

O DESENVOLVIMENTO MORAL DOS ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS NO BRASIL

Dulciane Alves Luczkiewicz*

Resumo: Esta pesquisa teve como objetivo investigar o nível de desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em 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). 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. Constatou-se que o índice p do desenvolvimento moral possui relação estatisticamente significativa entre as regiões.

Palavras-chave: Contabilidade. Desenvolvimento Moral. Regiões do Brasil.

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.

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), o nível convencional (estágio 3 e 4), o nível pós-convencional (estágio 5 e 6) (BIAGGIO, 2006).

* Mestre em Ciências Contábeis. Contato: dulciane.alves@ifam.edu.br.

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).

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). 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.

Nesse contexto, o problema proposto na presente pesquisa é: Há diferenças estatisticamente significativas no nível de desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior entre as regiões do Brasil?

Tendo em vista a problemática acima, busca-se investigar o nível de desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior.

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. 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.

Além desta seção, que trata da introdução e que procura identificar e contextualizar o problema que se propõe investigar, referencial teórico descreve a teoria que fundamenta esta pesquisa. E por último, a apuração e análise dos dados da pesquisa que compõem o constructo do problema de pesquisa e a conclusão da pesquisa.

1 Kohlberg e a epistemologia do Desenvolvimento Moral

Kohlberg iniciou sua Teoria do desenvolvimento moral em 1955 com entrevistas utilizando dilemas morais. Ele 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 que a presente investigação busca equacionar o problema desta pesquisa. 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).

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 (LA TAILLE, 2006). 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).

O nível convencional 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 (BIAGGIO, 2006).

No estágio 4, 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).

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).

Nesse nível se encontram os estágios 5 e 6. 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 (DUSKA; WHELAN, 1994). O estágio 6 é o nível mais alto do pensamento pós-convencional, 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.”

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).

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). Este teste 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 DIT de Rest é utilizado em diversas pesquisas para investigar o nível de desenvolvimento moral de estudantes. O DIT, instrumento adotado nesta pesquisa, é considerado o mais objetivo, científico, válido e seguro (TSUI; WINDSOR, 2001).

2 Apuração e análise dos dados

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

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).

Selecionaram-se cinco instituições de Ensino Superior para participar da pesquisa, sendo estas localizadas em diferentes regiões do país. 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.

Tabela 1 – Distribuição dos questionários coletados

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

Fonte: primária

Os questionários passaram por revisão e validação quanto à integridade do preenchimento, acordo com o DIT Manual (*Manual for the Defining Issues Test*) desenvolvido por Rest. Após o processo de validação dos questionários, houve uma redução de 26,58%, restando 232 questionários válidos para análise.

Optou-se pelo modelo curto do DIT, em que são usados 3 dilemas morais ao invés de 6 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 história de Heinz e a droga. O segundo dilema moral é o prisioneiro foragido. E o terceiro dilema a ser avaliado é o do jornalzinho.

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.

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.

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). 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: primária

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). Assim, foi possível constatar

que o índice **p** do desenvolvimento moral dos estudantes das diferentes regiões possui relação estatisticamente significativa entre as regiões.

Conclusão

A partir dos pressupostos da Teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, o objetivo desta pesquisa foi investigar o nível de desenvolvimento moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior.

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).

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 suggestionar, 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 evoluam 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.

Referências

- 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.
- 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.
- BIAGGIO, A. M. B. **Lawrence Kohlberg: ética e educação moral**. 2. ed. São Paulo: Moderna, 2006.
- 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.
- DUSKA, R.; WHELAN, M. **O desenvolvimento moral na idade evolutiva: um guia a Piaget e Kohlberg**. São Paulo: Ed. Loyola, 1994.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.

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.

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.

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.