

Antecedentes de conflitos profissionais organizacionais enfrentados por contadores profissionais em diferentes contextos de trabalho

Itsaso Barrainkua¹

Marcela Espinosa-Pike¹

¹Universidade do País Basco, Departamento de
Economia Financeira, Bilbao, Espanha

Recebimento:

20/08/2019

Aprovação:

21/01/2020

Editor responsável:

Prof. Dr. Leire San-Jose

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

Resumo

Objetivo – O objetivo deste estudo é examinar os efeitos do compromisso com o interesse público, compromisso profissional, compromisso organizacional e cultura ética organizacional no conflito profissional organizacional (CPO). O estudo também testa as diferenças na percepção do CPO entre profissionais em diferentes contextos de trabalho: (i) contadores profissionais na prática empresarial; (ii) consultores tributários e contábeis; e (iii) auditores.

Metodologia – Este estudo baseia-se em um questionário distribuído a 779 contadores profissionais espanhóis.

Resultados – Os resultados mostram uma relação negativa entre o compromisso organizacional dos indivíduos e o CPO e entre uma forte cultura ética organizacional e o CPO. Contadores profissionais que trabalham em diferentes contextos exibem diferenças em sua percepção do CPO; consultores tributários/contábeis percebem o CPO em maior grau.

Contribuições – Este é o primeiro estudo que analisa o efeito da cultura ética organizacional, juntamente com o compromisso profissional e organizacional, na percepção de pressões decorrentes do CPO entre contadores profissionais em diferentes contextos de trabalho. A identificação de antecedentes dos conflitos que os contadores profissionais podem enfrentar tem implicações na gestão de recursos humanos das organizações e na qualidade dos serviços prestados. Este estudo enfatiza a necessidade de prever em estudos futuros as diferenças no contexto de trabalho dos distintos contadores profissionais.

Palavras-chave – Conflito profissional organizacional, contadores profissionais, compromisso profissional, compromisso organizacional, cultura ética organizacional.



**Revista Brasileira de Gestão
de Negócios**

DOI:10.7819/rbgn.v22i3.4068

I Introdução

Nas últimas três décadas, muitos acadêmicos manifestaram preocupação com a comercialização da profissão contábil (Gendron, Suddaby & Lam, 2006; Sikka, 2004; Wyatt, 2004). Nesse sentido, presume-se que a cultura de negócios que permeou a prática contábil, tanto no nível empresarial quanto no profissional, seja inconsistente com os valores tradicionais dos contadores profissionais. Atualmente, os contadores profissionais são empregados em locais de trabalho burocráticos e com orientação comercial, que os expõem à autoridade organizacional e gerencial (Muzio & Kirkpatrick, 2011). O contexto em que se realiza a prática profissional pode levar os contadores a subordinar os valores de sua profissão para atender aos objetivos da organização.

A presente pesquisa empírica baseia-se em perspectivas da teoria da identidade social e da sociologia das profissões a fim de analisar o potencial conflito entre demandas profissionais e organizacionais concorrentes.

A teoria da identidade social reconhece que os indivíduos têm uma identidade pessoal e social (Ashforth & Mael, 1989; Brouard, Bujaki, Durocher & Neilson, 2017) e oferece uma compreensão do papel que um indivíduo pode vivenciar. Como os profissionais pertencem a vários grupos diferentes (organização, profissão etc.), sua identidade social consiste em uma combinação de identidades diferentes que podem impor demandas inconsistentes ao profissional. Além disso, essas demandas podem entrar em conflito com a identidade pessoal do profissional (Ashforth & Mael, 1989).

Sob a perspectiva da sociologia das profissões, este estudo concentra-se nas atitudes profissionais dos contadores, como compromisso profissional e compromisso com o interesse público, que refletem a percepção de seu papel profissional e as fontes de sua identidade. Historicamente, o profissionalismo enfatiza a noção de função social na qual o profissional é descrito como guardião do interesse público (Freidson, 2001; Suddaby, Gendron & Lam, 2009). No entanto, a discussão em torno do

profissionalismo apontou para os possíveis problemas que surgem quando os contadores trabalham em contextos burocráticos que enfatizam o lucro em detrimento de seus valores profissionais (Suddaby et al., 2009; Wyatt 2004).

Estudos anteriores investigaram em conjunto o compromisso organizacional e profissional dos profissionais contábeis, bem como o potencial conflito que pode surgir entre os dois compromissos, conhecido como conflito profissional organizacional (CPO) (Aranya & Ferris, 1984; Shafer, 2009). O conceito de CPO, portanto, descreve a potencial colisão entre valores profissionais e objetivos e valores organizacionais (Aranya & Ferris, 1984; Aranya, Pollock & Amernic, 1981; Shafer, 2009; Shafer, Poon & Tjosvold, 2013).

Uma das principais razões para o interesse em estudar o CPO está nos resultados negativos desse fenômeno. A maioria dos estudos descobriu que o CPO está associado a consequências disfuncionais, como redução da satisfação no trabalho, aumento das intenções de rotatividade profissional e organizacional (Bamber & Iyer, 2002; Hall, Smith & Langfield-Smith, 2005; Shafer, Lowe & Fogarty, 2002) e um prejuízo da qualidade do desempenho no trabalho (McManus & Subramaniam, 2014).

O CPO reflete a pressão de comprometer os padrões profissionais quando os valores ou expectativas organizacionais conflitam com os valores profissionais (Shafer, 2002; Shafer, 2009). No presente estudo, portanto, abordamos o CPO examinando as pressões organizacionais enfrentadas pelos contadores para violar os normas profissionais.

O objetivo deste estudo é examinar os efeitos do compromisso com o interesse público, compromisso profissional, compromisso organizacional e cultura ética organizacional na percepção do CPO. Neste estudo, também testamos as diferenças na percepção do CPO entre profissionais de diferentes áreas contábeis.

Estudar a pressão que os contadores podem enfrentar é de extrema importância para ajudar a reduzir os resultados disfuncionais na prática contábil. No entanto, existem relativamente poucos estudos empíricos recentes que examinam

o compromisso profissional e organizacional dos contadores (Shafer, 2009) e as pressões que podem surgir de um conflito entre esses dois compromissos. Portanto, este estudo faz várias contribuições para a literatura contábil internacional.

A literatura da área enfocou principalmente dois antecedentes do CPO, compromisso organizacional e profissional. No entanto, os pesquisadores (Shafer, 2009; Shafer et al., 2013) pedem novos estudos empíricos que enfatizem mais as características organizacionais das empresas nas quais os contadores conduzem seu trabalho, como o clima ético da organização. Os estudos realizados por Shafer (2009) e Shafer et al. (2013) parecem ser as primeiras tentativas na literatura contábil de investigar a associação entre clima ético organizacional e conflito profissional organizacional. Esses estudos, entretanto, foram limitados a profissionais de empresas de contabilidade pública em contextos asiáticos. Para abordar essa lacuna da literatura existente e estender a pesquisa anterior (Shafer, 2009; Shafer et al., 2013), o presente estudo analisa o efeito do compromisso profissional e organizacional, juntamente com a cultura organizacional da empresa, na percepção de pressões decorrentes do CPO no caso de contadores profissionais em diferentes contextos de trabalho.

Além disso, na escassa literatura existente nessa área, quase nenhum estudo investigou o CPO no caso de profissionais contábeis que não sejam auditores (Shafer, 2009). Este estudo é um dos primeiros a comparar o CPO entre contadores profissionais em diferentes contextos de trabalho. Alguns estudos (Aranya & Ferris, 1984; Suddaby et al., 2009) compararam os valores profissionais dos contadores empregados na organização (contadores profissionais nos negócios) com os contadores que trabalham em uma empresa que presta serviços profissionais, como auditoria, ou consultoria tributária e contábil (contadores profissionais na prática). Embora o coletivo de contabilidade profissional na prática tenha sido geralmente estudado como um grupo único e homogêneo, este estudo faz diferença entre auditores e consultores contábeis e tributários. Essa divisão é crucial para o caso da

Espanha e da maioria dos países europeus, onde a conformação e a estrutura atual da profissão contábil são visivelmente diferentes dos contextos anglo-americanos comumente estudados (Hall et al., 2005; Shafer, 2009). Nos países de direito consuetudinário ou em contextos anglo-americanos, todos os contadores são incluídos no título profissional oficial de *Chartered Accountants* ou *Certified Public Accountant* (contador público certificado), que também inclui auditores. Em países onde o sistema legal se baseia no direito romano, entretanto, como em muitos países europeus, existe um título oficial específico com reserva de atividade para o auditor. Esse profissional é diferenciado do especialista em contabilidade que presta serviços de consultoria tributária e contábil (Amat & Bové, 2015) e as responsabilidades associadas a cada cargo profissional são diferentes. Entender, portanto, as pressões que os contadores, em diferentes contextos de trabalho enfrentam em outros contextos nacionais, aos estudados comumente, contribui para a literatura internacional de contabilidade comportamental e é fundamental para estabelecer mecanismos a fim de fortalecer a qualidade de todos os serviços prestados pelos contadores.

Este estudo baseia-se em um questionário distribuído em 2015 entre 779 contadores profissionais espanhóis em diferentes áreas de trabalho: (i) contadores profissionais em práticas de negócios (empregados do departamento financeiro de uma empresa); (ii) contadores profissionais que trabalham como consultores tributários e contábeis; e (iii) auditores.

Os resultados do estudo indicam uma relação negativa entre o compromisso organizacional dos indivíduos e sua percepção do CPO. Além disso, os resultados revelam uma relação negativa entre uma forte cultura ética organizacional e o CPO percebido. Este estudo mostra a existência de diferenças entre as pressões percebidas pelos contadores em diferentes contextos de trabalho. Revela, ainda, que os contadores profissionais das empresas que trabalham como consultores tributários e contábeis percebem um CPO mais alto do que os auditores e contadores empregados em uma organização.

Este estudo tem várias implicações práticas para organizações que empregam contadores, bem como para a profissão como um todo. Identificar antecedentes dos conflitos que os contadores podem enfrentar tem implicações importantes para a gestão de recursos humanos nas organizações que prestam serviços de contabilidade, como firmas de auditoria, bem como empresas de consultoria tributária e contábil. A falta de pessoal e a alta rotatividade de colaboradores foram destacadas como uma ameaça significativa para o futuro das firmas de auditoria e da profissão contábil. Dado que a literatura descobriu que as pressões decorrentes do CPO estão relacionadas à retenção de contadores (Hall et al., 2005; Shafer, 2002), estudos que analisam as causas de tal fenômeno são de interesse primário.

O restante deste artigo está organizado da seguinte forma: A próxima seção analisa a literatura anterior e desenvolve nossas hipóteses de pesquisa. A terceira seção aborda nosso método de pesquisa e a quarta relata nossos resultados. Por fim, na quinta seção, apresentamos as principais conclusões do nosso estudo, bem como limitações e futuras linhas de pesquisa.

2 Revisão da literatura e desenvolvimento de hipóteses

2.1 Compromisso com o interesse público

Diversos estudos (Bamber & Iyer, 2002; Davenport & Dellaportas, 2009; Suddaby et al., 2009) alegaram que pouca atenção foi dada ao quanto os contadores aceitam e reconhecem os principais valores e compromissos profissionais. A maioria dos estudos que abordou o profissionalismo dos contadores limitou-se a analisar o compromisso profissional dos contadores, sem abordar especificamente suas obrigações sociais. O compromisso de interesse público trata da disposição dos contadores de proteger os interesses de terceiros que confiam nas opiniões e nos conselhos fornecidos pelos profissionais contábeis (Davenport & Dellaportas, 2009; Parker, 1987).

A visão funcionalista do profissionalismo na literatura no campo da sociologia das profissões indica que os profissionais se distinguem dos

outros trabalhadores por seu compromisso de servir o interesse público, em vez de buscar apenas seus próprios interesses econômicos. (Freidson, 1989; Larson, 1977; Parsons, 1939).

Propomos que o compromisso com o interesse público dos contadores influencie a maneira como eles identificam e respondem às pressões organizacionais. Se os contadores acreditarem em seu papel de servir o interesse público e atender às expectativas da sociedade, seria de se esperar que eles tivessem mais sucesso no cumprimento de sua responsabilidade de garantir a apresentação adequada das demonstrações financeiras. Esses profissionais, portanto, podem ter maior consciência das pressões organizacionais para violar as normas profissionais. Por outro lado, se os contadores considerarem seu papel principal servir os interesses de suas empresas e clientes, em vez de proteger os interesses de outros usuários das informações financeiras, isso poderia influenciar o que eles acreditam serem ações aceitáveis (Cooper & Robson, 2006; Davenport & Dellaportas, 2009) e, portanto, poderiam não ser receptivos à percepção das pressões organizacionais em conflito com seus valores profissionais.

Portanto, propomos a seguinte hipótese:

H1: *Existe uma relação positiva entre o compromisso com o interesse público dos contadores e o CPO percebido.*

2.2 Compromisso profissional

O compromisso profissional representa a ligação ou lealdade que os indivíduos formam com relação à profissão (Gendron, Suddaby & Qu, 2009; Hall et al., 2015). O construto de compromisso profissional desenvolve-se a partir do compromisso organizacional (Mowday, Steers & Porter, 1979) e reflete uma forte crença e aceitação dos objetivos e valores de um profissional, uma disposição de exercer um esforço considerável em nome da profissão e um forte desejo de manter a filiação na profissão (Aranya & Ferris, 1984; Lord & DeZoort, 2001; Porter, Steers, Mowday & Boulian, 1974; Suddaby et al., 2009).

Com base em argumentos da teoria da identidade social, os contadores que se identificam com sua profissão tendem a internalizar os

valores e normas da profissão e, portanto, seu compromisso é guiado por esses valores (Svanberg & Ohman, 2015).

Nesse sentido, o alto compromisso profissional tem sido associado a resultados positivos, como maior satisfação no trabalho, menor probabilidade de deixar a profissão e melhor desempenho no trabalho (Hall et al., 2005).

Estudos anteriores que analisaram a relação entre comprometimento profissional e CPO apresentaram resultados mistos. Aranya e Ferris (1984) e Harrell, Chewning e Taylor (1986) descobriram que os contadores altamente comprometidos com a profissão e a organização percebiam menor CPO. McGregor, Killough e Brown (1989) relataram uma relação positiva entre CPO e compromisso profissional dos contadores que fazem parte da administração. No entanto, Meixner e Bline (1989) não encontraram relação alguma entre compromisso profissional e CPO. Em um estudo mais recente, Shafer et al. (2002) descobriram que a dedicação dos contadores da administração com relação à profissão e às demandas de autonomia estavam positivamente relacionadas ao CPO.

De acordo com a hipótese anterior, propomos que os contadores mais comprometidos com sua profissão e que, dessa forma, tenham internalizado seus objetivos e valores e sintam que uma forte afiliação deve ter maior sensibilidade às pressões organizacionais que os colocam em conflito com esses valores.

H2: *Existe uma relação positiva entre o compromisso profissional dos contadores e o CPO percebido.*

2.3 Compromisso organizacional

De acordo com Mowday et al. (1979), o compromisso organizacional reflete: 1) uma forte crença e aceitação dos objetivos e valores da organização; 2) uma disposição de exercer um esforço considerável em nome da organização; e 3) um forte desejo de manter a afiliação com a organização. O compromisso organizacional aumenta como resultado do processo de

socialização que ocorre dentro da organização empregadora (Fogarty, 1992).

Os primeiros estudos contábeis que abordaram o fenômeno CPO assumiram que o comprometimento profissional e organizacional era inerentemente incompatível (Hall, 1967; Shafer et al., 2013). Estudos mais recentes, porém, revelam que há uma relação positiva entre esses dois construtos (Hall et al., 2005; Shafer et al., 2013). Os profissionais contábeis, portanto, não enfrentam conflitos intrínsecos entre manter o compromisso com sua profissão e o compromisso com a organização comercial em que estão empregados.

O compromisso organizacional reflete a identificação de um indivíduo com a organização (Aranya & Ferris, 1984) e, portanto, espera-se que os contadores com forte sentimento de identificação com sua organização adotem a perspectiva da organização (Hiller, Mahlendorf & Weber, 2014). Portanto, contadores com alto compromisso organizacional podem ignorar o conflito entre objetivos profissionais e organizacionais (Aranya & Ferris, 1984). Além disso, os profissionais tendem a mostrar maior compromisso com uma organização cujos objetivos correspondem aos seus valores profissionais (Garcia-Falières & Herrbach, 2015). Haveria, portanto, relação entre uma baixa percepção de pressões e um alto compromisso organizacional. Nesse sentido, vários estudos (Bamber & Iyer, 2002; Shafer et al., 2002) encontraram uma relação negativa significativa entre identificação ou compromisso organizacional e a percepção do CPO. Assim, propomos a seguinte hipótese:

H3: *Existe uma relação negativa entre o compromisso organizacional dos contadores e o CPO percebido.*

2.4 Cultura ética organizacional

Treviño (1990) define a cultura ética como “uma interação complexa de sistemas formais e informais que pode servir de apoio ao compromisso organizacional ético ou antiético”. Nas empresas cujas culturas éticas são fortes, as normas éticas servem de apoio à conduta ética, os líderes organizacionais incentivam o

comportamento ético, e esse comportamento é recompensado enquanto o antiético é punido (Treviño, Butterfield & McCabe, 1998). Estudos na literatura de contabilidade comportamental adotaram o clima ético organizacional e a cultura ética organizacional para medir as políticas ou práticas organizacionais que influenciam as decisões éticas dos colaboradores. Neste estudo, concentramo-nos no construto mais amplo da cultura ética organizacional.

Analisar a influência da cultura ética organizacional tem implicações práticas para a profissão, pois a cultura ética de uma organização pode ser influenciada pelos passos dados pela própria organização (Shafer & Simmons, 2011; Shafer et al., 2013; Treviño et al., 1998). Os gestores das empresas têm mais controle sobre seu ambiente organizacional do que sobre os valores dos colaboradores (Treviño et al., 1998). Consequentemente, a qualidade das decisões de relatório dos contadores pode ser melhorada se as empresas de auditoria alinharem seus valores organizacionais com os da profissão contábil mais ampla (Shafer, 2015).

A cultura ética estabelece o que se considera como comportamento aceitável dentro de uma organização (Treviño et al., 1998). A presença de um forte ambiente ético na empresa induz, portanto, os contadores a agir de forma ética e reduz a tendência de agir em interesse próprio e violar as normas profissionais (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Douglas, Davidson & Schwartz, 2001; Svanberg & Ohman, 2016). Vários estudos internacionais (Bamber & Iyer, 2009; Shafer, 2009; Shafer et al., 2013) revelaram que os contadores empregados em empresas de contabilidade pública, cujo clima ético não serve de apoio aos valores profissionais, vivenciam conflitos entre os objetivos organizacionais e profissionais. Da mesma forma, Shafer e Wang (2010) descobriram que os contadores empregados em organizações que têm uma forte cultura ética, que dá suporte às normas e valores éticos da profissão contábil, percebem níveis mais baixos de CPO. Sugerimos que, se uma empresa possui uma forte cultura ética, os valores éticos que a alta administração promove por meio de comunicações formais e informais incentivarão

a conformidade com as normas profissionais. Portanto, os contadores que percebem uma cultura ética em sua organização exercem menos pressão sobre os contadores para comprometer as normas profissionais.

H4: *Existe uma relação negativa entre a cultura ética organizacional dos contadores e o CPO percebido.*

2.5 Área de trabalho do contador profissional

A literatura sobre pressões percebidas pelos profissionais contábeis (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2017; Hatfield, Jackson & Vandervelde, 2011; Lord & DeZoort, 2001) revela que a maioria dos profissionais é pressionada, tanto por seus superiores quanto por seus clientes, para agir de maneira que comprometa seus valores éticos e normas profissionais.

Embora a literatura contábil tenha se concentrado principalmente no caso dos auditores (Shafer et al., 2013), uma das principais funções de todos os contadores profissionais é servir ao interesse público (Federação Internacional de Contabilistas – IFAC, 2016). Dada a diversidade de profissionais que atuam como contadores profissionais, parece razoável que a intensidade e a natureza das pressões que surjam do CPO variem entre os diferentes grupos. Existem diversas razões para que o CPO percebido seja diferente entre os contadores em diferentes contextos de trabalho.

Os contadores que trabalham na indústria têm um senso de responsabilidades diferente dos que trabalham em empresas de contabilidade (Cooper & Robson, 2006). Embora a principal obrigação de todos os contadores profissionais seja com o público, seu relacionamento particular com a empresa empregadora lhes confere um conjunto diferente de responsabilidades (Duska, Duska & Kury, 2018). Os auditores, assim como os consultores contábeis e tributários, são funcionários de empresas de serviços contábeis e os clientes a quem prestam serviços são outras empresas. No entanto, os contadores que fazem parte da administração são empregados da empresa para as quais preparam as demonstrações

financeiras. Conseqüentemente, também se espera que eles sejam leais à sua organização empregadora, e essa situação pode resultar em conflito de interesses.

Os auditores são empregados em empresas de auditoria pertencentes e geridas por outros auditores; portanto, o controle da organização permanece entre os profissionais. A lei de auditoria na Espanha, como em muitos outros países, afirma especificamente que a propriedade das firmas de auditoria deve pertencer principalmente a auditores licenciados. Podemos presumir que essas organizações ofereçam mais autonomia e tenham seus objetivos mais alinhados com os da profissão em comparação com os contadores que fazem parte da administração, empregados em organizações empresariais (Shafer, 2002).

Além disso, existe uma maior homogeneidade no pessoal das empresas de auditoria, e esses profissionais têm uma conexão maior com a profissão contábil, em termos de formação, área de trabalho e funções em comparação com os contadores profissionais nos negócios ou empregados como consultores tributários e contábeis (Gendron et al., 2006).

Aranya e Ferris (1984) descobriram que os contadores do governo e da indústria vivenciavam um nível mais alto de CPO do que os auditores. Nesse sentido, Aranya e Ferris (1984) também relataram que os auditores tendiam a mostrar maior compromisso profissional e organizacional, o que sugeria uma maior congruência de valor nas empresas de contabilidade pública. No entanto, Shafer et al. (2013) compararam a percepção do CPO entre auditores, especialistas em tributação, consultores e empregados dos serviços contábeis de uma empresa e não encontraram diferenças significativas entre essas diferentes especializações de trabalho. Os resultados mistos relatados em ambos os estudos podem encontrar uma explicação para a mudança do contexto de trabalho em empresas de contabilidade pública. A diversificação dos serviços pode ter enfraquecido a orientação dos objetivos profissionais nessas empresas e, portanto, o nível de CPO entre os contadores públicos pode ter aumentado (Gendron et al., 2006).

Um estudo recente (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2019) descobriu que os auditores perceberam menos pressões para violar as normas profissionais em comparação com os consultores contábeis e tributários, bem como com os contadores que trabalham no departamento financeiro de uma organização.

No presente estudo, objetivamos investigar as diferentes percepções de pressões devido a objetivos profissionais e organizacionais conflitantes nos contextos de trabalho dos contadores, propondo a seguinte hipótese:

H5: *O CPO percebido pelos auditores é estatisticamente menor que o dos contadores em outros contextos de trabalho (empregados do departamento financeiro de uma empresa e contadores profissionais que trabalham como consultores tributários e contábeis).*

3 Metodologia

3.1 Amostra e coleta de dados

Para testar a hipótese acima, utilizamos um *survey* como instrumento de pesquisa. Este foi distribuído a contadores profissionais, membros da organização profissional espanhola *Consejo General de Economistas* (Conselho Geral de Economistas). Esta instituição coordena e representa as Faculdades de Economia da Espanha e seus objetivos são a organização da prática da profissão e a defesa dos interesses profissionais de seus membros.

Antes da distribuição do questionário, realizou-se um teste piloto com vários grupos da população em estudo. Primeiro, o questionário foi enviado a um sócio de uma empresa de contabilidade pública, que o repassou a alguns colegas auditores. Em seguida, organizamos uma entrevista com esse sócio, a fim de obter feedback sobre o questionário do grupo de entrevistados. O auditor indicou que, em geral, nem ele nem seus colegas tiveram problemas para entender as perguntas. O questionário também foi revisado por especialistas em contabilidade, membros do Conselho Geral de Economistas e por professores universitários que ensinam contabilidade, que

não apresentaram dificuldades de compreensão. Apenas pequenas alterações foram feitas no questionário inicial, a maioria das quais foram tentativas de remover algumas ambiguidades menores.

A pesquisa final foi distribuída em fevereiro de 2015 para aproximadamente 7.500 membros do Conselho Geral de Economistas. As respostas foram coletadas por meio de um software de pesquisa online. Considerando que os profissionais foram questionados sobre questões sensíveis da vida real, bem como os pontos fortes associados a pesquisas online, como garantir o anonimato e a possibilidade de atingir uma grande população, consideramos esse método o mais viável para a distribuição do questionário.

Foram obtidas 974 respostas utilizáveis, o que representa uma taxa de resposta de 13%. Os economistas que participaram do estudo provêm de diferentes contextos profissionais, como auditoria, consultoria contábil e tributária, empregados de empresa em diferentes departamentos (financeiro, comercial, recursos humanos etc.) e acadêmicos, entre outros. Para atender aos objetivos do estudo, foram selecionados apenas os profissionais relacionados à área financeira, especificamente profissionais de contabilidade do departamento financeiro de uma empresa, auditores e consultores tributários e contábeis. Portanto, a amostra final do presente estudo é de 778 participantes.

3.2 Questionário e mensuração de variáveis

A primeira parte do questionário continha perguntas gerais sobre as características dos entrevistados. Em seguida, o questionário incluiu uma série de perguntas fechadas sobre as variáveis em estudo:

Conflito profissional organizacional (CPO). Essa variável captura a percepção das pressões sentidas pelos contadores profissionais devido a valores profissionais e organizacionais conflitantes. Os participantes do estudo foram questionados sobre oito pressões diferentes que enfrentam para violar as normas profissionais. Eles foram selecionados com base em instrumentos previamente utilizados na literatura acadêmica

sobre comportamento ético em contabilidade e auditoria (Shafer & Simmons, 2011; Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016) e no Código de Ética Internacional para Contadores Profissionais (IFAC, 2016). Os entrevistados indicaram a frequência com que perceberam oito pressões (vide Apêndice), em uma escala de 1 (nunca) a 7 (quase sempre). Uma análise fatorial confirmatória (não tabulada) revelou que todas as pressões carregadas em um fator.

Compromisso com o interesse público. Essa variável avalia o grau em que os entrevistados acreditavam que servir ao interesse público é a principal função do contador. Essa variável foi usada anteriormente por Bobek, Hageman e Radtke, (2015). Os participantes tiveram de indicar o quanto concordaram ou discordaram de uma declaração (vide Apêndice) em uma escala Likert, variando de 1 (discordo plenamente) a 7 (concordo plenamente).

Compromisso profissional. Essa variável foi mensurada usando o instrumento desenvolvido por Porter et al. (1974) para compromisso organizacional, adaptado para mensurar o compromisso profissional de Aranya et al. (1981). Essa escala tem sido utilizada em muitos estudos na área (Lord & DeZoort, 2001; Suddaby et al., 2009). Os participantes tiveram de indicar o quanto concordaram ou discordaram de três afirmações (vide Apêndice) em uma escala Likert, variando de 1 (discordo plenamente) a 7 (concordo plenamente). Essa versão reduzida da escala de compromisso profissional já foi utilizada em estudos anteriores, como o de McManus e Subramaniam (2014).

Compromisso organizacional. Essa variável baseia-se no instrumento desenvolvido por Porter et al. (1974), que tem sido utilizado em muitos estudos na área contábil (Aranya & Ferris, 1984; Lord & DeZoort, 2001; Suddaby et al., 2009). Os participantes tiveram de indicar o quanto concordaram ou discordaram de três afirmações (vide Apêndice) em uma escala Likert, variando de 1 (discordo plenamente) a 7 (concordo plenamente). Essa versão reduzida da escala foi utilizada em estudos anteriores (McManus & Subramaniam, 2014).

Cultura ética organizacional. Incluiu-se uma escala de 11 itens no questionário para mensurar a cultura ética percebida das organizações dos participantes. Essa escala foi adaptada do instrumento do ambiente ético desenvolvido por Treviño et al. (1998), que provou ser confiável no cenário contábil (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2015; Shafer & Wang, 2010; Shafer & Simons, 2011). A dimensão do ambiente ético proposta por Treviño et al. (1998) constituiu-se de 14 itens. Para os objetivos deste estudo, incluíram-se apenas oito itens, CEO-1 a CEO-8. Como no instrumento original, esses nove itens se referem às recompensas/punições por ações éticas/antiéticas e à modelagem de papéis da alta administração. Além disso, incluíram-se mais dois itens que poderiam ser relevantes no campo contábil: 'A alta administração desta organização está preocupada em informar os colaboradores sobre o código de ética' (CEO-9) e 'A alta administração desta organização promove o treinamento ético de colaboradores' (CEO-10). Esses itens foram empregados como representantes para um

ambiente ético em estudos anteriores (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2015; Martinov-Bennie & Pflugrath, 2009).

Utilizou-se a análise fatorial dos componentes principais para testar a dimensionalidade da escala de cultura ética. A solução final dos fatores encontra-se na Tabela 1. Os resultados revelam dois fatores com valores próprios maiores que um. Todos os itens foram carregados acima de 0,5 para cada fator e não houve cargas cruzadas acima de 0,3. Esses dois fatores explicaram 75% da variação e o primeiro fator incluiu sete itens que refletem o ambiente ético geral da organização. Portanto, de acordo com autores anteriores (Treviño et al., 1998), nos referimos a esse fator como ambiente ético, o que explica 62% da variância e possui uma confiabilidade interna de 0,95. Três itens foram carregados no fator 2. Foram as declarações com pontuação reversa CEO-6, CEO-7 e CEO-8, os itens sobre a promoção de comportamentos antiéticos. Esse fator explica 13% da variância e tem uma confiabilidade interna de 0,78.

Tabela 1
Resumo da carga fatorial para a escala de cultura ética organizacional

| | Carga fatorial | |
|---|----------------|---------------|
| | 1 | 2 |
| A administração desta organização disciplina o comportamento antiético quando ocorre (CEO-1) | 0,843 | -0,021 |
| Pessoas íntegras são recompensadas nesta organização (CEO-2) | 0,838 | 0,025 |
| A alta administração desta organização mostra com frequência que se preocupa com a ética (CEO-3) | 0,884 | 0,062 |
| O comportamento ético é a norma nesta organização (CEO-4) | 0,867 | 0,102 |
| A alta administração desta organização orienta a tomada de decisões em uma direção ética (CEO-5) | 0,851 | 0,088 |
| Os colaboradores desta organização percebem que quem viola o código de ética ainda recebe recompensas (pontuação reversa CEO-6) | -0,162 | 0,910 |
| O código de ética serve apenas para manter a imagem pública da organização (pontuação reversa CEO-7) | 0,147 | 0,751 |
| A alta administração desta organização é modelo de comportamento antiético (pontuação reversa CEO-8) | 0,047 | 0,819 |
| A alta administração desta organização está preocupada em informar os colaboradores sobre o código de ética (CEO-9) | 0,888 | -0,093 |
| A alta administração desta organização promove o treinamento ético dos colaboradores (CEO-10) | 0,914 | -0,115 |
| Porcentagem de variação explicada | 62% | 13% |
| Alfa de Cronbach | 0,95 | 0,78 |

3.3 Características dos participantes

Um total de 778 respostas foram incluídas neste estudo. As características gerais dos entrevistados estão apresentadas na Tabela 2.

A idade média dos contadores profissionais foi de 49 anos. A maioria dos participantes deste estudo era do sexo masculino (78%), com as mulheres respondendo por menos de um quarto da amostra total.

Os entrevistados foram categorizados por sua ocupação atual na profissão contábil. A Tabela 2 mostra que 20% dos entrevistados são empregados do departamento financeiro de uma empresa, 59% trabalham como consultores tributários e contábeis para outras empresas clientes e, por fim, 21% dos participantes trabalham como auditores.

Tabela 2

Características dos participantes

| | | |
|---|-----|-----|
| Idade (mediana) | | 49 |
| Gênero | % | N |
| Feminino | 22% | 171 |
| Masculino | 78% | 608 |
| Ocupação | % | N |
| Contador profissional na prática empresarial - Empregados no departamento financeiro de uma empresa | 20% | 156 |
| Contador profissional trabalhando como consultor tributário e contábil | 59% | 459 |
| Auditor | 21% | 164 |
| Amostra total | | 779 |

4 Resultados

4.1 Estatística descritiva e resultados do teste t

Primeiramente, a Tabela 3 exibe a estatística descritiva e os resultados do teste t de uma amostra para as variáveis do estudo. Estas foram mensurados combinando as respostas às declarações apresentadas no Apêndice. O alfa

de Cronbach para as variáveis com vários itens é superior a 0,70 (Tabela 3). As escalas, portanto, mostram confiabilidade interna suficiente. A conformidade com as principais premissas (linearidade entre as variáveis dependentes e independentes, variação constante do erro e normalidade da distribuição do erro) foi confirmada por meio de testes apropriados.

Tabela 3

Estatística descritiva e resultados do teste t na escala do ponto médio

| | Alfa de Cronbach | Mediana | Desvio padrão | Teste t | Sign. |
|---|------------------|---------|---------------|---------|-------|
| Conflito profissional e organizacional | 0,904 | 2,537 | 1,401 | -29,132 | 0,000 |
| Compromisso com o interesse público | n.a. | 4,804 | 1,776 | 12,626 | 0,000 |
| Compromisso profissional | 0,814 | 6,022 | 1,002 | 56,328 | 0,000 |
| Compromisso organizacional | 0,834 | 6,150 | 1,102 | 54,460 | 0,000 |
| Fator CEO-1 - Ambiente ético | 0,947 | 3,907 | 0,884 | -2,948 | 0,003 |
| Fator CEO-2 - Promoção de comportamento antiético (revertido) | 0,782 | 5,911 | 0,959 | 55,616 | 0,000 |

A Tabela 3 mostra que os contadores profissionais da amostra não percebem frequentemente o CPO ao desempenhar suas funções.

Os resultados sugerem que os entrevistados entendem seu papel como um serviço ao interesse público, bem como a necessidade de preservá-lo acima de todos os outros interesses. Além disso, a Tabela 3 revela que os contadores profissionais da amostra demonstram um alto compromisso profissional e um alto compromisso organizacional.

Em relação às variáveis da cultura ética organizacional, as respostas sugerem que os contadores, em geral, não percebem o ambiente

ético de suas empresas como forte. No entanto, a pontuação mediana para a promoção de variável antiética (pontuação reversa) indica que os participantes não percebem um tom antiético na alta administração de suas organizações.

Como um dos principais objetivos do presente estudo é analisar as diferenças na percepção do CPO entre profissionais de diferentes áreas contábeis, dividimos a amostra com base na atividade de trabalho realizada pelos participantes. Assim, calculamos a resposta mediana para os diferentes grupos e fizemos uma comparação das medianas usando a análise de variância. Os resultados do teste ANOVA encontram-se na Tabela 4.

Tabela 4

Estadística descritiva por área de trabalho e resultados dos testes ANOVA

| | Mediana | | | Teste ANOVA | | (Teste Post-hoc Tuckey b e Scheffe) |
|---|---------|----------------------------------|---------|-------------|----------|--|
| | CPPE | Consultor tributário/contábil | Auditor | F | Valor p | |
| Conflito profissional e organizacional | 2,389 | 2,678 | 2,284 | 5,923 | 0,003*** | CTC > CPPE, A |
| Compromisso com o interesse público | 4,602 | 4,674 | 5,389 | 12,213 | 0,000*** | A > CPPE, CTC |
| Compromisso profissional | 6,106 | 5,977 | 6,025 | 0,984 | 0,374 | NS |
| Compromisso organizacional | 5,619 | 6,302 | 6,206 | 25,041 | 0,000*** | CPPE < CTC, A |
| Fator CEO-1 - Ambiente ético | 3,41 | 4,001 | 4,089 | 34,746 | 0,000*** | CPPE < CTC, A |
| Fator CEO-2 - Promoção de comportamento antiético (revertido) | 5,489 | 5,999 | 6,055 | 20,795 | 0,000*** | CPPE < CTC, A |

Obs.: *** significativo no nível 0,01; NS Não significativo

As letras da última coluna indicam os grupos que apresentam diferenças estatisticamente significativas com base nos resultados do teste Tuckey b e Scheffe, sendo CPPE = Contador profissional na prática empresarial (Empregados do departamento financeiro de uma empresa), CTC = Consultor tributário/contábil, A = Auditor

A Tabela 4 revela que os consultores tributários e contábeis são os que percebem maior CPO. Além disso, os auditores da amostra demonstram compromisso estatisticamente maior com o interesse público do que os demais contadores profissionais. Contadores profissionais na prática empresarial, isto é, os empregados do departamento financeiro de uma empresa mostram menos compromisso organizacional do que auditores e consultores tributários e/

ou contábeis. Além disso, esses profissionais percebem uma cultura ética organizacional inferior à dos consultores e auditores da amostra.

4.2 Análises de correlação e regressão

4.2.1 Análise de correlação

Para testar a relação entre as variáveis estudadas, realizou-se uma análise de correlação (Tabela 5).

Tabela 5

Coefficientes de correlação de Pearson e níveis de significância de variáveis dependentes e independentes

| | CPO | Interesse público | Compromisso profissional | Compromisso organizacional | Ambiente ético | Promoção de comportamento antiético (reverso) |
|---|-----|--------------------|--------------------------|----------------------------|----------------------|---|
| CPO | 1 | -0,040 (-0,268) | -0,124*** (0,001) | -0,263*** (0,000) | -0,346*** (0,000) | -0,359*** (0,000) |
| Interesse público | | 1 | 0,159*** (0,000) | 0,033 (0,363) | 0,039 (0,272) | 0,000 (0,999) |
| Compromisso profissional | | | 1 | 0,408*** (0,000) | 0,289*** (0,000) | 0,174*** (0,000) |
| Compromisso organizacional | | | | 1 | 0,625*** (0,000) | 0,412*** (0,000) |
| Ambiente ético | | | | | 1 | 0,545*** (0,000) |
| Promoção de comportamento antiético (reverso) | | | | | | 1 |

Obs.: *** significativo no nível 0,01

Os coeficientes de correlação de Pearson na Tabela 5 revelam que o CPO está negativamente correlacionado com o compromisso profissional e organizacional dos indivíduos, bem como com as duas variáveis que representam a cultura ética de uma organização.

Além disso, os resultados mostram que o compromisso profissional está positivamente relacionado ao compromisso com o interesse público e ao compromisso organizacional. A matriz de correlação também revela que o compromisso profissional e organizacional está relacionado positivamente à cultura ética da organização.

Por fim, os dois fatores que representam a cultura ética da empresa apresentam correlação positiva.

4.2.2 Análise de regressão

Para testar as hipóteses expostas acima, nesta seção, realizamos uma análise de regressão múltipla. Para analisar se a percepção do CPO difere entre os três grupos de profissionais estudados, incluímos duas variáveis mudas. A primeira assume o valor 1 se o indivíduo for auditor e 0 caso contrário, e a segunda assume o valor 1 se o indivíduo for contador profissional nas práticas empresariais, empregados em uma organização e 0 caso contrário. No modelo de regressão empregado para testar as hipóteses, também controlamos as diferenças individuais em termos de idade e gênero. Os resultados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6

Resultados de regressão para o modelo, com variável dependente CPO percebido

| Variável independente | Coefficiente | Erro padrão | Sig.t |
|-------------------------------------|--------------|-------------|----------|
| Interesse público | -0,017 | 0,018 | 0,342 |
| Compromisso profissional | 0,032 | 0,036 | 0,381 |
| Compromisso organizacional | -0,084 | 0,043 | 0,049** |
| Ambiente ético | -0,207 | 0,045 | 0,000*** |
| Promoção de comportamento antiético | -0,245 | 0,038 | 0,000*** |
| Auditor | -0,243 | 0,082 | 0,003*** |
| CPPE empregado | -0,530 | 0,087 | 0,000*** |
| Idade | -0,002 | 0,002 | 0,281 |
| Gênero | 0,088 | 0,078 | 0,259 |
| Constante | 0,255 | 0,144 | 0,076* |

$R^2 = 0,206$; $Adj. R^2 = 0,197$; $F = 22,222$; $p = 0,000$

Obs.: *significativo no nível 0,1; **significativo no nível 0,05; *** significativo no nível 0,01

O modelo de regressão múltipla é estatisticamente significativo no nível 0,001 e tem poder explicativo de 0,197. Os resultados da regressão servem de apoio à hipótese 3, confirmando uma relação negativa entre o compromisso organizacional dos indivíduos e o CPO. A hipótese 4, que propõe uma relação negativa entre cultura ética organizacional e CPO, encontra base de apoio. A hipótese 5 também encontra base, pois foram encontradas diferenças estatisticamente significativas entre os contadores profissionais em diferentes contextos de trabalho. Os resultados da regressão múltipla revelam que os contadores profissionais que trabalham como consultores perceberam um CPO mais alto do que os auditores e contadores profissionais empregados em uma organização. A idade e o sexo não têm relação significativa com a percepção do CPO, pois os resultados da regressão foram os mesmos quando essas variáveis de controle foram excluídas do modelo.

5 Conclusão

O objetivo deste estudo é examinar o efeito do compromisso com o interesse público, compromisso profissional, compromisso organizacional e cultura ética organizacional no CPO dos contadores por meio da percepção das pressões que os contadores enfrentam para violar

as normas profissionais. Neste estudo, também testamos as diferenças na percepção do CPO entre contadores profissionais em diferentes áreas contábeis.

Os resultados do estudo revelam que os contadores profissionais se identificam de forma significativa com sua organização e, além disso, os resultados mostram que existe uma relação negativa entre o compromisso organizacional dos indivíduos e o CPO. Esse resultado tem implicações importantes para a gestão de recursos humanos. Considerando que a literatura provou que um alto compromisso organizacional e um baixo CPO levam a uma maior satisfação no trabalho e qualidade de desempenho para os profissionais, deveria ser o principal objetivo de a empresa buscar o engajamento de seus funcionários com a organização. Para isso, a correlação esperada entre compromisso profissional e compromisso organizacional encontrada no presente estudo indica a necessidade de criação de uma cultura voltada para os valores profissionais na organização.

Além disso, os resultados também mostram uma relação negativa entre uma forte cultura ética organizacional e o CPO. O fato de a cultura ética organizacional ser um fator altamente influente na percepção dos contadores sobre as pressões que eles enfrentam para violar as normas profissionais enfatiza a necessidade de valores comuns que promovam valores profissionais em

uma organização. Além disso, dado que a literatura mostrou uma forte relação entre a percepção das pressões organizacionais e o comportamento disfuncional, seria de se esperar que uma forte cultura ética em organizações profissionais e não profissionais ajudasse a melhorar a qualidade das informações financeiras.

O fato de este estudo ter identificado que o compromisso organizacional e a cultura ética organizacional são antecedentes dos conflitos que os contadores enfrentam tem implicações importantes para a alta administração das empresas. A alta administração nas empresas de auditoria tem um papel central na promoção de uma cultura ética que destaca valores profissionais, como o interesse público, o que acabaria por levar à apresentação adequada das demonstrações financeiras.

Os resultados do estudo revelam diferenças significativas na percepção do CPO entre os contadores profissionais em diferentes contextos de trabalho. Os contadores profissionais que trabalham como consultores tributários e contábeis perceberam um CPO mais alto do que os auditores e contadores empregados em uma organização. Esse resultado destaca a importância de se prestar atenção, principalmente aos consultores contábeis e tributários. Esses profissionais são essenciais para garantir a confiabilidade das informações financeiras e contribuir para a transparência e o bom funcionamento do mercado. No entanto, a área de trabalho desses profissionais não foi vista como vinculada às atividades tradicionais do contador profissional, como foi o caso do auditor. Até o momento, na Espanha, apenas os auditores se organizaram como uma profissão, e o auditor é a única figura profissional relacionada à contabilidade regulamentada na Espanha. O título profissional recentemente regulamentado na Espanha de “contador profissional”, semelhante ao título que já existia no resto da Europa, fornecerá um status profissional a todos os especialistas em contabilidade. Nesse sentido, suas atividades estarão sujeitas a regulamentações públicas e privadas, também a requisitos de acesso, treinamento contínuo e a um código de conduta que regule seu comportamento. Os resultados de nosso estudo ratificam a necessidade de os

consultores contábeis e tributários trabalharem sob o título credenciado de contador profissional, o que implicaria a aplicação de normas de desempenho e requisitos éticos uniformes, que ajudarão os profissionais a gerenciar as pressões organizacionais e o CPO resultante.

Este estudo está sujeito às limitações usuais do viés de resposta associado a um questionário autorrelatado. Embora várias medidas tenham sido tomadas para atenuar esse problema (ou seja, garantir o anonimato e empregar uma pesquisa online dirigida diretamente aos autores), os participantes podem ter respondido de uma maneira socialmente desejável.

Neste estudo, assumimos que o compromisso organizacional é um antecedente do CPO. No entanto, outros estudos descobriram que o compromisso organizacional é uma consequência das pressões enfrentadas devido ao CPO. Portanto, estudos futuros que analisem o efeito das pressões percebidas pelos contadores profissionais sobre seu compromisso com a organização seriam interessantes para a literatura de comportamento organizacional.

Referências

- Amat, O., & Bové, J. M. (2015). El Experto Contable a nivel internacional1. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 21, 21-40.
- Aranya, N., & Ferris, K. R. (1984). A reexamination of accountants' organizational-professional conflict. *Accounting Review*, 59(1), 1-15.
- Aranya, N., Pollock, J., & Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 271-280.
- Ashforth, B. E., & Mael, F. (1989). Social identity theory and the organization. *Academy of Management Review*, 14(1), 20-39.
- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2002). Big 5 auditors' professional and organizational identification: Consistency or conflict?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 21-38.

- Bamber, E. M., & Iyer, V. (2009). The effect of auditing firms' tone at the top on auditors' job autonomy, organizational-professional conflict, and job satisfaction. *International Journal of Accounting & Information Management*, 17(2), 136-150.
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2015). New insights into underreporting of time: The audit partner context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(4), 494-514.
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behaviour. In C. Jeffrey (Ed.). *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (pp. 17-52). Emerald Publishing Limited.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The influence of roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 125-141.
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & Neilson, L. C. (2017). Professional accountants' identity formation: An integrative framework. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 225-238.
- Cooper, D. J., & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4), 415-444.
- Davenport, L., & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the public interest: A survey of professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11-23.
- Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.
- Duska, R. F., Duska, B. S., & Kury, K. W. (2018). *Accounting ethics*. Hoboken: Wiley-Blackwell.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Spanish Accounting Review*, 19(1), 10-20.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2017). El efecto de los valores profesionales y la cultura organizativa en la respuesta de los auditores a las presiones de tiempo. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 46(4), 507-534.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2019). Professional accountants in Spain: A comparative study of ethical and professional values. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 49(2), 234-264. doi: 10.1080/02102412.2019.1620491.
- Fogarty, T. J. (1992). Organizational socialization in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research. *Accounting, Organizations and Society*, 17(2), 129-149.
- Freidson, E. (1989). Theory and the Professions. *Indiana Law Journal*, 64(3), 423-432.
- Garcia-Falières, A., & Herrbach, O. (2015). Organizational and professional identification in audit firms: An affective approach. *Journal of business ethics*, 132(4), 753-763.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Qu, S. Q. (2009). Professional-organisational commitment: A study of canadian professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(3), 231-248.
- Hall, R. H. (1967). Some organizational considerations in the professional organizational relationship. *Administrative Science Quarterly*, 12(3), 461-478.
- Hall, M., Smith, D., & Langfield-Smith, K. (2005). Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional

commitment and opportunities for future research. *Behavioral Research in Accounting*, 17(1), 89-109.

Harrell, A., Chewning, E., & Taylor, M. (1986). Organizational-professional conflict and the job-satisfaction and turnover intentions of internal auditors. *Auditing-A Journal of Practice & Theory*, 5(2), 109-121.

Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 117-130.

Hiller, K., Mahlendorf, M. D., & Weber, J. (2014). Management accountants' occupational prestige within the company: A social identity theory perspective. *European Accounting Review*, 23(4), 671-691.

International Federation of Accountants (2016). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. Retrieved from <https://www.ethicsboard.org/international-code-ethics-professional-accountants>

Larson, M. S. (1977). *The Rise of Professionalism: A sociological analysis*. Berkeley: University of Berkeley Press.

Lord, A., & DeZoort, F.T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations, and Society*, 26(3), 215-235.

Martinov-Bennie, N., & Pflugrath, G. (2009). The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments. *Journal of Business Ethics*, 87(2), 237-253.

McGregor, C.C., Killough, L.N., & Brown, R.M. (1989). An investigation of organizational-professional conflict in management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1, 104-118.

McManus, L., & Subramaniam, N. (2014). Organisational and professional commitment of early career accountants: Do mentoring and

organisational ethical climate matter?. *Accounting & Finance*, 54(4), 1231-1261.

Meixner, W. F. & Blin, D. M. (1989). Professional and job-related attitudes and the behaviours they influence among governmental Accountants. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2, 8-20.

Mowday, R. T., Steers, R. M., & Porter, L. W. (1979). The measurement of organizational commitment. *Journal of vocational behavior*, 14(2), 224-247.

Muzio, D., & Kirkpatrick, I. (2011). Introduction: Professions and organizations - a conceptual framework. *Current Sociology*, 59(4), 389-405.

Parker, L. (1987). An historical analysis of ethical pronouncements and debate in the Australian accounting profession. *Abacus*, 23, 126-140.

Parsons, T. (1939). The professions and social structure. *Social forces*, 17(4), 457-467.

Porter, L. W., Steers, R. M., Mowday, R. T., & Boulian, P. V. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of applied psychology*, 59(5), 603.

Shafer, W. E. (2002). Ethical pressure, organizational-professional conflict, and related work outcomes among management accountants. *Journal of Business Ethics*, 38(3), 261-273.

Shafer, W. E. (2009). Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: A study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(7), 1087-110.

Shafer, W. E. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 43-60.

Shafer, W. E., Lowe, D. J., & Fogarty, T. J. (2002). The effects of corporate ownership on public accountants' professionalism and ethics. *Accounting Horizons*, 16(2), 109-124.

Shafer, W. E., Poon, M. C., & Tjosvold, D. (2013). An investigation of ethical climate in a Singaporean accounting firm. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(2), 312–343.

Shafer, W. E., & Simmons, R. S. (2011). Effects of organizational ethical culture on the ethical decisions of tax practitioners in mainland China. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(5), 647–668.

Shafer, W. E., & Wang, Z. (2010). Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 377–400.

Sikka, P. (2004). Some questions about the governance of auditing firms. *International Journal of Disclosure and Governance*, 1(2), 186–200.

Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 409–427.

Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *The British Accounting Review*, 47(4), 395–408.

Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?. *Accounting in Europe*, 13(1), 65–79.

Treviño, L. K. (1990). A cultural perspective on changing and developing organizational ethics. *Research in Organizational Change and Development*, 4, 195–230.

Treviño, L. K., Butterfield, K. D., & McCabe, D. L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviours. *Business Ethics Quarterly*, 8(3), 447–476.

Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism—they just don't get it. *Accounting Horizons*, 18(1), 45–53.

Apêndice – Questionário

CPO

1. Pressões para emitir informações financeiras ou não financeiras que representem incorretamente os fatos, incluindo declarações relativas a demonstrações financeiras, obrigações tributárias e jurídicas ou requisitos do órgão de regulamentação.
2. Pressões para mentir ou enganar intencionalmente os auditores ou o órgão de regulamentação.
3. Pressões para elaborar ou revisar as demonstrações financeiras sem ter as informações completas necessárias.
4. Pressões para omitir informações que podem ser relevantes para os usuários.
5. Pressão para emitir informações financeiras enganosas a fim de atender às expectativas dos investidores, analistas ou credores.
6. Pressões dos superiores para reduzir, de maneira inadequada, a quantidade de trabalho realizado com o objetivo de reduzir custo.
7. Pressões dos superiores para realizar tarefas sem as habilidades ou competências necessárias.
8. Pressões de superiores, colegas ou clientes para apresentar informações que foram alteradas para aumentar sua remuneração.

Compromisso com o interesse público

1. No exercício da profissão contábil, o interesse público deve sempre estar acima dos interesses pessoais e dos interesses do cliente.

Compromisso profissional

1. Estou extremamente feliz por ter escolhido a contabilidade em detrimento de outras profissões que estava considerando.
2. Eu realmente me preocupo com o destino da profissão contábil.
3. Tenho orgulho de dizer aos outros que sou contador.

Compromisso organizacional

1. Estou disposto a fazer um grande esforço além do normalmente esperado, a fim de ajudar esta empresa a ter êxito.
2. Falo bem desta empresa para meus amigos como sendo uma ótima empresa para trabalhar.
3. Acho que meus valores e os valores da empresa são muito semelhantes.

Cultura ética organizacional

1. A administração desta organização disciplina o comportamento antiético quando este ocorre.
2. Pessoas íntegras são recompensadas nesta organização.
3. A alta administração desta organização mostra com frequência que se preocupam com a ética.
4. O comportamento ético é a norma nesta organização.
5. A alta administração desta organização orienta a tomada de decisões em uma direção ética.
6. Os colaboradores desta organização percebem que quem viola o código de ética ainda recebe recompensa.
7. O código de ética serve apenas para manter a imagem pública da organização.
8. A alta administração desta organização serve de modelo de comportamento antiético.
9. A alta administração desta organização preocupa-se em informar os colaboradores sobre o código de ética.
10. A alta administração desta organização promove o treinamento ético dos colaboradores.

Autores:

1. Itsaso Barrainkua, Doutor em Finanças e Contabilidade, Professor da Universidade do País Basco, Bilbao, Espanha. E-mail: itsaso.barrainkua@ehu.eus

ORCID

 0000-0001-6118-9837

2. Marcela Espinosa Pike, Doutor em Finanças e Contabilidade, Professora Sênior da Universidade do País Basco, Bilbao, Espanha. E-mail: marcela.espinosa@ehu.eus

ORCID

 0000-0002-2065-391X

Contribuição dos autores

| Contribuição | Itsaso Barrainkua | Marcela Espinosa-Pike |
|--|-------------------|-----------------------|
| 1. Definição do problema de pesquisa | √ | √ |
| 2. Desenvolvimento das hipóteses ou questões de pesquisa (trabalhos empíricos) | √ | √ |
| 3. Desenvolvimento das proposições teóricas (ensaios teóricos) | √ | √ |
| 4. Fundamentação teórica/Revisão de literatura | √ | √ |
| 5. Definição dos procedimentos metodológicos | √ | √ |
| 6. Coleta de dados | √ | √ |
| 7. Análise estatística | √ | √ |
| 8. Análise e interpretação dos dados | √ | √ |
| 9. Revisão crítica do manuscrito | √ | √ |
| 10. Redação do manuscrito | √ | √ |
| 11. Outra (especificar) | √ | √ |