

Universidade Federal da Paraíba
Centro de Ciências Aplicadas e Educação – CCAE
Graduação em Ciências Contábeis

Ética Contábil e Gerenciamento de Resultado: Percepção dos Discentes de Ciências Contábeis

Accounting Ethics and Income Management: Perception of Accounting Students

João Pedro Campos de Souza – Universidade Federal da Paraíba –
camposjoapedro@hotmail.com

Luiz Marcelo Martins do Amaral Carneiro – Universidade Federal da Paraíba –
luizmarcelocb@hotmail.com

Resumo

O presente artigo teve como objetivo geral verificar a percepção dos discentes sobre ética contábil e o gerenciamento de resultado em organizações financeiras. Para atingir o objetivo principal, foi necessário seguir alguns pontos, tais como: verificar na literatura o embasamento sobre gerenciamento de resultado e questões éticas; identificar os discentes na disciplina de ética e seus conhecimentos sobre gerenciamento de resultado. Esta pesquisa tem natureza quantitativa-qualitativa, e visou averiguar o nível da percepção dos alunos do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba e sua aceitabilidade ética sobre a prática de gerenciamento de resultado. A amostra foi composta por 100 alunos. Por fim, concluiu-se que a percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis sobre a prática contábil estudada ainda carece de informação na construção do cenário acadêmico do objeto de estudo. Examinaram-se as especificidades e as diferenças nas percepções éticas sobre o gerenciamento de resultados entre estudantes, bem como determinantes potenciais das percepções éticas. Esses determinantes são filosofias morais, pessoais e o papel da ética na sociedade. Dessa forma, como resposta da pesquisa, tem-se que deverão ser discutidas as práticas que possam ter divergências em sua aceitabilidade ética, dando ênfase especialmente ao trabalho desempenhado na construção da percepção dos discentes de contabilidade sobre a ética e o gerenciamento de resultado em organizações.

Palavras-chave: Ética contábil. Gerenciamento de resultado. Percepção. Discentes.

1 Introdução

A contabilidade tem evoluído mediante as necessidades das organizações. Nas últimas décadas, a contabilidade precisou se adequar às demandas oriundas da globalização, fornecendo informações mais rápidas e eficazes, sendo essas capazes de trazer benefícios aos usuários de forma segura e auxiliares no processo de tomada de decisão.

Neste novo contexto, a informação contábil deixa de se restringir ao âmbito nacional, sendo de interesse não só para os usuários do país em que se encontra, mas também para aqueles situados fora de suas fronteiras. Pretende-se, assim, que a informação financeira transnacional transmita aos usuários estrangeiros a mesma mensagem que receberia um usuário nacional (Elias, 2002).

Tal processo era entendido como “Harmonização”, que é o processo de crescimento da comparabilidade das práticas contábeis por meio de limites do grau de variação, diferentemente da “Padronização”, que implica a imposição das mais rígidas e estreitas categorias de regras (Nobes & Parker, 1998).

A adoção de práticas (escolhas) contábeis pode colocar em risco a confiabilidade da informação contábil, uma vez que aumenta o julgamento profissional. O excesso de julgamento dessas práticas pode estimular o gerenciamento de resultado (*earnings management*).

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S729é Souza, Joao Pedro Campos de.

Ética contábil e gerenciamento de resultado:
percepção dos discentes de ciências contábeis / Joao
Pedro Campos de Souza. - Mamanguape, 2022.
14 f. : il.

Orientação: Luiz Marcelo Martins do Amaral Carneiro
Carneiro.

TCC (Graduação) - UFPB/CCAÉ.

1. Ética contábil. 2. Gerenciamento de resultado. I.
Carneiro, Luiz Marcelo Martins do Amaral Carneiro. II.
Título.

UFPB/CCAÉ

CDU 657 (043.2)

O gerenciamento de resultado ocorre quando a gerência faz uso discricionário das escolhas contábeis ou projeta transações para afetar as possibilidades de transferência de riqueza entre empresa e sociedade (custos políticos), fundos provedores (custo de capital) ou gerentes (planos de remuneração) (Stolowy & Breton, 2003, p. 6). O gerenciamento seria, nessa toada, “o exercício oportunista de discricção gerencial” (Aerts & Zhang, 2014, p. 770), ou seja, o desempenho relatado ao público externo é diferente do verdadeiro desempenho econômico subjacente da empresa.

O gerenciamento de resultado ocorre quando as entidades utilizam de julgamento na estruturação e na divulgação de demonstrações financeiras, visando manipular a perspectiva dos usuários sobre a realidade da empresa, sobretudo, tentando alcançar metas que foram estabelecidas em acordos vinculados a resultados contábeis (Martinez, 2013).

O gerenciamento de resultado se encontra dentro da permissividade, não sendo considerado ato fraudulento, porém é válido estudar os aspectos éticos da contabilidade, justamente por existir expectativas que as decisões são tomadas com base em uma visão verdadeira da situação financeira da entidade (Dias, Cunha, Sales, & Bezerra, 2016).

A contabilidade possui um grande valor social, e para ser respeitada e valorizada se faz necessário que cada profissional valorize a ética, podendo assim conscientizar a sociedade do poder que a atividade profissional possui (Oliveira, Marques, Cunha, & Mário, 2012).

Embora o respeito público pela profissão contábil seja bastante alto em comparação com outras profissões, a confiança do público na profissão foi abalada pelos recentes acontecimentos envolvendo contadores com escândalos. Os contadores desempenham a função crucial de preparar declarações organizacionais que são representações justas da situação financeira da organização; eles são, de fato, guardiões da confiança do público nas instituições. Portanto, é extremamente importante que os membros da profissão contábil tenham uma reputação de sólida integridade, e que essa reputação seja merecida (Fischer & Rosenzweig, 1995).

Desta forma, há muitas maneiras pelas quais contadores e gerentes podem influenciar os resultados contábeis relatados de suas unidades organizacionais. Quando tal influência é direcionada para alterar o valor dos lucros reportados, é conhecido como gerenciamento de resultados. O objetivo deste artigo é apresentar os resultados de pesquisas com estudantes de graduação e sua percepção sobre a aceitabilidade ética do gerenciamento de resultados. Diante do exposto surge o questionamento da pesquisa: *Qual a percepção dos discentes de contabilidade sobre a aceitabilidade ética e o gerenciamento de resultado nas organizações?*

A partir desta problemática, a pesquisa tem como objetivo verificar a percepção dos discentes da área contábil sobre ética e o gerenciamento de resultado em organizações.

O trabalho justifica-se na vertente de deixar contribuição ao curso e aos artigos acadêmicos que tratem sobre a percepção em relação ao gerenciamento de resultado, bem como em analisar como os futuros profissionais da contabilidade estão lidando com questões voltadas à sua percepção acerca do tema em diferentes momentos de sua graduação.

Assim, baseando-se nos estudos expostos ao longo deste artigo, as mudanças no ensino de contabilidade, currículo e programas de conscientização ética nos negócios podem aumentar o interesse de estudantes e profissionais, como também a sensibilidade das ramificações éticas dos ganhos, gestão e influência da disciplina de ética na formação de sua opinião sobre as práticas contábeis.

2 Referencial Teórico

2.1 Gerenciamento de resultado

O gerenciamento de resultado é conceituado como práticas e tomadas de decisões que foram adotadas com o único objetivo de elaborar relatórios e divulgar informações diferentes

daquelas que seriam obtidas caso tais práticas ou decisões não tivessem sido tomadas (Ferreira, Martinez, Costa, & Passamani, 2012; Martinez & Cardoso, 2009).

Martinez (2001) classifica o gerenciamento de resultado da seguinte forma:

- *Target Earnings* é considerado um tipo de gerenciamento que serve para aumentar (melhorar) ou diminuir (piorar) os resultados contábeis, o gerenciamento ocorre com o objetivo de atingir determinada meta acima ou abaixo do resultado real do período;
- *Income Smoothing* tem como objetivo a redução da possível variabilidade do resultado contábil mantendo em um determinado patamar;
- *Big bath Accounting* diminui o lucro corrente visando aumentar o lucro futuro, as empresas pioram seus resultados com o objetivo de ter resultados melhores no futuro.

De acordo com Fuji e Carvalho (2005), o gerenciamento de resultado está dentro das normas e é permitido pelas práticas contábeis, não sendo considerada uma fraude. Os autores alertam, ainda, que o grande problema da utilização dessas práticas é que gerenciar resultados para atingir metas ou interesses próprios tira a credibilidade da informação contábil, já que ela não vai refletir a verdadeira situação financeira e patrimonial da entidade.

A análise da informação contábil de qualidade reduz o grau de incerteza e assimetria de informações entre usuários e divulgadores das demonstrações financeiras, e melhora a eficiência do mercado em termos de gestão de riscos e mecanismos de difícil manipulação de recursos (Mazzioni & Klann, 2016).

Argumenta-se que as preocupações antecipadas com o gerenciamento de resultados constituem uma situação significativa de responsabilidade, levando a administração a oferecer mais explicações de desempenho como uma resposta lógica e fundamentada para contextualizar e racionalizar os ganhos e o desempenho pós-gerenciados (Aerts & Zhang, 2014, p. 771).

Healy e Wahlen (1999, p. 368, como citado em Hadani, Goranova, & Khan, 2011) observam que:

O gerenciamento de resultados ocorre quando os gerentes usam o julgamento nos relatórios financeiros e na estruturação de transações para alterar os relatórios financeiros para enganar algumas partes interessadas sobre o desempenho econômico subjacente da empresa ou para influenciar os resultados contratuais que dependem nos números contábeis relatados (p. 1352).

Portanto, o gerenciamento de resultados pode ser usado para ocultar o desempenho real da empresa dos acionistas e de outros, visto que os números relatados não refletem necessariamente os fundamentos financeiros subjacentes da empresa (Klein, 2002 como citado em Hadani et al., 2011, p. 1352).

2.2 Ética e gerenciamento de resultado

A palavra ética surgiu na sociedade grega e vem da palavra *ethos*, que significa “caráter” ou “forma de ser”. Pode-se conceituar ética como os princípios que norteiam a reunião de práticas morais de uma sociedade (Sung & Silva, 2002). Para Lisboa (1997), mesmo com a diversidade de significados que podem ser originários do termo ética, é um conjunto de normas e seus princípios de conduta, que leva em consideração comportamentos que estejam corretos, sendo estes princípios válidos para qualquer pensamento normal e saudável.

Geralmente, liga-se ética a moral, conforme Keiko, Corrêa e Ferreira (2005), apesar de serem intimamente ligadas, não se pode confundí-las. A ética trata exclusivamente do que é bom e ruim em nossa sociedade. A ética não cria a moral, ela apenas determina regras, normas e princípios que podem guiar a moral.

A ética é indispensável para o exercício de qualquer profissão e não seria diferente no desempenho da atividade contábil. A contabilidade é uma ciência social de grande relevância que possui um papel fundamental, pois fornece informações financeiras para diversas áreas da

sociedade, diversos são os usuários da contabilidade, administradores, sócios, investidores e até o governo, todos necessitam da informação contábil (Silva, 2011).

Além de produzir a informação, o profissional contábil auxilia diretamente na tomada de decisão, tendo papel ativo na identificação de benefícios e malefícios que podem atingir a organização se baseando nas informações geradas. A contabilidade tem por finalidade produzir informações verídicas sobre o patrimônio da entidade para atender à demanda dos usuários, essas informações devem ser verdadeiras, íntegras e claras quanto à situação física e monetária da sociedade, também em termos quantitativos e qualitativos (Nunes & Freitas, 2004).

Para ocorrer conduta ética no desenvolvimento da atividade contábil, existe um trabalho diário de conscientização realizado por professores, orientadores e conselheiros, que desenvolvem a consciência crítica por meio de eventos como congressos, convenções e seminários. O objetivo é atingir discentes e profissionais da contabilidade utilizando como base o Código de Ética do profissional contabilista (Siqueira, 2005).

A ética está ligada aos costumes de determinado povo, que podem variar de acordo com a localidade e a cultura. A prática do gerenciamento de resultado também pode sofrer variações de acordo com a localidade e costumes. Em localidade onde as práticas não são expressamente proibidas ou existem algumas brechas nas normas, essas práticas se tornam automaticamente “éticas” independentemente das pessoas que possam ser afetadas pela prática ou pelas informações contábeis oriundas dessas (Bruns & Merchant, 1990).

Quem usa a informação para ganhos de curto prazo é mais vulnerável ao gerenciamento de resultado, podendo ser vítima de erros de interpretação, manipulação e engano deliberado, talvez por serem as consideradas práticas de gerenciamento de resultado estimadas imorais e antiéticas. Pode-se ponderar que as práticas que possuem maior possibilidade de desvio ético são aquelas que priorizam os interesses pessoais de quem as adotou, sem analisar a importância social da informação (Elias, 2002).

É um facto, que a escolha dos princípios contabilísticos, a grande subjetividade das normas contabilísticas e as diferentes opções de escolha das regras contabilísticas proporcionam uma ampla criatividade, e geram um conjunto de situações que produzem problemas e dilemas éticos muito importantes, suscetíveis de fragilizar o conceito de imagem verdadeira e apropriada (Almeida & Almeida, 2016, p. 270).

Sustentado no argumento de verdade, “a contabilidade é essencialmente uma atividade de julgamento, coloca, muitas vezes, os profissionais em posição de arbitragem nos negócios” (Almeida & Almeida, 2016, p. 268). Neste espírito, a contabilidade considerada como fonte de problemas éticos, além da vertente deontológica, acarreta, em termos axiológicos, perspectivas éticas associadas aos seus fundamentos e princípios (Almeida & Almeida, 2016).

Essa subjetividade normativa pode acarretar a “suavização” do valor justo contábil, considerando-se, assim, medidas “perigosas” ou “uma visão idealizada dos mercados” (Bougen & Young, 2012, p. 390).

Fischer e Rosenzweig (1995) pesquisaram os alunos de graduação e de MBA e contadores praticantes sobre suas atitudes e a aceitabilidade ética do gerenciamento de resultados. A pesquisa revelou como as atitudes dos três grupos diferem e quais variáveis estão associadas com essas diferenças. Com base na análise, foram sugeridas mudanças no ensino de contabilidade, currículo e programas de conscientização ética nos negócios, o que pode aumentar o interesse de estudantes e profissionais na sensibilidade ética no gerenciamento de resultados.

Elias (2002) estudou o comportamento de gerenciamento de resultado e a ética dessa prática no grupo seletivo de contabilistas, professores e alunos. Os resultados indicaram uma relação positiva entre a responsabilidade social, o foco em ganhos de longo prazo, o idealismo e a percepção ética de gerenciamento de resultados, e relacionamento negativo entre o foco nos ganhos de curto prazo, o relativismo e a percepção ética dessa prática.

Alguns autores brasileiros também trabalharam o tema gerenciamento de resultado de forma a analisar a percepção de discentes. Oliveira et al. (2012) analisaram o enfoque ético no gerenciamento de resultados a partir do questionamento se o gerenciamento de resultado era uma prática ética. A análise foi feita no julgamento de alunos do mestrado em Ciências Contábeis.

Ainda em se tratando sobre estudos qualitativos com uma abordagem de percepção, Marques, Bruzoni, Sousa e Leroy (2019) identificaram se os alunos possuíam conhecimento sobre as práticas de gerenciamento de resultado.

A prática de gerenciamento de resultado pode acabar ultrapassando a barreira ética e, por consequência, prejudicar usuários da informação contábil que confiam nas informações obtidas por meio dos profissionais e tomam suas decisões baseadas em vícios que podem existir caso tenha ocorrido a prática de gerenciamento de resultado.

A permissividade da prática acaba complicando o combate quando ela é utilizada para ludibriar. A conscientização é o melhor caminho para evitar que futuros profissionais adotem práticas sem analisar os preceitos éticos, profissionais e sociais. É importante a prática ser conhecida por todos e conscientizada desde a formação acadêmica até o exercício da profissão.

3 Metodologia

Esse tópico tem como objetivo descrever a tipologia e todo o procedimento metodológico utilizado no desenvolvimento do trabalho científico. Inicialmente o tipo de pesquisa e as suas características serão detalhadas. A presente pesquisa se caracteriza como descritiva, quanto aos objetivos, em relação aos procedimentos é do tipo *survey*, e se utilizou de métodos quantitativos, buscando opiniões e características dos grupos em que se inserem os respondentes.

O estudo foi desenvolvido no estado da Paraíba, os discentes que integraram a amostra são graduandos do Curso Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) – *Campus IV*, que se localiza no Litoral Norte do estado.

3.1 Classificação da pesquisa

Esta pesquisa se classifica como uma abordagem qualitativa. No tocante à coleta de dados, foi realizada com a aplicação dos questionários junto ao corpo discente do curso.

Além disso, foi realizado um levantamento com toda documentação disponível como artigos e trabalhos acadêmicos que tratavam sobre o referido tema, por meio de uma pesquisa bibliográfica para a construção deste trabalho.

Para a elaboração desta pesquisa, o percurso metodológico foi o seguinte: inicialmente, recorreu-se à pesquisa bibliográfica, tendo como base livros, artigos, dissertações e teses que abordavam o tema estudado. Assim, as análises foram realizadas por meio de pesquisa bibliográfica. Como procedimentos utilizados, fez-se um estudo de caso.

Posteriormente, fez-se um levantamento das informações tendo por base a composição desta pesquisa, dando destaque a algumas palavras-chave essenciais à pesquisa.

A coleta de dados foi realizada mediante questionário estruturado utilizando a plataforma do Google Docs contendo 15 questões, divididas em 3 seções.

As seis primeiras questões trataram sobre o perfil do respondente, com perguntas relacionadas às atividades que desempenham no presente e o tempo de experiência na sua ocupação.

Logo em seguida, tratou-se sobre o conhecimento em relação à temática do trabalho, com cinco questões abordadas. As respostas foram baseadas na escala Likert de 1 a 5, em que 1 significa discordo totalmente e 5 concordo totalmente, sendo possível entender o conhecimento do estudante sobre o gerenciamento de resultado.

As quatro últimas questões foram baseadas no estudo de Bruns e Merchant (1990), em que o respondente deu o seu parecer, classificando em um determinado grau ético na escala Likert. A escala foi composta de 5 pontos, em que 1 é totalmente antiético e 5 totalmente ético. A escala foi utilizada para aumentar o leque de respostas e dar mais precisão, possibilitando uma melhor análise das respostas obtidas.

Os dados coletados na pesquisa foram tratados por meio de estatísticas descritivas e testes de médias para verificar as diferenças entre os grupos. Uma triangulação nos grupos foi realizada com o objetivo de comparar as médias dos grupos estudados. Durante o processo ficou exposto o conhecimento dos respondentes sobre o referido tema, sua percepção sobre a prática e sua percepção ética em relação aos casos propostos. Tornaram-se visíveis as diferenças que existiam entre os grupos estudados, em relação às suas percepções e preceitos éticos.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

O universo desta pesquisa foi constituído pelos discentes do Curso de Ciências Contábeis da UFPB – *Campus IV*, que se localiza no Litoral Norte do estado, que estavam matriculados no curso da referida área pesquisada.

Neste sentido, foram selecionadas as perguntas que se tornam meio para os objetivos deste artigo.

1ª parte: dados do pesquisado

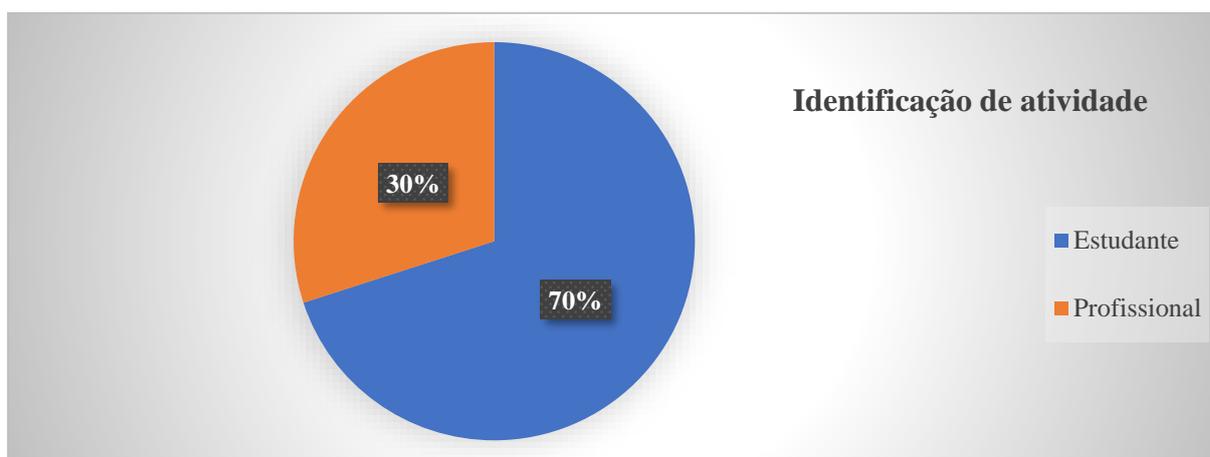


Figura 1. Identificação de atividade

Na Figura 1, mediante o universo da pesquisa e os pesquisados, verifica-se que 70% dos entrevistados são apenas discentes do Curso de Ciências Contábeis da UFPB e outros 30% já integram o meio profissional com atuação na área.

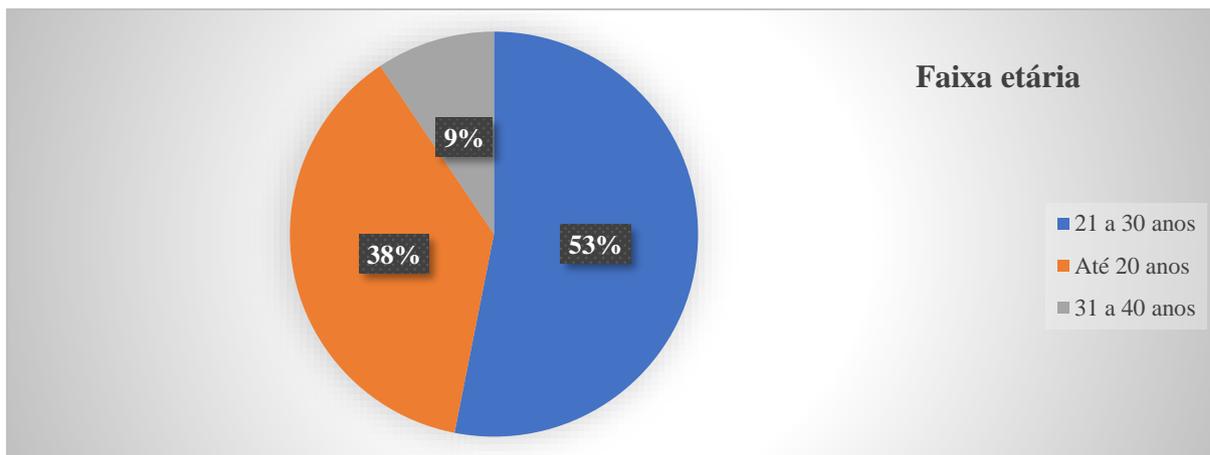


Figura 3. Faixa etária

Quanto à faixa etária dos participantes, 53,1% são de maior de 21 a 30 anos, 37,5% são de até 20 anos, 9,4% são na faixa etária de 31 a 40 anos.

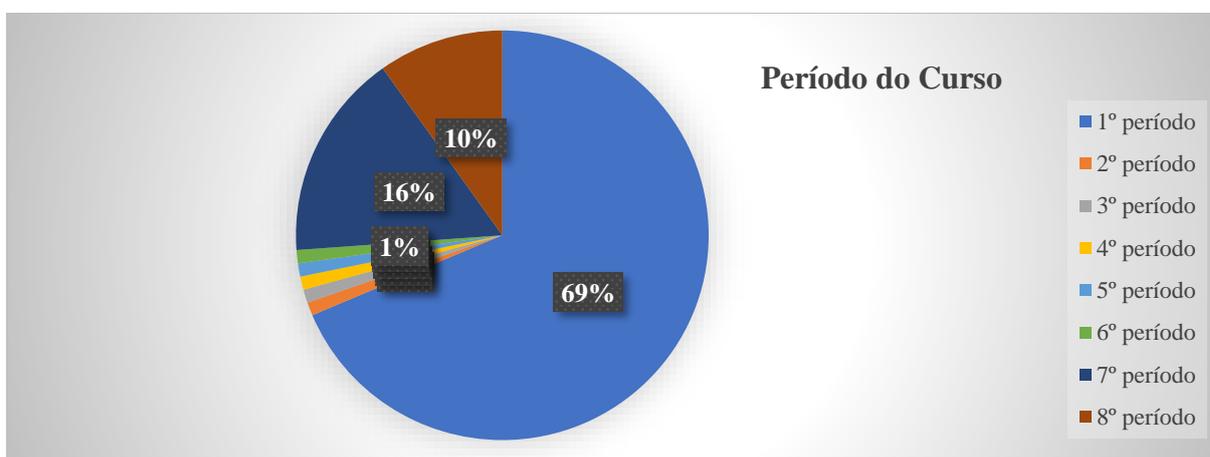


Figura 4. Período do curso

A título instrumental, a Figura 4 reflete quais períodos os entrevistados estão dispostos. Neste sentido, o universo da amostra revela o resultado pertinente a 100 discentes (entrevistados) respondentes da pesquisa em ação. Sendo assim, 65,6% fazem parte 5º período, 15,6% do 7º período, 9,4% do 8º período, nos 3º, 4º, 5º períodos 1% cada, e dos 2º, 6º, 9º e 10º períodos não houve participantes. A diferença de período pelos respondentes pode impactar no nível de aceitabilidade ética desses alunos, já que a disciplina de ética profissional é abordada no quinto período.

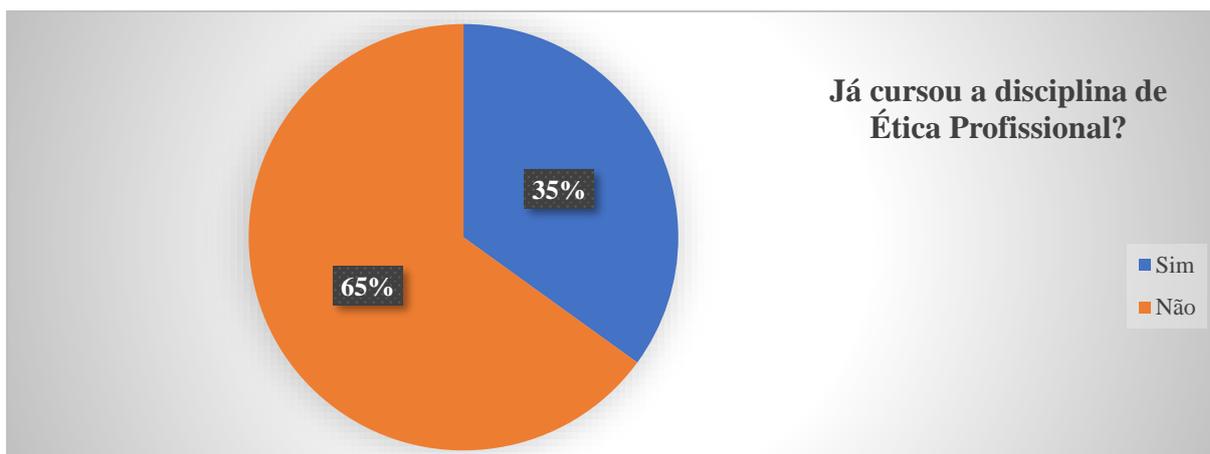


Figura 5. Já cursou a disciplina de ética profissional?

Dentre os respondentes, cerca de 65% afirmaram que já passaram pela disciplina de Ética no Curso de Contábeis da UFPB. Outros 35% alegaram que não. Este universo bem se configura com a resposta da Figura 5, que revela os períodos já cursados dos entrevistados. Pode causar impacto no entendimento dos alunos sobre a aceitabilidade ética, o que poderá ser observado nas outras perguntas realizadas no questionário.

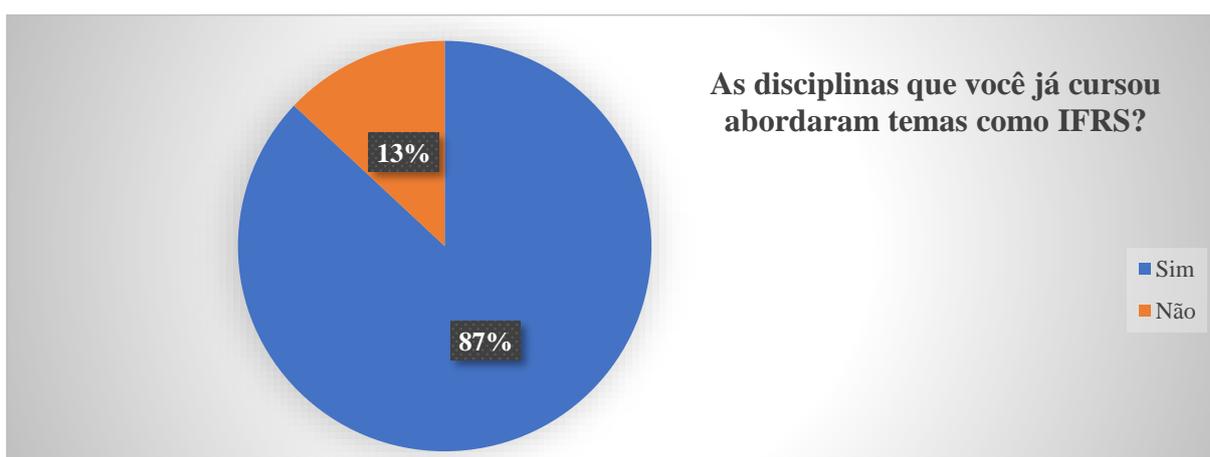


Figura 6. As disciplinas que você já cursou abordaram temas de gerenciamento?

Neste sentido cerca de 87% alegaram que as disciplinas cursadas abordaram temas de gerenciamento, outros 13% afirmam que ainda não fazem parte desse universo no meio acadêmico. Assim, solicitou-se que descrevessem essa situação baseando-se nos estudos sobre gerenciamento de resultado a partir de seu surgimento com o trabalho de Healy (1985), cujo objetivo foi analisar os contratos de bônus que incentivavam os gerentes e se esses incentivos acabavam influenciando na decisão do executivo em utilizar procedimentos que lhe beneficiasse. Outros autores considerados pioneiros foram Dechow, Sloan e Sweneey (1995) e Schipper (1989).

Esses trabalhos apresentavam características de estudos quantitativos que visavam, por meio de números e dados, identificar possíveis causas de gerenciamento de resultado.

2ª parte: escala de Likert de 1 A 5: percepção dos estudantes e profissionais sobre o gerenciamento de resultado

Neste momento, as respostas baseadas na escala Likert de 1 a 5, em que os respondentes iriam escolher entre as seguintes categorias: 1 discordo totalmente e 5 concordo totalmente, foi possível entender o conhecimento do estudante sobre o gerenciamento de resultado.

De acordo com a metodologia de pesquisa, os dados aqui dispostos são de total responsabilidade da pesquisa e serão fundamentais para a compreensão de grau de percepção dos estudantes e profissionais sobre o gerenciamento de resultado. Quanto aos critérios de classificação escolhidos, foram: Você já ouviu falar sobre termo gerenciamento de resultado? O gerenciamento de resultado pode ser considerado uma fraude? Você acredita que o gerenciamento de resultado, se for realizado de forma correta, pode trazer benefícios? Na sua percepção, tudo o que é permitido pelas normas pode ser praticado sem avaliar os preceitos éticos da profissão? Você concorda com a frase “nem tudo o que é legal é ético”?

Neste sentido, para cada critério de classificação foram escolhidos dois pontos, sendo estes os mais relevantes e os que dispuseram das melhores formas objetivas na resposta dos objetivos deste artigo.

Neste tópico, na Tabela 1, apresentam-se os resultados obtidos com a escala de satisfação sobre a percepção dos estudantes e profissionais sobre o gerenciamento de resultado. Siqueira (2005) destaca que na interpretação dos resultados valores entre 5 e 7 tendem a indicar satisfação, valores entre 1 e 3,9 sinalizam insatisfação, enquanto valores entre 4 e 4,9 apontam estado de indiferença.

Tabela 1

Média e desvio-padrão da Escala de Likert sobre a percepção dos estudantes e profissionais sobre o gerenciamento de resultado no Curso de Contábeis da UFPB

Dimensões	Média	Desvio
1. Você já ouviu falar sobre termo Gerenciamento de resultado?	4,4	0,85
2. O gerenciamento de resultado pode ser considerado uma fraude?	5,3	0,71
3. Você acredita que o gerenciamento de resultado realizado de forma correta traz benefícios?	4,7	1,03
4. Na sua percepção, tudo o que é permitido pelas normas pode ser praticado sem avaliar os preceitos éticos da profissão?	5,2	0,86
5. Você concorda com a frase “Nem tudo o que é legal é ético”?	5,2	0,71
Total geral	4,9	0,84

Com relação à primeira escala de envolvimento dos discentes quanto ao fato de já terem ouvido falar sobre termo gerenciamento de resultado, detectaram-se maiores níveis de satisfação, com uma média 4,9, demandando maior nível de percepção dos discentes. Sendo assim, tendo em vista os conceitos que contempla as relações comportamentais, o presente estudo visa identificar o nível de percepção desses discentes de contábeis da UFPB mediante a organização contábil das principais disciplinas do curso.

Neste contexto, a Tabela 1 estuda a percepção do discente sobre a prática de gerenciamento de resultado. Abordando sobre o conhecimento do tema e se os mesmos consideram aceitavelmente ético ou se caracterizava como uma fraude, já que pode ser utilizado para influenciar na tomada de decisão dos usuários da informação contábil.

Assim, este estudo é de fundamental importância para que se compreenda como as universidades, especialmente as que oferecem o curso de contábeis, comportam-se em meio à percepção de seus discentes durante o curso e para o futuro. A pergunta número 4 apresentou apenas 0,86 de desvio, sinalizando que muitos alunos concordam que se está dentro das normas vigentes não pode ser considerado uma fraude, confirmando uma certa aceitabilidade ética sobre o referido tema. Não levando em consideração a ética do profissional contábil e o objetivo da contabilidade que é fornecer informações sem vícios para que seja realizada a melhor tomada de decisão possível.

Quanto à escala em que os discentes acreditam que o gerenciamento de resultado realizado de forma correta pode trazer benefícios, os maiores níveis foram relacionados à satisfação do discente, com 5,3, e o nível de insatisfação 0,71, sinalizando valores menores. Observa-se que a percepção dos discentes do Curso de Ciências Contábeis pode ser influenciada por diversos fatores, desde a atuação do professor em sala, quanto da própria instituição em revelar os pontos positivos desse tipo de atuação.

O gerenciamento de resultados deverá ser colocado em um patamar de destaque dentro da distribuição das disciplinas, revelando, segundo Ferreira et al. (2012), que o gerenciamento de resultado está geralmente associado a práticas discricionárias utilizadas pelos gestores, com a finalidade de manipular as informações contábeis esperando um retorno em forma de incentivo financeiro.

Quanto à escala referente ao que o discente acredita que o gerenciamento de resultado realizado de forma correta pode trazer benefício, é 4,7, em oposição ao 1,03 de insatisfação.

O nível de satisfação destaca-se na situação exposta por Ferreira et al. (2012), os quais enfatizam que o gerenciamento de processos consegue avaliar a efetividade das rotinas do seu negócio. Desse modo, os gestores podem visualizar melhor os pontos de melhoria e as vulnerabilidades. Na prática, o mapeamento dessas tarefas organiza todas as ações-chave para o bom funcionamento da empresa. Neste caso, o gerenciamento de processos está associado à universidade e ao Curso de Ciências Contábeis, propriamente dito.

Com relação à percepção de que tudo o que é permitido pelas normas pode ser praticado sem avaliar os preceitos éticos da profissão, as médias foram de 5,2% e 0,86%, respectivamente.

Quanto às demandas da escala da percepção que demandam quanto o tempo, ações, materiais e sequência da matriz, também se destacou um novo olhar do discente, assim, a percepção dos preceitos éticos é fundamental para a aplicação na profissão. A ética, nesse momento, torna-se um dos temas de suma importância na atualidade da formação do contador, por exemplo, a ética está associada a confiabilidade, responsabilidade e continuidade e um trabalho em que as organizações necessitam entender os mecanismos que geram satisfação e lucro aos clientes e empresas e, assim, os discentes, enquanto profissionais, devem procurar meios eficazes de aplicar a ética no gerenciamento de processos em prática.

Como menciona Keiko et al. (2005), apesar de serem intimamente ligadas, não se pode confundir-las, a ética trata somente sobre o que é bom e ruim na sociedade, refletindo sobre esses aspectos que permeiam a existência, os costumes que são passados por gerações são práticas da ética.

Nesse sentido, avalia-se a ética não como criadora do conceito de moral, ela exclusivamente motiva regras, normas e princípios que podem conduzir a moral. Segundo Silva (2011), a ética é indispensável para o exercício de qualquer profissão, e não seria diferente na atuação da atividade contábil, por exemplo.

O comportamento de gerenciamento de resultados é uma preocupação dos normatizadores, reguladores e profissão contábil, com possíveis determinantes da ética dessa prática, como o papel percebido da ética e da responsabilidade social e filosofias morais pessoais (Elias, 2002).

Quanto à última pergunta, os entrevistados foram indagados se concordam com a frase “nem tudo o que é legal é ético”. O grau de percepção foi de média 5,2% e mediana de 0,71%. Nesse momento, a frase a ser analisada remete à ideia da aplicação da justiça em meio ao estabelecimento das práticas legais. Esta afirmativa para o meio contábil revela a necessidade do **contador** de executar, diante da sua relação com a classe, e ressaltar as normas de conduta essenciais ao seu trabalho, tais como: prestar sua cooperação moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa; zelar pelo cumprimento da norma, pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas habilidades, dentre outras.

Por fim, merece ser destacado que, segundo Fischer e Rosenzweig (1995), a ética na contabilidade deve ser fundamental, diz respeito aos elementos que orientam a conduta dos profissionais e instituições da área, com o objetivo de atender às expectativas de comportamento correto, sendo, portanto, a ética na contabilidade importante para a formação desse profissional.

3ª parte: escala de Likert de 1 a 5: estudo de Bruns e Merchant

Estas quatro últimas questões estão baseadas no estudo de Bruns e Merchant (1990), em que o respondente deu o seu parecer classificando em um determinado “grau ético”, ainda na escala Likert.

A escala foi composta de 5 pontos, em que 1 significa totalmente antiético, 2 muito questionável, 3 pouco questionável, 4 prática questionável e 5 totalmente ético, como se pode vislumbrar na Tabela 2:

Tabela 2

Relação entre a satisfação geral sobre o “grau ético”

Afirmativas	Média	Desvio
1. Os prédios de uma divisão da empresa estavam programados para serem pintados em 2019. Como o desempenho foi muito acima do esperado no orçamento em 2018, o gerente da empresa decidiu concluir o trabalho em 2018. Valor: R\$ 150.000,00.	2,5	0,55
2. O gerente instruiu seus funcionários a adiar todas as despesas discricionárias (por exemplo, viagens, publicidade, contratação, manutenção) para o próximo período contábil, para que sua divisão pudesse atingir suas metas de lucro orçadas. Montante esperado do diferimento: R\$ 150.000,00.	2,2	0,10
3. As despesas foram adiadas de fevereiro e março para abril, a fim de atingir a meta do primeiro trimestre.	2,5	0,29
4. As despesas de novembro e dezembro foram adiadas para janeiro a fim de atingir a meta anual.	2,2	0,15
Total geral	2,3	0,24

O grau de satisfação quanto ao “grau ético” relacionado ao discente de Ciências Contábeis nesta relação entre satisfação geral foi de 2,3, e apenas 0,24 estiveram insatisfeitos.

Nesse sentido, Hunt e Osborn (2002, como citado em Marçal, Melo & Nardi, 2013) advertiam que o desempenho e a satisfação em determinados ambientes (estudos ou de trabalho) são resultados independentes, contudo, potencialmente relacionáveis.

Dessa forma, a presença da ética na contabilidade é importante para a formação dos profissionais. Por fim, o esforço, que se refere ao ponto-chave da ética para o ser humano, como a moral na aplicação da vida, seja pessoal quanto profissional, é fundamental na concretização do trabalho (Silva, Fernandes & Dandaro, 2013, p. 35).

O tema sobre o grau de percepção ética no curso de contábeis vem sendo estudado no meio acadêmico, pois se sabe a importância dele para a sobrevivência do curso, dos discentes e dos próprios profissionais já atuantes (Siqueira, 2008). Todas as análises foram construídas mediante as respostas dos discentes.

Dessa forma, as repostas revelam que a adoção de uma conduta ética na Contabilidade é um dos principais atributos dos grandes profissionais, assim, como a área é responsável por historiar as atividades sobre direitos, obrigações e patrimônio das empresas, requer um olhar cada vez mais aguçado e responsável com a atividade econômica a qual deverá desempenhar.

Os preceitos éticos devem ser um norte nesse sentido, quase sempre existe a chance de seguir um caminho incorreto quando não se procurar cumprir o que estipula a lei, por exemplo. Para tanto, deve-se buscar auxílio da principal regulamentação sobre o tema, que é o Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), o qual traz os compromissos fundamentais de quem

atua na profissão, como também revela a necessidade de instituir os instrumentos jurídicos necessários para punir as faltas cometidas.

Por isso a relevância do presente estudo, bem como a sua importância acadêmica para a formação de futuros contadores, tornando-se, assim, recomendável a leitura das resoluções editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Além disso, essa deve ser uma de suas principais inquietações durante a formação, como e o por que se deve seguir, a ética concretiza benefícios de longo prazo no ato profissional.

5 Considerações Finais

A importância deste tema se justifica pelo fato de que, ao observar a evolução da contabilidade e as contribuições trazidas ao longo do tempo, com as mudanças ocorridas no cenário socioeconômico e sem descartar as revoluções tecnológicas perceptíveis nos últimos anos, definiu-se uma realidade transformadora que passou a exigir do profissional sintonia com tais mudanças, e as diretrizes empresariais para o desenvolvimento de novas empresas acabaram por abrir novos horizontes, tanto economicamente quanto socialmente.

Atualmente as empresas estão em meio à geração de informações e a explicação dos fenômenos patrimoniais, possibilitando o controle, a análise, a avaliação, o planejamento e a tomada de decisão, no enfoque passado/presente/futuro.

Por outro lado, a teoria contábil pode e deve ser analisada e estudada no decorrer do curso, em que o discente em formação deverá ter noções básicas sobre o seu curso, o processo histórico e estabelecimento dele no meio social e acadêmico, para que possa formular e encarar sob várias vertentes ou ênfases a abordagem sociológica e econômica.

Novos conceitos deveriam atender a finalidades sociais mais amplas, inclusive relatar adequadamente ao público, informações sobre a amplitude e a utilização de conceitos e da importância da Contabilidade e de sua história na formação desse futuro contador.

O contador gerencial precisa ter uma formação ampla, que vincule variedades de conhecimentos. No básico, ele deve ter verdadeiras noções de contabilidade e administração. Porém, a pesquisa elucidada afirma que este cargo de contador não existe na prática elencada nos conceitos e estudos sobre a Contabilidade e suas vertentes, bem como a explanação dos processos de formação desse futuro profissional em meio às práticas empresariais associadas aos procedimentos éticos vislumbrados dentro da própria universidade, além do estabelecimento da ética contábil em meio ao gerenciamento de resultado, resultando, inteiramente, na construção da percepção dos discentes de Ciências Contábeis.

De modo geral, tratam-se de atitudes, de formação e de características que fazem distinguir o “contador com mentalidade gerencial”. Logo, deve-se conscientizar os executivos de tais empresas sobre a existência e aplicabilidade de ferramentas de apoio à decisão de contabilidade gerencial, incluindo contribuição e análise de custos relevantes, técnicas de avaliação de despesas de capital e ferramentas para lidar com risco e incerteza (valores esperados, árvores de decisão e matrizes de retorno e da própria formação desse profissional).

Além disso, deve-se educar novos e futuros empreendedores no “kit de ferramentas” básico para sobrevivência, baseado na experiência compartilhada das organizações exemplares estudadas – que é a necessidade de custeio de produto, análise de equilíbrio e gerenciamento de capital de giro, que todas as empresas consideravam fundamentais e cuja utilização pode tê-las ajudado a sobreviver no meio das teorias analisadas ao longo do curso e pós formação também.

É válido salientar que existe a necessidade de fornecer conhecimentos cognitivos em contabilidade gerencial, por exemplo, para discentes em formação é primordial em seu processo, estabelecendo os reais conceitos e autores sobre temas geradores e fundamentais à formação desse discente no futuro.

O destaque para os conceitos de ética está ligado aos costumes de determinado povo, que podem variar de acordo com a localidade e a cultura.

Assim, a prática do gerenciamento de resultado também pode sofrer variações de acordo com a localidade e costumes, como se pode observar nos resultados dos estudos sobre a aceitabilidade das práticas de gerenciamento de resultado, os quais chegaram à conclusão de que os resultados eram assustadores, assim como se pode identificar neste artigo após a pesquisa executada e a análise de dados acima descritos.

Com isso, conclui-se que, ao ser observado que na localidade onde as práticas não são expressamente proibidas ou existem algumas brechas nas normas, essas práticas se tornam automaticamente “éticas”, independentemente das pessoas que possam ser afetadas pela prática ou pelas informações contábeis oriundas dela. Este ponto de inflexão irá variar de instituição de ensino superior para instituição, implementando nos currículos as necessidades metodológicas e didáticas desses discentes.

Referências

- Aerts, W. & Zhang, S. (2014). Management’s causal reasoning on performance and earnings management. *European Management Journal*, 32, 770-783.
- Almeida, J. M. & Almeida, B. J. M. (2016). *Teoria da contabilidade: construção e demarcação epistemológica*. Forte da Casa: Escolar Editora.
- Bougen, J. J. & Young, P. D. (2012). Fair value accounting: simulacra and simulation. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(4-5), 390-402.
- Bruns, W. J. & Merchant, K. A. (1990). The dangerous morality of managing earnings. *Management Accounting*, 72(2), 22-25.
- Dechow, P., Sloan, R., & Sweeney, A. (1995). Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70(2), 193-225.
- Dias, A. G. G., Cunha, J. H. C., Sales, I. C. H., & Bezerra, P. C. S. (2016). Contabilidade criativa, ética e gerenciamento de resultados: auditoria versus academia. *Revista Administração Em Diálogo – RAD*, 18(1), 133.
- Elias, R. Z. (2002). Determinants of earnings management ethics among accountants. *Journal of Business Ethics*, 40(1), 33-45.
- Ferreira, F. R., Martinez, A. L., Costa, F. M. D. Passamani, R. R. (2012). Book-tax differences e gerenciamento de resultados no mercado de ações do Brasil. *Revista de administração de empresas*, 52(5), 488-501.
- Fischer, M., & Rosenzweig, K. (1995). Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management. *Journal of Business Ethics*, 14(6), 433-444.
- Fuji, A. H. & Carvalho, L. N. G. (2005). Earnings Management no contexto bancário brasileiro. In *Anais do 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil.
- Hadani, M., Goranova, M., & Khan, R. (2011). Institutional investors, shareholder activism, and earnings management. *Journal of Business Research*, 64(12), 1352-1360.
- Healy, P. M. (1985). The effects of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7(1-3), 85-107.
- Keiko, S., Corrêa, D. V., & Ferreira, C. R. (2005). Uma breve reflexão sobre a importância da ética na profissão contábil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 2(3), 57-72.
- Lisboa, L. P. (1997). *Ética geral e profissional em contabilidade* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Marçal, C. Z., Melo, F. P., & Nardi, A. (2013). Satisfação no trabalho: um estudo de caso numa empresa terceirizada. *Revista Científica Eletrônica UNISEB*, 1(1), 20-35.
- Marques, M. H., Bruzoni, A. C., Jr., Sousa, L. M. G., Leroy, R. S. D. (2019). Práticas de gerenciamento de resultados: percepção de discentes de uma IFES. *Revista Eletrônica Multidisciplinar – UNIFACEAR*, 3, 1-15.

- Martinez, A. L. (2001). *Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras* (Tese de Doutorado), Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Martinez, A. L. (2013). Gerenciamento de resultados no Brasil: um survey da literatura. *BBR – Brazilian Business Review*, 10(4), 1-31.
- Mazzioni, S., & Klann, R. C. (2016). Determinantes da qualidade da informação contábil no contexto internacional. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(29), 3-32.
- Nobes, C. & Parker, R. (1998). *Comparative international accounting* (5a ed.). England: Prentice Hall Europe.
- Nunes, J. D. & Freitas, L. Q. D. (2004). *A importância da informação contábil de acordo com os parâmetros éticos*. Belo Horizonte: Fenecic.
- Oliveira, M. C., Marques, V. A., Cunha, J. V. A., & Mário, P. D. C. (2012). O enfoque ético no gerenciamento de resultados. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 119-136.
- Schipper, K. (1989). Commentary on earning management. *Accounting Horizons*, 3(4), 91-102.
- Silva, C. S. (2011). *Ética na profissão contábil* (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.
- Silva, K. F.; Fernandes, V. L. N. A., & Dandaro, F. (2013). Motivação como aumento da satisfação e melhoria de desempenho na e materiais rodantes. *Revista Eletrônica Diálogos Acadêmicos*, 4(1), 23-45.
- Siqueira, L. B. D. (2005.). Profissionalismo: uma análise da ética contábil. *Veredas Favip-Caruaru*, 2(1), 70-77.
- Stolowy, H. & Breton, G. (2003). Accounts manipulation: a literature review and proposed conceptual framework. *Review of Accounting and Finance*, 3(1), 5-92.
- Sung, J. M. & Silva, J. C. D. (2002). *Conversando sobre ética e sociedade*. Petrópolis: Vozes.