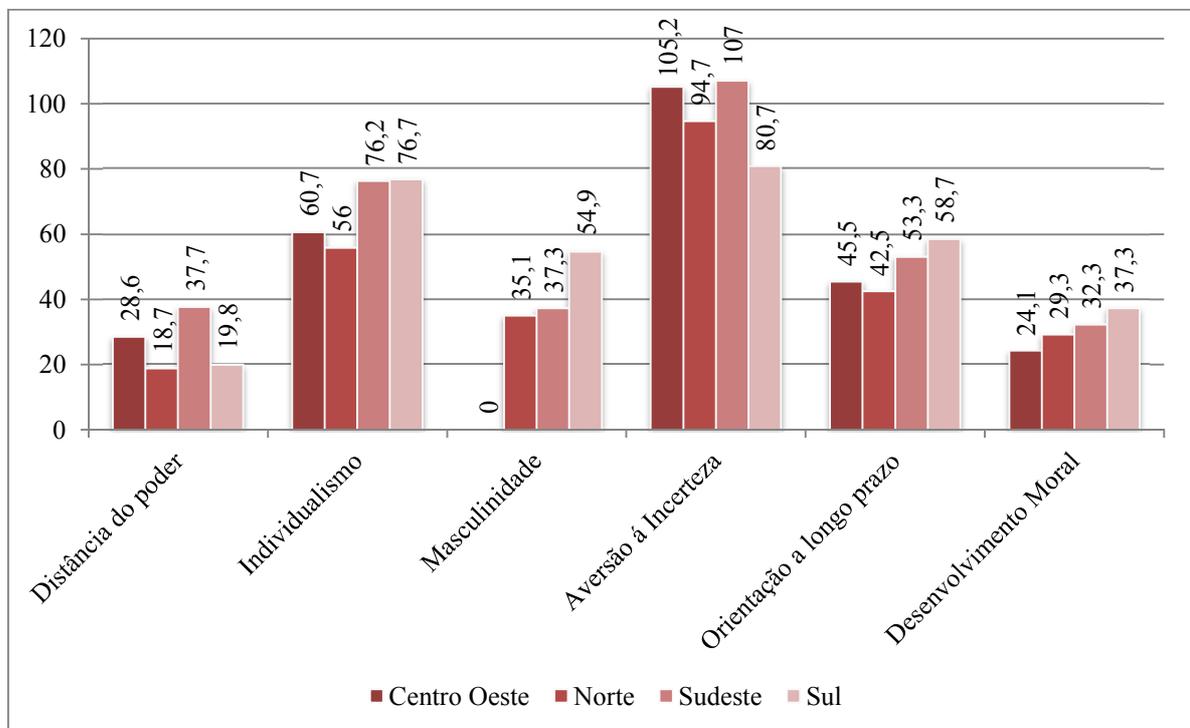
Região		Média	Mediana	Desvio Padrão	CV	N	IC	Conclusão P-valor
Orientação a longo prazo	Centro Oeste	45,5	40	20,6	45%	22	8,6	0,001
	Norte	42,5	40	20,2	47%	63	5,0	
	Sudeste	53,3	60	20,0	37%	102	3,9	
	Sul	58,7	60	28,7	49%	45	8,4	
Desenvolvimento Moral	Centro Oeste	24,1	23	12,4	51%	22	5,2	0,008
	Norte	29,3	27	15,3	52%	63	3,8	
	Sudeste	32,3	33	17,1	53%	102	3,3	
	Sul	37,3	37	16,3	44%	45	4,8	

Fonte: Da autora.

Pode-se constatar conforme os resultados da Tabela 16 que existe diferença nas IES das regiões para os escores: Distância do poder ( $p$ -valor = 0,019), Individualismo ( $p$ -valor = 0,010), Orientação a longo prazo ( $p$ -valor = 0,001) e desenvolvimento moral (0,008).

Para as dimensões Aversão à Incerteza ( $p$ -valor = 0,248) e masculinidade ( $p$ -valor = 0,108) não há diferenças dos escores entre as regiões.

**GRÁFICO 5 – COMPARA REGIÕES PARA VALORES CULTURAIS E DESENVOLVIMENTO MORAL**



Fonte: Da autora.

No Gráfico 5 pode-se verificar as médias dos escores das dimensões culturais de Hofstede entre as IES das regiões pesquisadas e o índice **p** dos estudantes em Ciências Contábeis.

Assim, na tabela 17 é possível verificar a comparação dos p-valores das regiões aos pares.

**TABELA 17 – P-VALORES DA TABELA 16**

		<b>Centro Oeste</b>	<b>Norte</b>	<b>Sudeste</b>
Distância do poder	Norte	0,779		
	Sudeste	0,798	<b>0,028</b>	
	Sul	0,851	0,999	<b>0,086</b>
Individualismo	Norte	0,969		
	Sudeste	0,388	<b>0,015</b>	
	Sul	0,452	<b>0,056</b>	1,000
Masculinidade	Norte			
	Sudeste			
	Sul			
Aversão á Incerteza	Norte			
	Sudeste			
	Sul			
Orientação a longo prazo	Norte	0,951		
	Sudeste	0,427	<b>0,013</b>	
	Sul	<b>0,100</b>	<b>0,001</b>	0,531
Desenvolvimento Moral	Norte	0,556		
	Sudeste	0,135	0,655	
	Sul	<b>0,009</b>	<b>0,054</b>	0,298

Fonte: Da autora.

Constata-se que o escore tende a ser estatisticamente significante, com a dimensão orientação a longo prazo entre as IES das regiões Centro-Oeste de média 45,50 e Sul de média 58,70 (*p-valor* = 0,100), a dimensão individualismo entre as IES das regiões Norte de média 56 e Sul de média 76,70 (*p-valor* = 0,056) e a dimensão distância do poder entre as IES das regiões Sudeste de média 37,70 e Sul de média 19,80 (*p-valor* = 0,086). O desenvolvimento moral tende a ser estatisticamente significativo entre as IES das regiões Norte de média 29,31 e Sul de média 37,30 (*p-valor* = 0,054).

Assim, as dimensões que foram detectadas estatisticamente significantes a distância do poder entre as IES das regiões Norte de média 18,70 e Sudeste de média 37,70 (*p-valor* = 0,028), a dimensão individualismo entre as IES das regiões Norte de média 56 e Sudeste de média 76,20 (*p-valor* = 0,015) e a dimensão orientação a longo prazo entre as IES das regiões

Norte de média 42,50 e Sudeste de média 53,30 ( $p$ -valor = 0,013) e entre as IES da região Norte e Sul de média 58,70 ( $p$ -valor = 0,001).

Analisando a comparação dos  $p$ -valores das regiões aos pares, constata-se que o escore do desenvolvimento moral há diferença estatisticamente significativa entre as regiões Centro-Oeste de média 24,1 e Sul com média 37,3 ( $p$ -valor = 0,009).

Analisando o grau de relação do desenvolvimento moral com os valores culturais achados utilizou-se a Correlação de Person. Nota-se que para validar as correlações foi utilizado o teste de Correlação.

**TABELA 18 – P-VALORES DA TABELA 17**

	<b>Desenvolvimento Moral</b>	
	<b>Corr (r)</b>	<b>P-valor</b>
Distância do poder	-0,7%	0,912
Individualismo	3,7%	0,570
Masculinidade	9,7%	0,140
Aversão à Incerteza	-2,2%	0,739
Orientação a longo prazo	0,3%	0,967

Fonte: Da autora.

Assim, as variáveis individualismo, masculinidade e orientação a longo prazo possuem correlação positiva, pois à medida que estas dimensões culturais aumentam o valor aumenta o índice **p** do Desenvolvimento Moral. Porém, as variáveis distância do poder, aversão à incerteza possuem correlação negativa, isto significa que estas variáveis são inversamente proporcionais, ou seja, à medida que uma delas cresce o índice **p** desenvolvimento moral decresce, ou vice versa.

Observa-se que o  $p$ -valor do índice **p** do desenvolvimento moral não tem significância com as dimensões culturais pesquisadas.

As relações do desenvolvimento moral com os valores culturais corroboram o estudo de Tsui e Widsor (2001), que compararam as dimensões culturais de Hofstede com o desenvolvimento moral de auditores da Austrália e de Hong Kong. Esses autores constataram que os auditores da Austrália possuem nível de desenvolvimento mais alto consistente com os valores culturais do individualismo, menor distância do poder, orientação a curto prazo e aversão à incerteza alta. Já os auditores de Hong Kong, com o menor nível de

desenvolvimento moral, têm como características as dimensões culturais coletivistas, maior distância do poder, orientação a longo prazo e aversão à incerteza baixa.

**TABELA 19 – RESUMO DOS RESULTADOS**

<b>Variáveis</b>	<b>Existe relação significativa?</b>
Desenvolvimento Moral	NÃO
Idade	
Desenvolvimento Moral	NÃO
Gênero	
Desenvolvimento Moral	NÃO
Religião	
Desenvolvimento Moral	NÃO
Experiência Profissional	
Desenvolvimento Moral	SIM
Educação	
Valores culturais	SIM (PDI, IDV, LTO) NÃO (UAI, MAS)
Desenvolvimento Moral	SIM
Desenvolvimento Moral	NÃO
Valores culturais	

Fonte: Da autora (2015).

Assim, foi possível constatar que as variáveis idade, gênero, religião e experiência profissional não tiveram relação significativa com o desenvolvimento moral dos estudantes das IEs das diferentes regiões pesquisadas, já a variável educação, obteve-se diferença significativa entre os estudantes das diferentes regiões. As dimensões culturais de Hofstede que tiveram significância foi a distância do poder, individualismo e orientação a longo prazo. Nota-se ainda que o índice **p** do desenvolvimento moral dos estudantes das diferentes regiões possui relação estatisticamente significante entre as regiões. Mas, não foi possível detectar diferenças estatisticamente significativas entre desenvolvimento moral e os valores culturais de Hofstede entre os estudantes pesquisados.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dos pressupostos da Teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, o objetivo desta pesquisa foi analisar, considerando-se a diversidade cultural no Brasil, se há diferença estatisticamente significativa em relação ao desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior.

A abordagem feita neste trabalho para analisar o desenvolvimento moral entre os estudantes de ciências contábeis difere da maioria dos trabalhos anteriores em que não consideraram a diversidade cultural do Brasil. Assim, os resultados desta pesquisa podem guiar futuras investigações, pois a relação de desenvolvimento moral de estudantes de ciências contábeis e os valores culturais é um campo pouco observado em pesquisas nacionais.

Ao analisar o desenvolvimento moral dos estudantes, constatou-se que o estágio predominante nas IES das regiões Sudeste, Centro-Oeste e Norte é o 4, o que significa que nestas regiões os estudantes estão voltados para a obediência às regras e às normas sociais com a finalidade de receber a aprovação de todos. Já na IES da região Sul, o estágio predominante foi o estágio 5, em que os sujeitos entendem que a lei é uma criação do próprio homem como forma democrática para resolver necessidades próprias e tem como base o que se considera ser o bem comum a todos os homens. (DUSKA; WHELAN, 1994).

Inicialmente buscou analisar se existem relações estatisticamente significativas no desenvolvimento moral dos estudantes pesquisados das diferentes regiões com as variáveis relacionadas (idade, gênero, religião, educação e experiência profissional). De acordo com as análises estatísticas aplicadas foi possível verificar que as variáveis idade, gênero, religião e experiência profissional não possuem relações estatisticamente significativas.

Contudo, na variável educação, foi possível atestar que há relação estatisticamente significativa com o desenvolvimento moral dos estudantes nas diferentes regiões pesquisadas. Esses achados corroboram a Teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg de que a educação é uma variável forte e consistente quando comparada com o desenvolvimento moral. Os estudos de Rest também encontraram uma forte correlação entre educação e o DIT.

Em seguida, constatou-se que existem diferenças nos valores culturais das IES entre as regiões para os escores: Distância do poder, Individualismo e Orientação a longo prazo.

Também foi possível constatar que o desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis possui diferenças quando comparados com as diferentes regiões do país.

Por fim, investigou-se a relação estatisticamente significativa entre o desenvolvimento moral de Kohlberg e os valores culturais de Hofstede nos estudantes nas IES das diferentes regiões e pode-se verificar que o desenvolvimento moral dos pesquisados não tem significância com as dimensões culturais pesquisadas.

Nota-se que, ao considerar o Brasil como sendo um país geograficamente extenso, marcado historicamente pela imigração e pela diversidade cultural, foi possível encontrar níveis diferentes para os valores culturais identificados na teoria da cultura de Hofstede. Uma vez que, considerando um país com uma rica diversidade cultural, esta deve ser considerada como um fator influenciador no desenvolvimento moral.

Optou-se por utilizar o modelo curto de Rest, o DIT. Entende-se, a partir dos resultados encontrados, que este é um sólido modelo para ser utilizado na relação com o desenvolvimento moral, mas independentemente do modelo utilizado, o mais importante é que os estudos sobre ética e moral sejam explorados.

Uma preocupação deste estudo foi o comportamento dos estudantes em relação à moral, objeto da observação. O que poderia sugestionar, dependendo do modelo escolhido, um comportamento mais artificial dos participantes. Por essa razão, optou-se por utilizar o DIT de Rest, que utiliza dilemas morais com histórias que envolvam situações com elementos morais do cotidiano.

Nota-se, ainda, a participação positiva dos estudantes de graduação de Ciências Contábeis das diferentes regiões pesquisadas. Destaca-se que, apesar de alguns estudantes desistirem ou optaram por não participar da pesquisa a coleta de dados foi satisfatória. Logo, mesmo tendo questionários invalidados a aplicação da pesquisa foi positiva.

Como indicação para futuras pesquisas, sugere-se a utilização de um modelo com dilemas específicos de Contabilidade, como, por exemplo, o modelo desenvolvido por Thorne (2000). Assim como, aplicar esta pesquisa aumentando o número de estados e incluindo os estados da região Nordeste, para que se possa explorar ainda mais a diversidade cultural típica de um país como o Brasil.

Nesta pesquisa, foram exploradas cinco dimensões culturais de Hofstede, no entanto, sugere-se que futuras pesquisas incluam a sexta dimensão: *Indulgence* (indulgência) e

*Restraint* (restrição). Essa nova dimensão foi acrescentada no livro lançado em 2010 e possui aspectos não identificados nas outras dimensões. É conhecida como *happiness research* (HOFSTEDE, 2011).

Considera-se que um dos resultados significativos deste trabalho foi a construção de um instrumento (questionário) alicerçado na teoria do desenvolvimento moral e na teoria da cultura, o qual foi aplicado a um número relevante de alunos de graduação de ciências contábeis em diversas regiões brasileiras, mesmo que não significativo para propósitos de generalizações. A experiência na coleta de dados e a validação do questionário com este teste indicam que a pesquisa desenvolvida poderá ser base para replicações futura, tal como está ou com inclusão de variáveis adicionais. Entende-se que este trabalho serve como um indutor para novas pesquisas.

## REFERÊNCIAS

ABDOLMOHAMMADI, M. J.; READ, W. J.; SCARBROUGH, D. P. Does selection-socialization help to explain accountants' weak ethical reasoning? **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 42, n. 1, p. 71-81, Jan. 2003.

AHMED, M. M; CHUNG, K. Y; EICHENSEHER, J. W. Business students' perception of ethics and moral judgment: a cross-cultural study. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 43, n. 1, p. 89-102, Mar. 2003.

AMORIN NETO, R. C. **Ética e moral na formação inicial de professores**. 2008. 125 f. Dissertação (Mestrado em Educação) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ANTONOVZ, T. et al. Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 10, p. 86-105, set./dez. 2010.

BAILEY, C. D.; SCOTT, I.; THOMA, S. J. Revitalizing accounting ethics research in the neo-kohlbergian framework: putting the DIT into perspective. **Behavioral Research in Accounting**, Sarasota, v. 22, n. 2, p. 1-26, 2010.

BATAGLIA, P. U. R.; MORAIS, A.; LEPRE, R. M. A teoria de Kohlberg sobre o desenvolvimento do raciocínio moral e os instrumentos de avaliação de juízo e competência moral em uso no Brasil. **Estudos de Psicologia**, Natal, v. 15, n. 1, p. 25-32, jan./abr. 2010.

BAY, D. D.; GREENBERG, R. R. The relationship of the DIT and behavior: a replication. **Issues in Accounting Education**, Sarasota, v.16, n. 3, p. 367-380, Aug. 2001.

BEEKUN, R; STEDHAM, Y; YAMAMURA, J. Business ethics in Brazil and U.S: a comparative investigation. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 42, n. 3, p. 267-279, Feb. 2003.

BERTSCH, A. The Melting Pot vs. the Salad Bowl: a call to explore regional cross-cultural differences and similarities within the U.S.A. **Journal of Organizational Culture, Communication and Conflict**, [S.1], v. 17, n. 1, p. 131-148, 2013.

BETZ, M.; O'CONNELL, L.; SHEPARD, J. M. Gender differences in proclivity for unethical behavior. **Journal of Business Ethics**, Dordrecht, v. 8, n. 5, 1989.

BIAGGIO, A. M. B. **Lawrence Kohlberg: ética e educação moral**. 2. ed. São Paulo: Moderna, 2006.

\_\_\_\_\_. Kohlberg e a “Comunidade Justa”: promovendo o senso ético e a cidadania na escola. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, Porto Alegre, v. 10, n. 1, p. 1-17, 1997.

\_\_\_\_\_. Universalismo *versus* relativismo no julgamento moral. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 1-14, 1999.

BURKS, B. D.; SELLANI, R. J. Ethics, religiosity, and moral development of business students. **Journal of Leadership, Accountability and Ethics**, [S.1], v. 49, n. 70, p. 1-23, 2008.

CANNON, C. **Does Moral Education Increase Moral Development?** A reexamination of the moral reasoning abilities of working adult learners. 2001. 344 f. Dissertation (Business Administration) – Nova Southeastern University, Florida, 2001.

CHRISTIE, M. et al. A cross-cultural comparison of ethical attitudes of business managers: India, Korea and the United States. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 46, n. 3, p. 263-287, Sept. 2003.

CONROY, S. J.; EMERSON, T. L. N. Business Ethics and Religion: religiosity as a predictor of ethical awareness among students. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 50, n. 4, p. 383-396, Apr. 2004.

DESPLACES, D. E. et al. The impact of business education on moral judgment competence: an empirical study. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 74, n. 1, p. 73-87, Aug. 2007.

DEVRIES R.; ZAN, B. **A Ética na educação infantil: o ambiente sócio moral na escola**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1998.

DONATO, R. A. **Cultura nacional e o desenvolvimento de software em times globalmente distribuídos**. 2013. 159 f. Dissertação (Mestrado em Administração e Negócios) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

DURANTI, C. M. **Influência de fatores culturais na comunicação em projetos virtuais globais: estudo de caso de uma empresa de Tecnologia da Informação**. 2008. 81 f. Dissertação (Mestrado em Administração Programa de Pós-Graduação em Administração) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

DUSKA, R.; WHELAN, M. **O desenvolvimento moral na idade evolutiva: um guia a Piaget e Kohlberg**. São Paulo: Ed. Loyola, 1994.

EMERSON, T. L. N.; CONROY, S. J. Have ethical attitudes changed? An intertemporal comparison of the ethical perceptions of college students in 1985 and 2001. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 50, n. 2, p. 167-176, 2004.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_; STANLEY, C. W. Ethical attitudes of accountants: recent evidence from a practitioners' survey. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 71, n. 1, p.73-87, Mar. 2007.

EYNON, G.; HILL, N. T.; STEVENS, K. T. Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 16, n. 12/13, p. 1297-1309, Sept. 1997.

FANG, T. A Critique of Hofstede's fifth national culture dimension. **International Journal of Cross Cultural Management**, London, v. 3, n. 3, p. 347-368, Dec. 2003.

FERREIRA, A. C. **Dimensões da cultura organizacional no modelo de Hofstede: estudo em uma instituição financeira nos Estados do Paraná e Santa Catarina**. 2008. 142 f. Dissertação (Mestrado em Administração do Centro de Ciências Sociais Aplicadas) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2008.

FERREIRA, M. P. et al. Ambiguidade e consequências futuras dos comportamentos éticos: estudo intercultural. **Revista de Administração de Empresas– USP**, São Paulo, v. 53, n. 2, p. 169-182, mar./abr. 2013.

FLEMING, D. M.; ROMANUS, R. N.; LIGHTNER, S. M. The effect of professional context on accounting students' moral reasoning. **Issues in Accounting Education**, Sarasota, v. 24, n. 1, p. 13-30, Feb. 2009.

FREITAG, B. A questão da moralidade: da razão prática de Kant à ética discursiva de Habermas. **Revista Social – USP**, São Paulo, v. 1, p. 1-17, 1989.

GE, L.; THOMAS, S. A Cross-Cultural Comparison of the Deliberative Reasoning of Canadian and Chinese Accounting Students. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 82, n. 1, p. 189-211, Sept. 2008.

GERNON, H.; WALLACE, R. S. O. International accounting research: a review of its ecology, contending theories and methodologies. **Journal of Accounting Literature**, Gainesville, v. 14, p. 54-106, 1995.

GOODWIN, J.; GOODWIN, D. Ethical judgments across cultures: A comparison between business students from Malaysia and New Zealand. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 18, n. 3, p. 267-281, Feb. 1999.

HICKMAN, M. S. Ethical reasoning of accounting students: does religiosity matter? **International Journal of Business and Social Science**, [S.1], v. 4, n. 6, p. 44-50, June 2013.

HOFSTEDE, G. Dimensionalizing cultures: the Hofstede model in context. **Online Readings in Psychology and Culture**, [S.1], v. 2, n. 1, p. 1-26, 2011. Disponível em: <<http://scholarworks.gvsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1014&context=orpc>>. Acesso em: 06 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. **Culturas e organizações: compreender a nossa programação mental**. Lisboa: Ed. Sílabo, 2003.

\_\_\_\_\_. **Values survey module 1994 manual**. [1994]. Disponível em: <<http://www.geerthofstede.nl/vsm2013>>. Acesso em: 01 jun. 2014.

\_\_\_\_\_. **What about Brazil?** [2013]. Disponível em: <<http://geerthofstede.com/brazil.html>>. Acesso em: 06 mar. 2014.

\_\_\_\_\_ et al. Comparing regional cultures within a country: lessons from Brazil. **Journal of Cross-Cultural Psychology**, Thousand Oaks, v. 41, n. 3, p. 336-352, May 2010.

HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

HUANG, C. **Cross-Cultural Ethics: a study of cognitive moral development and moral maturity of U.S. and Japanese expatriate managers in Taiwan and Taiwanese managers**. 2006. 226 f. Dissertation (H. Wayne Huizenga School of Business and Entrepreneurship) - Nova Southeastern University, Florida, 2006.

KENNEDY, E. J.; LAWTON, L. Religiousness and business ethics. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 17, n. 2, p. 163-175, Jan. 1998.

KIRKMAN, B. L.; LOWE, K. B.; GIBSON, C. B. A quarter century of Culture's Consequences: a review of empirical research incorporating Hofstede's cultural values framework. **Journal of International Business Studies**, Basingstoke, v. 37, n. 3, p. 285-320, May 2006.

KOHLBERG, L. **Psicologia del desarrollo moral**. Bilbao Spain: Desclée de Brouwer, 1992.

KRACHER, B.; CHATTERJEE, A.; LUNDQUIST, A. R. Factors related to the cognitive moral development of business students and business professionals in India and the United States: nationality, education, sex and gender. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 35, n. 4, p. 255-268, Feb. 2002.

LA TAILLE, Y. **Moral e ética: dimensões intelectuais e afetivas**. Porto Alegre: Artmed, 2006.

LAN, G. et al. A study of the relationship between personal values and moral reasoning of undergraduate business students. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 78, v. 1-2, p. 121-139, Mar. 2008.

LENARTOWICZ, T.; JOHNSON, J. P.; WHITE, C. The neglect of intra-country cultural variation in international management research. **Journal of Business Research**, Netherlands, v. 56, p. 99-108, 2003.

LEVINE, D. M et al. **Estatística: teoria e aplicações**. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2005.

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

MARQUES, P. A.; AZEVEDO-PEREIRA, J. Ethical ideology and ethical judgments in the portuguese accounting profession. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 86, n. 2, p. 227-242, May 2009.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MCDONALD, G. M.; KAN, P. C. Ethical perceptions of expatriate and local managers in Hong Kong. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 16, n. 15, p. 1605-1623, Nov. 1997.

MCSWEENEY, B. Hofstede's of national cultural differences and their consequences: a triumph of faith – a failure of analysis. **Human Relations**, London, v. 55, n. 1, p. 89-118, Jan. 2002.

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

OLIVEIRA, M. C. **Julgamento moral na contabilidade: estudo sobre o processo educacional de estudantes de graduação e pós-graduação *Stricto Sensu***. 2011. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis do Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em

Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

REST, J. **DIT manual**: manual for the Defining Issues Test. Minneapolis: University of Minnesota, 1986.

\_\_\_\_\_ et al. A Neo-Kohlbergian approach: the DIT and schema theory. **Educational Psychology Review**, New York, v. 11, n. 4, p. 291-324, 1999. Disponível em: <<http://www.nd.edu/~dnarvaez/documents/EdPsyRev99Rest.pdf>>. Acesso: 04 fev. 2014.

ROBERTSON, C.; FADIL, P. A. Ethical Decision Making in Multinational Organizations: A Culture-Based Model. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 19, n. 4, p. 85-392, May 1999.

RUEGGER, D.; KING, E. W. A Study of the Effect of Age and Gender upon Student Business Ethics. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 11, n. 3, p. 179-186, Mar. 1992.

SHIMIZU, A. M. Os instrumentos de medida de julgamento moral elaborados com base na teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg. **Revista Científica Eletrônica de Psicologia**, [S.1.], v. 3, n. 4, p. 1-6, maio 2005. Disponível em: <[http://faef.revista.inf.br/imagens\\_arquivos/arquivos\\_destaque/QzOJmi7eP1mAeIH\\_2013-4-30-15-21-21.pdf](http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/QzOJmi7eP1mAeIH_2013-4-30-15-21-21.pdf)>. Acesso em: 04 fev. 2014.

SIVAKUMAR, K; NAKATA, C. The stampede toward Hofstede's framework: avoiding the sample design pit in cross-cultural research. **Journal of International Business Studies**, Basingstoke, v. 32, n. 3, p. 555-574, 2001.

SMITH, A.; HUME, E. C. Linking culture and ethics: a comparison of accountants' ethical belief systems in the individualism/collectivism and power distance contexts. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 62, n. 3, p. 209-220, Dec. 2005.

SOARES, R. C. M. **Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil**: casos do Brasil, Japão e EUA. 2005. 132 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

SU, S. Cultural differences in determining the ethical perception and decision-making of future accounting professionals: a comparison between accounting students from Taiwan and the United States. **Journal of American Academy of Business**, Cambridge, v. 9, n. 1, p. 147-158, Mar. 2006.

\_\_\_\_\_ ; KAN, C.; YANG, H. Cross-Cultural Difference and Accounting Ethics: an empirical study for accounting students. **International Journal of Organizational Innovation**, [S.1.], v. 2, n. 3, p. 161-185, 2010.

THORNE, L. The development of two measures to assess accountants' prescriptive and deliberative moral reasoning. **Behavioral Research in Accounting**, Sarasota, v. 12, p. 139-169, 2000.

\_\_\_\_\_ ; MASSEY, D. W.; MAGNAN, M. Institutional context and auditor's moral reasoning: A Canada-U.S. comparison. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 43, n. 4, p. 305-321, Apr. 2003.

TSUI, J.; WINDSOR, C. Some cross-cultural evidence on ethical reasoning. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 31, n. 2, p. 143-150, May 2001.

VENEZIA, C. C. The ethical reasoning abilities of accounting students. **Journal of American Academy of Business**, Cambridge, v. 6, n. 1, p. 200-207, Mar. 2005.

VENTURI, G. O Universalismo ético: Kohlberg e Habermas. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 36, p. 67-84, 1995.

VIDIGAL, S. M. P. **Formação da personalidade ética**: as contribuições de Kohlberg e van Hiele. 2011. 144 f. Dissertação (Mestrado em Educação) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

WIMALASIRI, J. S. Moral reasoning capacity of management student and practitioners: an empirical study in Australia. **Journal of Managerial Psychology**, Bradford, v. 16, n. 8, p. 614-624, Aug. 2001.

WINDSOR, C. A. Auditors' predisposition to provide fair judgments: Australian evidence of auditors' level of moral reasoning. **Australian Accounting Review**, [S.1.], v. 12, n. 2, p. 51-58, July. 2002.

## GLOSSÁRIO

**AUTONOMIA:** é a superação da moral da obediência a algo exterior ao sujeito, essa superação se traduz tanto pela necessidade de reciprocidade nas relações (respeito mútuo) quanto pela necessidade subjetiva de passar os princípios e normas morais pelo crivo da inteligência.

**DILEMA:** é definido, de acordo com DeVries e Zan (1998, p. 179), como “uma situação na qual reivindicações, direitos ou pontos de vista conflitantes podem ser identificados [...] não existe uma solução claramente correta ou incorreta para o dilema”.

**HAPPINESS RESEARCH:** Na terceira edição do livro *“Cultures and Organizations: Software of the Mind”*, publicada em 2010, uma sexta dimensão foi incorporada, *Indulgence* (indulgência) e *Restraint* (restrição). Indulgência reflete uma sociedade em que se permite usufruir livremente direitos humanos básicos relacionados ao gozo da vida, diversão e lazer. Em contrapartida, restrição espelharia uma sociedade que reprime a satisfação desses direitos, regulando-os através de normas sociais estritas. Esta sexta dimensão é conhecida como “pesquisa da felicidade” (*happiness research*).

**HETERONOMIA:** a heteronomia moral é a moralidade propriamente dita, respeito incondicional por figuras de autoridade, pelo grupo ou pela sociedade.

## APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

Prezado (a) Acadêmico (a),

Esta pesquisa tem como objetivo principal analisar, considerando-se a diversidade cultural no Brasil, se há diferença estatisticamente significativa em relação ao desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior.

O instrumento está dividido em quatro blocos que contempla: o perfil do respondente (Bloco 1), características regionais do participante (Bloco 2), valores culturais (Bloco 3) e um dilema moral específico de contabilidade (Bloco 4).

Aqui não existem respostas “certas” ou “erradas”, simplesmente, as respostas irão refletir o seu julgamento em relação aos questionamentos. **Não há qualquer identificação** no questionário e tudo o que for realmente sua opinião estará correto.

A sua participação nesta pesquisa será de **forma voluntária**. As respostas serão utilizadas somente com o propósito de pesquisa e de **caráter confidencial**. As informações serão analisadas somente pela autora e sua orientadora, sendo que somente as mesmas terão acesso aos questionários.

Após conclusão da pesquisa, coloco-me à disposição para apresentar-lhes os resultados conforme desejarem ([dulciane.luczkievicz@edu.fecap.br](mailto:dulciane.luczkievicz@edu.fecap.br)).

Agradeço sua atenção e espero receber sua valiosa colaboração!

Dulciane Alves Luczkiewicz

Mestranda em Ciências Contábeis

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

Código de identificação

**BLOCO 1 – Perfil do respondente**

1. Idade:

2. Gênero:

 Masculino  Feminino

3. Você é praticante de qual religião (católica, espírita, evangélica, umbanda, candomblé, etc.):

 não praticante.

4. Informe em anos sua experiência no mercado de trabalho:

5. Qual sua atividade profissional atual?

6. Local de nascimento (Cidade e Estado):

Cidade/Estado:

7. Informe qual a Cidade e Estado que residiu por mais tempo e o período, em anos.

Cidade/Estado:

Anos:

8. Com qual cultura regional brasileira você se identifica mais (baiana, mineira, gaúcha, etc.):

## BLOCO 2 – Valores Culturais

Por favor, marque uma resposta em cada uma das linhas conforme a escala que se segue:

1	Muitíssimo importante
2	Muito importante
3	De importância moderada
4	De pouca importância
5	De muito pouca ou nenhuma importância

Pense num trabalho ideal, independentemente do seu trabalho atual, caso o tenha. Ao escolher um trabalho ideal, qual o grau de importância que teria para você:

9	Ter tempo suficiente para a sua vida pessoal ou familiar.	1	2	3	4	5
10	Ter boas condições físicas de trabalho (por ex.: boa ventilação, boa iluminação, espaço de trabalho adequado, etc.).	1	2	3	4	5
11	Ter uma boa relação com seu superior direto.	1	2	3	4	5
12	Ter segurança (estabilidade) no emprego.	1	2	3	4	5
13	Trabalhar com pessoas que cooperam bem entre si.	1	2	3	4	5
14	Ser consultado pelo seu superior direto sobre as decisões que ele deva tomar.	1	2	3	4	5
15	Ter oportunidade para ascensão na carreira profissional.	1	2	3	4	5
16	Ter elementos de variedade e aventura no trabalho.	1	2	3	4	5

Na sua vida privada, qual o grau de importância que teria para você (por favor, marque uma resposta em cada uma das linhas conforme a escala que se segue):

17	Estabilidade pessoal.	1	2	3	4	5
----	-----------------------	---	---	---	---	---

18	Poupança.	1	2	3	4	5
19	Persistência (perseverança).	1	2	3	4	5
20	Respeito às tradições.	1	2	3	4	5

21	Com que frequência você se sente nervoso ou tenso no trabalho?	1 Muito raramente	2 Raramente	3 Algumas vezes	4 Frequentemente	5 Muito Frequentemente
----	--	----------------------	----------------	--------------------	---------------------	---------------------------

22	Segundo a sua experiência, no seu ambiente de trabalho, com que frequência os subordinados sentem medo de expressar desacordo com seus superiores?	1 Muito raramente	2 Raramente	3 Algumas vezes	4 Frequentemente	5 Muito Frequentemente
----	--	----------------------	----------------	--------------------	---------------------	---------------------------

Em que medida concorda ou discorda de cada uma das seguintes frases (por favor, marque uma resposta em cada uma das linhas conforme a escala que se segue)

1	Concordo totalmente
2	Concordo
3	Indeciso
4	Discordo
5	Discordo totalmente

23	Pode-se confiar na maioria das pessoas.	1	2	3	4	5
----	---	---	---	---	---	---

24	É possível ser um bom gestor sem se ter respostas exatas para a maioria das perguntas que os subordinados possam fazer a respeito dos seus trabalhos (dos subordinados).	1	2	3	4	5
25	Deve-se evitar a todo custo estruturas organizacionais nas quais alguns subordinados tenham dois chefes.	1	2	3	4	5
26	A competição entre empregados é, normalmente mais danosa que benéfica.	1	2	3	4	5
27	As regras de uma organização ou empresa não deveriam ser quebradas, nem quando o empregado pense que é pelo bem da empresa.	1	2	3	4	5
28	Quando as pessoas fracassam na vida é, frequentemente, por sua própria culpa.	1	2	3	4	5

### BLOCO 3 – Desenvolvimento Moral

Aqui não existem respostas “certas” ou “erradas”, simplesmente, as respostas irão refletir o seu julgamento em relação aos itens.

**29) HEINZ E A DROGA** - Na Europa, uma senhora estava para morrer por causa de um tipo especial de câncer. Segundo os médicos, havia um remédio que poderia salvá-la, uma forma de radium descoberto recentemente por um farmacêutico da cidade. O remédio tinha um custo muito alto na preparação, e, além disso, o farmacêutico cobrava dez vezes mais pelo custo real. Para prepará-lo, o farmacêutico gastava 200 dólares, mas vendia por 2.000 dólares. Heinz, o marido da senhora doente, pediu dinheiro emprestado a todos os amigos, mas só conseguiu 1.000 dólares – a metade do preço do remédio. Foi ao farmacêutico e explicou a situação e pediu que ou vendesse o remédio mais barato ou recebesse o restante mais tarde. Mas o farmacêutico disse: “Não, eu descobri este remédio e quero ganhar dinheiro com ele”. Assim, Heinz ficou desesperado e começou a pensar em invadir a loja do farmacêutico para roubar a droga para sua esposa.

Heinz deveria roubar a droga? (Marque uma opção)

( ) Deve roubá-la ( ) Não posso opinar ( ) Não deveria roubá-la

Com relação à história apresentada **HEINZ E A DROGA**, qual o grau de importância que teria para você cada um dos itens que segue?

GRAU DE IMPORTÂNCIA

	Máxima	Grande	Média	Pequena	Nenhuma
1 – As leis da sociedade devem ser obedecidas.					
2 – É natural que um marido amoroso chegue a roubar para atender a sua esposa.					
3 – Heinz deveria pensar que seria muito útil para ele manter sua esposa viva.					
4 - Heinz deveria considerar que é importante a qualidade de vida.					
5 - Heinz deveria pensar em beneficiar alguém que ele gosta.					
6 - Os direitos do farmacêutico, quanto ao seu invento, devem ser respeitados.					
7 – A essência de viver conta tanto quanto o destino de morrer, tanto individualmente como socialmente.					
8 - Nas relações sociais, as pessoas devem se regular por princípios.					
9 - O farmacêutico está se valendo de uma lei inútil, que só protege os ricos.					
10 – A lei, neste caso, atrapalha a mais profunda aspiração de qualquer membro da sociedade.					
11 – A atitude do farmacêutico é mesquinha e cruel.					
12 - Roubar em um caso como este, traria benefícios para a sociedade inteira.					

Da lista das 12 questões acima, escolha as 4 (quatro) mais importantes. Note aqui que estas escolhas serão feitas com base no que foi marcado nos quadros de cima:

- A 1ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 2ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 3ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 4ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

**30) O PRISIONEIRO FORAGIDO** - Um homem foi condenado à prisão por 10 anos. Depois de um ano, porém, ele fugiu da cadeia, mudou-se para uma região nova do país e tomou o nome de Simões. Durante oito anos ele trabalhou duro, tanto que conseguiu economizar dinheiro suficiente para ter seu próprio negócio. Ele era muito gentil com seus fregueses, pagava altos salários aos seus empregados e dava muito dos seus lucros pessoais para obras de caridade. Um certo dia, dona Cida, uma velha vizinha, reconheceu-o como o homem que tinha fugido da prisão e a quem a polícia estava procurando.

Dona Cida deveria entregar o Sr. Simões à polícia e enviá-lo para prisão? (marque uma opção)

( ) Deveria entregá-lo ( ) Não posso opinar( ) Não deveria entregá-lo

Com relação à história apresentada **O PRISIONEIRO FORAGIDO**, qual o grau de importância que teria para você cada um dos itens que segue?

GRAU DE IMPORTÂNCIA

	Máxima	Grande	Média	Pequena	Nenhuma
1 – Oito anos não são suficientes para provar que o Sr. Simões é uma boa pessoa.					
2 – O não cumprimento de uma lei estimula a desobediência de outras.					
3 – Melhor seria uma sociedade sem leis, sem a opressão dos sistemas legais.					
4 - O Sr. Simões deve cumprir o que determina a lei.					
5 - As ações devem ser julgadas a partir de princípios universais de justiça.					
6 - Não é vantagem fazer prisões isoladas quando se trata de um homem caridoso.					
7 – Só uma pessoa cruel e sem coração denunciaria o Sr. Simões.					
8 - O correto seria que D. Cida se comportasse com base no que dita a lei..					
9 - Dona Cida deve pensar na sua amizade com o Sr. Simões.					
10 – Um cidadão tem obrigação de entregar um criminoso foragido, não importando as circunstâncias.					
11 – Decisões deste tipo devem ser tomadas considerando-se o bem comum.					
12 - O cumprimento de uma lei deve estar subordinado aos interesses e necessidades sociais.					

Da lista das 12 questões acima, escolha as 4 (quatro) mais importantes. Note aqui que estas escolhas serão feitas com base no que foi marcado nos quadros de cima:

- A 1ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 2ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 3ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 4ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

**31) O JORNALZINHO** - Numa escola de 2º grau nos Estados Unidos, um rapaz chamado Fred queria publicar um jornalzinho para estudantes, no qual ele pudesse expressar muitas das suas opiniões. Ele queria falar contra a guerra do Vietnã e contra algumas das normas da escola. Fred foi ao Diretor pedir sua permissão. O Diretor concedeu a permissão desde que, antes de cada publicação Fred lhe mostrasse todos os artigos para aprovação. Fred concordou e entregou ao Diretor vários artigos para aprovação. O Diretor aprovou a todos e Fred os publicou no jornalzinho. Mas o Diretor não esperava que o jornalzinho recebesse tanta atenção. Os estudantes ficaram tão excitados pelo jornalzinho que já começaram a organizar protestos contra algumas normas da escola. Alguns pais, enfurecidos, protestaram contra as opiniões de Fred e telefonaram ao Diretor dizendo-lhe que o jornalzinho era antipatriótico e que não deveria ser publicado. Como resultado de todo aquele tumulto, o Diretor mandou que Fred parasse com a publicação explicando-lhe que as suas atividades estavam perturbando o bom andamento da escola.

O Diretor deveria parar o jornalzinho? (marque uma opção)

( ) Deveria pará-lo. ( ) Não posso opinar. ( ) Não deveria pará-lo.

Com relação à história apresentada **O JORNALZINHO**, qual o grau de importância que teria para você cada um dos itens que segue?

GRAU DE IMPORTÂNCIA

	Máxima	Grande	Média	Pequena	Nenhuma
1 – O Diretor deve se ater às normas gerais da escola.					
2 – O Diretor deve verificar se o conteúdo do jornal fere o regulamento da escola.					
3 – O Diretor deve pensar que os pais são quem mantém economicamente a escola.					

4 - O Diretor tem o direito de dar ordens quando há violação das leis.					
5 - O Diretor tem a liberdade para conversar com os pais dos alunos.					
6 - O Diretor deveria pensar que paralisando o jornalzinho, impediria a livre discussão de assuntos importantes.					
7 - O Diretor deve pensar que se parar o jornalzinho ficará mal visto pelos estudantes.					
8 - O Diretor deveria pensar se Fred era um aluno querido pelos colegas.					
9 - Suspender o jornal prejudica o pensamento crítico dos estudantes.					
10 - O Diretor deve pensar no respeito aos direitos humanos ao tomar sua decisão.					
11 - Cabe ao Diretor decidir o que é melhor para a escola.					
12 - O Diretor deve pensar no conceito que a escola tem perante a comunidade					

Da lista das 12 questões acima, escolha as 4 (quatro) mais importantes. Note aqui que estas escolhas serão feitas com base no que foi marcado nos quadros de cima:

- A 1ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 2ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 3ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

- A 4ª questão mais importante: \_\_\_\_\_

## APÊNDICE B – MATRIZ DE AMARRAÇÃO

Questão de pesquisa:
Considerando as diversidades culturais no Brasil, ocorrem diferenças estatisticamente significantes em relação ao desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior?
Objetivo:
Busca-se analisar, considerando-se a diversidade cultural no Brasil, se há diferença estatisticamente significativa em relação ao desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior

Bloco de questões	Variáveis	Instrumento de Pesquisa		Referencial Teórico
		Questão	Escala	
Bloco 1 Perfil dos respondentes	Idade	1 - Idade.	Anos	Marques e Azevedo-Pinheiro (2009); Ruegger e King (1992); Rest, Davison e Robbeins (1978), Emerson, Conroy, Stanley (2007); Antonovz (2010); Ameen, Guffey e McMillan (1996), McDonald e Kan (1997), Luthar, DiBattista e Gautschi (1997), Weeks, <i>et al.</i> (1999), Kennedy e Lawton (1998); Conroy e Emerson (2004), Peterson, <i>et al.</i> (2010), IBGE (2014), Rashid e Ibraim (2007), Oliveira (2011); Robertson e Fadil (1999).
	Gênero	2 - Gênero.	Masculino/ Feminino	
	Religião	3 – Você é praticante de qual religião (católica, espírita, evangélica, umbanda, candomblé, etc.)	-	
	Experiência Profissional	4 - Informe em anos sua experiência no mercado de trabalho.  5 - Qual sua atividade profissional atual.	Anos  -	
	Local de nascimento	6 – Em que cidade e estado você nasceu:	-	
	Tempo de residência	7. Informe qual a cidade e estado que residiu por mais tempo e o período, em anos.	Cidade; Estado; Anos	
	Cultura regional	8 – Com qual cultura regional		Hofstede <i>et al.</i> (2010); Bertsch (2013); Ferreira (2008); Bertsch (2013); Lenartowicz, Johnson, White (2003)  <a href="http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/calendario.shtm">http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/calendario.shtm</a>

		brasileira você se identifica mais (baiana, mineira, gaúcha, etc.):		
Bloco 2 Valores Culturais	Distância do poder	Pense num trabalho ideal. 11 - Ter uma boa relação com seu superior direto.  14 - Ser consultado pelo seu superior direito sobre as decisões que ele deva tomar.	Likert (1 a 5)	Hofstede (2003), Hofstede [1994], Hofstede [2013], Robertson e Fadil (1999), Ferreira (2008), Ferreira et al (2013), Christie <i>et al.</i> (2003), Beekun, Stedham, Yamamura (2003), Smith e Hume (2005), Goodwin e Goodwin (1999); Su (2006); Nyaw e Ng (1994); Su, Kan e Yang (2010)  <a href="http://www.geerthofstede.nl">http://www.geerthofstede.nl</a> .  <a href="http://geert-hofstede.com/countries.html">http://geert-hofstede.com/countries.html</a>
		22 - Segundo a sua experiência, no seu ambiente de trabalho, com que frequência os subordinados sentem medo de expressar desacordo com seus superiores?	Likert (1 a 5)	
		Concorda ou discorda:  25 - Deve-se evitar a todo custo estruturas organizacionais nas quais alguns subordinados tenham dois chefes.	Likert (1 a 5)	
	Individualismo/Coletivismo	Pense num trabalho ideal:  9 - Ter tempo suficiente para a sua vida pessoal ou familiar.  10 - Ter boas condições	Likert (1 a 5)	

		<p>físicas de trabalho (por ex.: boa ventilação, boa iluminação, espaço de trabalho adequado, etc.).</p> <p>12 - Ter segurança (estabilidade) no emprego.</p> <p>16 - Ter elementos de variedade e aventura no trabalho..</p>		
	Masculinidade/ Feminilidade	<p>Pense num trabalho ideal:</p> <p>13 - Trabalhar com pessoas que cooperam bem entre si.</p> <p>15 - Ter oportunidade para ascensão na carreira profissional.</p>	Likert (1 a 5)	
		<p>Concorda ou discorda:</p> <p>23 - Pode-se confiar na maioria das pessoas.</p> <p>28 - Quando as pessoas fracassam na vida é, frequentemente e, por sua própria culpa.</p>	Likert (1 a 5)	
	Controle da incerteza	<p>25 - Com que frequência se sente nervoso ou tenso no seu trabalho?</p>	Likert (1 a 5)	
		<p>Concorda ou discorda:</p> <p>24 - É possível ser um bom gestor sem se</p>	Likert (1 a 5)	

		<p>ter respostas exatas para a maioria das perguntas que os subordinados possam fazer a respeito dos seus trabalhos (dos subordinados).</p> <p>26 - A competição entre empregados é, normalmente mais danosa que benéfica.</p> <p>27 - As regras de uma organização ou empresa não deveriam ser quebradas, nem quando o empregado pense que é pelo bem da empresa.</p>		
	<p>Orientação de longo prazo/ Orientação a curto prazo</p>	<p>Na sua vida privada qual o grau de importância que tem para você:</p> <p>18 - Poupança.</p> <p>20 - Respeito às tradições</p>	Likert (1 a 5)	
Bloco 3 Desenvolvimento Moral	Desenvolvimento moral	<p>29 - HEINZ E A DROGA</p> <p>30 - O PRISIONEIRO FORAGIDO</p> <p>31 - O JORNALZINHO</p>	Likert (1 a 5)	<p>Thorne (2000); Thorne, Massey, Magnan (2003); Fleming, Romanus, Lightner (2009); Ge e Thomas (2008), Oliveira (2011); Wimalasiri (2001); Kracher, Chatterjee, Lundquist (2002); Burks, Sellani (2008); Tsui, Windsor (2001); Bertsch (2013); Christie, et al (2003); Smith, Hume (2005); Su (2006); Nyaw, Ng (1994); Su, Kan, Yang (2010); Goodwin, Goodwin (1999); Kohlberg (1992).</p>