

Práticas de Gerenciamento de Resultados: Percepção de Discentes de uma IFES



Maycon Henrique Marques¹; Antônio Carlos Brunozi Júnior¹; Luana Martins
Guimarães Sousa¹; Rodrigo Silva Diniz Leroy¹

¹ Universidade Federal de Viçosa

RESUMO

Diversas linhas de estudos têm abordado a temática de Gerenciamento de Resultados na literatura contábil. No entanto, notou-se escassez de pesquisas qualitativas, principalmente quando se trata da percepção de discentes, docentes e profissionais da área contábil. Assim, o objetivo deste estudo foi apreender se as práticas de gerenciamento de resultados aplicadas em entidades são conhecidas e percebidas por alunos do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino (IFES). Para tanto, utilizou-se de uma Survey para a obtenção das informações, aplicando um questionário semiestruturado aos discentes, baseado no trabalho de Bruns e Merchant (1990). Os resultados encontrados evidenciaram que há precariedade de conhecimentos por parte dos alunos quanto às prática de gerenciamento de resultados e temas afins, como IFRS, CPCs e Accruals. Destaca-se, que 51,96% dos discentes ouviram algo relacionado a gerenciamento de resultados, além de que somente 4,9% deles tinham algum conhecimento sobre accruals. Percebeu-se que estes assuntos foram pouco divulgados em sala de aula e, em situações expostas de casos sobre o gerenciamento de resultados para a amostra, os alunos apontaram que possuem dúvidas sobre o que é ético ou questionável, com limitados entendimentos sobre a discricionariedade existente na Contabilidade. Com base nos achados, esta pesquisa pôde contribuir para as instituições de ensino, de modo que analisem os seus conteúdos explanados em sala de aula, favorecendo a formação de profissionais capacitados para atender às demandas do mercado de trabalho, e realizando suas atividades baseadas na ética em detrimento da manipulação intencional de resultados.

Palavras chave: Ensino em Contabilidade, Gerenciamento de Resultados, Accruals, IFRS.

ABSTRACT

Several lines of study have addressed the theme of Earnings Management in the accounting literature. However, there was a shortage of qualitative research, especially when it comes to the perception of students, teachers and accounting professionals. Thus, the objective of this study was to understand if the practices of earnings management applied in entities are known and perceived by students of the Accounting Sciences course of a Federal Education Institution (IFES). For this, we used a survey to obtain the information, applying a semi-structured questionnaire to students, based on the work of Bruns and Merchant (1990). The results showed that there is precarious knowledge by students regarding the practice of earnings management and related topics, such as IFRS, CPCs and Accruals. It is noteworthy that 51.96% of the students heard something related to earnings management, and only 4.9% of them had some knowledge about accruals. It was noticed that these subjects were little publicized in the classroom and, in exposed situations of results management cases for the sample, the students pointed out that they have doubts about what is ethical or questionable, with limited understandings about the existing discretion. in accounting. Based on the findings, this research could contribute to educational institutions, so that they analyze their contents explained in the classroom, favoring the training of professionals able to meet the

demands of the labor market, and performing their activities based on ethics. to the intentional manipulation of results.

Key Words: Accounting Education, Earnings Management, Accruals, IFRS.

1. INTRODUÇÃO

Devido a fatores como a globalização, as evoluções das sociedades e da educação, e avanços tecnológicos, a Contabilidade ganhou novos rumos, em que deixou de ser compreendida simplesmente como algo sistematizado e burocrático, e passou a ser entendida como fonte essencial de informações úteis para a tomada de decisão (CORAZZIM, 2017).

Neste contexto de amplas mudanças para a Contabilidade, discutiu-se que o ideal é que as informações contábeis sejam de qualidade e úteis ao processo decisório. No entanto, há algumas ações ou fatores que podem prejudicar a utilidade deste tipo de informação, e dentre eles, têm-se o gerenciamento de resultados (GR). Sancovski e Matos (2003) alegam que o gerenciamento de resultados é um ato intencional que interfere nas demonstrações contábeis, comprometendo a veracidade dos dados reportados. Goulart (2007) complementa que esta prática abre caminho para os gestores definirem o conteúdo e a forma de divulgação dos relatórios contábeis. Em resumo, com estas ações, há certa discricionariedade na divulgação dos resultados contábeis. Porém, destaca-se ainda que o gerenciamento de resultados pode ser algo inerente às informações contábeis devido a subjetividade das normas. E pode ser realizada sem aspectos oportunistas (BURGSTAHER; HAIL; LEUZ, 2006).

Sobre o gerenciamento de resultados, também é importante discorrer que esta temática é recorrente na área de Contabilidade, em estudos de relações com: qualidade dos lucros, governança corporativa, aplicação das normas, gerenciamento tributário, pagamento de dividendos, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), dentre outras (COELHO et al., 2017; MARIN, 2014; KONRATH; SOUTES; ALENCAR, 2016; SEIDLER; DECOURT, 2013; BURGSTAHER et al., 2006; BRUNS; MERCHANT, 1990). Porém, este assunto ainda é incipiente quando é discorrido qualitativamente, principalmente quanto à percepção sobre esta prática para estudantes e profissionais envolvidos com a Contabilidade.

Estudos como o de Jooste (2001), e Fischer e Rosenzweig (1995) reforçam a importância das pesquisas que analisam a percepção de profissionais, docentes e discentes quanto às práticas de gerenciamento de resultados, pois estas investigações possibilitam uma melhor compreensão e entendimento, servindo de parâmetro para a adoção de medidas que fortaleçam as práticas éticas no meio contábil.

Woo (2003) complementa que, no caso dos docentes, é necessária uma conscientização ativa quanto aos problemas éticos para os estudantes. O autor afirma que muitas das vezes, o discente sabe o que é correto, mas, quando vai ao mercado, não faz o que é certo. Diante disso, surge a necessidade de se moldar esses estudantes ainda em formação, permitindo-lhes um conhecimento amplo, de modo que saibam atuar frente às práticas de gerenciamento de resultados de maneira responsável, sem se ludibriar por interesses próprios.

Ainda, Akers, Eaton e Giacomino (2004) ressaltam que é necessário que as instituições de ensino formem contadores tidos como “advogados virtuosos”, os quais visam ajudar as entidades a alcançar suas metas de maneira íntegra e que não busquem simplesmente uma ambição própria e objetivos pessoais. Eles esclarecem que cabe as instituições de ensino em Contabilidade adotarem práticas que permitam ao aluno um maior contato com as questões sociais, à fim de que se torne um contabilista que busque acima de tudo o bem comum.

Com base no exposto, com a importância de se perceber qualitativamente as práticas de gerenciamento de resultados, surge a indagação desta pesquisa: Os alunos do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino possuem conhecimentos sobre as práticas de gerenciamento de resultados em entidades? Objetivamente, o presente estudo busca apreender se as práticas de gerenciamento de resultados aplicadas em entidades são conhecidas e percebidas por alunos do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino.

Esta pesquisa possui justificativas suficientes para o seu desenvolvimento. Ela buscou contribuir na discussão temática do gerenciamento de resultados na ótica dos discentes, enriquecendo ainda mais a literatura nacional e estudos do tipo qualitativo. Além disso, destaca-se que a instituição escolhida para a realização desta pesquisa é tida como referência na formação profissional. Por fim, outro fator que justifica este estudo se encontra na pesquisa de Silva et al. (2015). Os autores afirmam que, pelo fato do Brasil se enquadrar no sistema *code-law*, há uma maior propensão de gerenciamento de resultados, já que há uma menor proteção informacional neste sistema.

Quanto às contribuições deste estudo, observou-se que os conhecimentos sobre as práticas de gerenciamento de resultados não são satisfatórios, inclusive quando se relacionam com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e com as análises de casos práticos. Logo, esta pesquisa se torna oportuna para as instituições de ensino e para os docentes dos cursos de Ciências Contábeis, pois eles podem reavaliar suas práticas de ensino e os conhecimentos discutidos em sala de aula. Esta pesquisa ainda

adicionou conhecimentos ao Brasil, e também a pesquisas internacionais como de Shafer (2015); Geiger et al. (2006), e Bruns e Merchant (1990).

Este estudo ainda é relevante, trazendo implicações práticas. Ele não se limita simplesmente em uma análise quantitativa, por meio de modelos, como outras pesquisas de gerenciamento de resultados. Este trabalho buscou a percepção sobre o GR, e com isso propiciou achados que podem ser discutidos nas grades de cursos, na formação do conhecimento contábil atual e nas exigências atuais de contadores denunciarem atos ilícitos (Resolução CFC 1.530/2017).

2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método utilizado na realização deste estudo consistiu em uma *Survey*, que buscou obter informações de características, opiniões e ações de determinadas pessoas por meio de instrumentos de coleta de dados primária (PINSONNEAULT; KRAEMER, 1993). Este levantamento de dados contemplou a percepção de 102 estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) sobre as práticas de gerenciamento de resultados. A população desta pesquisa foi de 185 alunos (representação de 55%).

A escolha dos estudantes do curso de Ciências Contábeis e da IFES para a realização desta pesquisa se deu pelos seguintes fatores: (i) Os discentes, em muitos casos, não buscam conhecer os temas atuais da Contabilidade (inclusive as IFRS), o que pode ou não comprometer os saberes e as aplicações futuras de práticas de gerenciamento de resultados (ações que podem ser contrárias ao código de ética da profissão); (ii) O tema de GR é ainda pouco discutido pelos docentes nas salas de aula, fatores que influenciam aos alunos, e (iii) A Instituição onde os questionários foram aplicados apresenta grande influência e referência na formação profissional da região (garantindo confiabilidade nas respostas deste estudo). Além disso, há heterogeneidades quanto às características dos alunos, situações que permitem diferenciadas constatações nesta pesquisa.

Para este estudo, o instrumento de coleta de dados, ou seja, o questionário semiestruturado foi construído a partir da literatura, principalmente com base no estudo de Bruns e Merchant (1990), que contemplou as indagações ou situações (casos) referentes às práticas de gerenciamento de resultados. Estes autores criaram problemas que evidenciam ações de gestores nas empresas e, a partir de uma escala de 1 a 5 (1: Prática Ética; 2: Prática Questionável. Eu nada diria ao gerente, mas isso me deixa desconfortável;

3: Infração Menor. O gerente deve ser avisado para não se envolver nessa prática novamente; 4: Infração Grave. O gerente deve ser severamente repreendido, e 5: Totalmente Antiético. O gerente deve ser demitido) (MERCHANT; ROCKNESS, 1994; BRUNS; MERCHANT, 1990), permitem aos entrevistados a possibilidade de julgar a presença ou não de GR. Há de se destacar que além destas perguntas, outras foram acrescentadas neste estudo em relação a características demográficas, IFRS e conhecimentos sobre o GR. Na Tabela 2, são evidenciadas as indagações contempladas nesta pesquisa.

É importante destacar que além da escala de 1 a 5 nas indagações de Bruns e Merchant (1990), foram utilizadas questões de respostas simples, sim ou não, intervalos de valores e perguntas de respostas abertas. As opções de coletas foram adaptadas às exigências dos conteúdos necessários para este estudo.

Tabela 2 Dimensões construídas e coletadas nesta pesquisa

Questionamentos	Abordagens de Conteúdos do Instrumento de Coleta
Caracterização dos Respondentes	- Sexo; - Faixa Etária; - Período do Curso de Ciências Contábeis; - Estado Civil; Conhecimento de questões relacionadas às IFRS e aos CPCs.
Percepção dos Estudantes quanto ao GR	- Meios de conhecimento da prática do GR; - Conhecimento de termos como <i>accruals</i> discricionários e não discricionários; - Ótica de entendimento do GR, se ele pode ser entendido como uma fraude ou não; - Abordagem dos professores em sala de aula quanto ao GR; - dentre outras.
Pesquisa de Bruns e Merchant (1990)	- Utilização de casos possíveis dentro de uma empresa hipotética. O discente opina se a prática condiz ou não com os preceitos contábeis ou com as práticas de gerenciamento de resultados.

Fonte: Elaboração própria e estudo de Bruns e Merchant (1990).

Na aplicação do questionário houve o consentimento dos discentes participantes, sendo que ele foi aplicado durante os horários de aulas. Vale ressaltar também que este instrumento de coleta foi validado por especialistas e alunos que não fizeram parte da amostra. Os primeiros, que são dois docentes da área contábil, foram consultados e emitiram suas opiniões sobre o questionário. Conforme as sugestões, os pesquisadores adaptaram as indagações deste estudo.

Já os alunos (oito), não pertencentes à amostra, leram e responderam ao questionário e indicaram as possíveis dificuldades e melhorias. Os ajustes também foram realizados. Esta etapa também serviu como um teste piloto.

Após todas estas etapas de validação e teste piloto, houve a aplicação do questionário em 102 alunos. O período de coleta de dados contemplou o mês de setembro de 2017. Em média, cada sala de aula tinha a duração de 15 a 20 minutos para a obtenção das respostas.

Após a coleta de dados, eles foram organizados e tabulados, e a presente pesquisa se utilizou de estatísticas simples de tabulação cruzada, moda e variância para a análise das informações (no Software SPSS 22®). A literatura do tema também permitiu a

interpretação dos dados nos casos de gerenciamento de resultados como abordagem qualitativa.

3. RESULTADOS E DISCUSSÕES

3.1 Caracterização Demográfica e Conhecimento Gerais sobre as IFRS e o GR

Inicialmente, são apresentadas no estudo informações sobre o perfil dos entrevistados, envolvendo: aspectos demográficos, e conhecimentos sobre as IFRS e o gerenciamento de resultados.

Quanto ao gênero dos discentes respondentes neste estudo, 46 são do gênero masculino e 56 do gênero feminino, indicando, no mesmo caminho de algumas pesquisas (REIS; NOGUEIRA; BIN, 2014; TRETIN; DOMINGUES; CASTRO, 2008), uma maior inclusão das mulheres em relação aos homens na profissão contábil. Vale destacar que esse processo de feminização da área contábil é significativo, pois conforme Lemos Júnior, Santini e Silveira (2015), em seus estudos de 2014 sobre os 500 mil contabilistas registrados (técnicos e contadores) no Brasil, 47,4% eram mulheres, com participações femininas representativas em todos os estados brasileiros.

Na amostra também houve diversidade de estudantes quanto aos períodos. Notou-se que dos entrevistados na pesquisa, 54,90% se encontram no segundo e quarto períodos do curso, enquanto 35,30% estão no sexto e oitavo períodos, e 9,8% estão em outros momentos de conclusão do curso.

Percebeu-se também nesta pesquisa, que dos discentes entrevistados, 79,41% apresentam idade até 25 anos; 13,73% de 26 a 30 anos, e 6,86% possuem 31 anos ou mais. Em resumo, notou-se que há predominância de jovens na instituição da pesquisa e conseqüentemente na amostra. Outro ponto que foi encontrado na pesquisa é que aproximadamente 61,76% dos estudantes trabalham ou realizam algum estágio remunerado, e 9,8% já fizeram outros cursos de graduação.

Em relação aos conhecimentos dos discentes acerca de alguns temas contábeis como as IFRS, o estudo constatou que 68,63% deles já ouviram algo relacionado. No entanto, quando indagados se as IFRS trouxeram uma maior liberdade aos gestores na tomada de decisão, 44,12% afirmaram não terem conhecimento suficiente para opinar. Oliveira e Varella (2011) apontaram em seus estudos que a falta de conhecimento por parte dos estudantes quanto às normas internacionais de Contabilidade é devida a alguns fatores, como: carga horária dos cursos bastante reduzida, comprometendo discussões

mais profundas; despreparo dos próprios professores e carência de atividades aos estudantes para a fixação do conteúdo.

Somando-se a isso, Armond, Avelino e Nascimento (2014) complementam que há uma grande carência de profissionais que entendem as IFRS. Eles acrescentam que um dos grandes obstáculos da falta de conhecimento dos discentes quanto as normas internacionais é a escassez de uma disciplina específica de Contabilidade Internacional nas grades curriculares dos cursos de graduação em Contabilidade. Niyama et al. (2008) evidenciaram, em sua pesquisa, que das 283 instituições de ensino superior existentes nas capitais brasileiras no ano de 2008, somente 44 apresentavam a disciplina de Contabilidade Internacional na grade. No entanto, hoje os cursos estão mais adaptados, mas não completos.

A aderência do Brasil às IFRS teve seu marco inicial com a Lei 11.638/2007. Em primeiro momento, foi facultado as empresas a adoção destes padrões, mas, a partir do ano de 2010, houve a obrigação (SOUSA; SOUSA; DEMONIER, 2016). Diante do contexto da adoção das IFRS, surgiu também no Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o qual tem como objetivo a elaboração e a divulgação das normas contábeis de acordo com os conceitos internacionais. Visto a importância dos conhecimentos sobre os CPC(s) (documentos emitidos para a adoção às IFRS), foi questionado aos estudantes se eles já leram ou estudaram alguns deles. Os resultados estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 Leitura ou conhecimentos sobre os CPC(s), amostra da pesquisa

	CPC(s)	Frequência
CPC 00 (R1)	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil – Financeiro	58
CPC 16 (R1)	Estoques	20
CPC 01 (R1)	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	17
CPC 04 (R1)	Ativo Intangível	10
CPC 27	Ativo Imobilizado	9

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que o CPC mais lido pelos estudantes da amostra foi o CPC 00 (R1), do total dos estudantes, 57,86% já o leram. Tal fato pode ser explicado pela lógica de que o CPC 00 (R1) é base de todos os demais CPC(s), tendo como enfoque principal dar suporte na orientação e elaboração de novos pronunciamentos técnicos. Isso é explicado também pela pesquisa de Cella, Rodrigues e Niyama (2011), na qual afirma que a educação em Contabilidade deveria ter seu início pela estrutura conceitual básica. O estudo de Cruz, Ferreira e Szuster (2011) também salientam que o conhecimento quanto ao CPC 00 permite aos profissionais contábeis melhores julgamentos, o que consequentemente se traduz em informações contábeis relevantes e fidedignas aos respectivos usuários da informação.

O CPC 16 foi o segundo mais apontado pelos discentes na pesquisa, seguido pelo CPC 01, CPC 04 e CPC 27. Em geral, pode-se notar que o índice de leitura dos demais CPC(s) ainda é bastante limitado entre os estudantes. Os resultados obtidos se tornam preocupantes, uma vez que os futuros profissionais contábeis devem ter o máximo de conhecimento das normas internacionais, e para isso devem constantemente se atualizar junto aos pronunciamentos técnicos (SOUZA; VERGILINO, 2012).

Os achados neste estudo também vão de encontro aos da pesquisa de Alves (2014). Ele percebeu que das 105 instituições analisadas, apenas 11 possuíam aderência de 50% aos CPC(s), ou seja, ainda é grande o déficit no ensino dos CPC(s) nas disciplinas de graduação em Contabilidade. A pesquisa ainda confirmou os dados aqui encontrados sobre os CPC(s) mais lidos, sendo: CPC 00, CPC 16 e CPC 27.

Esta pesquisa também procurou observar o conhecimento dos estudantes perante alguns termos principais abordados nesta pesquisa (sobre o GR). Quando indagados se já ouviram algo relacionado ao GR, 51,96% disseram que sim, tal valor ainda demonstra uma carência de conhecimento por parte dos estudantes quanto ao tema exposto. Este achado pode ser explicado até mesmo com outro questionamento feito por este estudo, se os discentes tinham o hábito de buscar informações quanto aos temas contábeis atuais, as respostas evidenciaram que, aproximadamente 44,12%, não têm o costume de se informar quanto às atualidades contábeis (Tabela 4).

Tabela 4 Conhecimentos sobre as práticas de gerenciamento de resultados, amostra da pesquisa

Questionamentos	Sim	Não	Sem conhecimento suficiente
Você já ouviu falar no GR?	51,96%	48,03%	-
Você tem conhecimento do termo <i>accruals</i> ?	4,90%	46,08%	49,02%
Você acredita que a manipulação de resultados nas empresas ocorre em muitos casos por causa do GR?	47,06%	6,86%	46,08%
Você entende o GR como um tipo de fraude?	29,41%	19,61%	50,98%

Fonte: Dados da pesquisa.

Também foi questionado aos estudantes se eles tinham ciência do termo *accruals*. As respostas evidenciaram que somente 4,9% dos estudantes tinham conhecimento dele. Silva (2010) esclarece, em sua pesquisa, que é de suma importância o conhecimento dos *accruals* pelos contabilistas, uma vez que eles interferem nos resultados, na produtividade, na situação patrimonial e no sistema financeiro como um todo. Ou seja, diante dos achados, notou-se que ainda será necessária uma maior abordagem do tema aos estudantes.

Quanto à prática do GR estar atrelada a manipulação dos resultados, percebeu-se que 47,06% da amostra afirmaram que sim. Os discentes apresentam um viés de que o GR está ligado a manipulação de resultados. No entanto, é importante destacar que o

gerenciamento de resultados pode não ser entendido simplesmente como uma manipulação de dados, uma vez que utilizado de maneira ética e cautelosa é considerado uma medida de qualidade contábil (BURGSTAHER et al., 2006).

Indagou-se também aos estudantes se eles entendiam o GR como um tipo de fraude. As respostas obtidas indicaram que 50,98% deles não apresentavam conhecimento suficiente para opinar. Mais uma vez é possível demonstrar nesta pesquisa que o tema GR e suas abordagens, por mais discutido que seja na literatura, ainda é pouco explorado dentro das salas de aulas, mostrando-se novamente a relevância desta pesquisa.

Há ainda de se destacar que 29,41% dos estudantes compreendem o GR como um tipo de fraude, mas se deve tomar cuidado com esta percepção. O estudo de Santos e Grateron (2003) argumenta que a fraude ocorre de maneira intencional, enquanto a prática do GR é pautada em escolhas discricionárias quanto ao uso de determinadas normas contábeis, podendo ser utilizadas sem nenhum problema, desde que não haja modificação nos resultados de maneira a obter alguma vantagem ilícita.

3.2 Percepções dos Estudantes sobre Situações de Gerenciamento de Resultados

Na segunda parte dos resultados, procurou-se analisar a percepção dos discentes envolvidos na pesquisa quanto à determinadas situações de gerenciamento de resultados. Houve a exposição de pequenos casos originários dos estudos de Bruns e Merchant (1990), onde os discente deveriam opinar quanto a prática de GR, se ela seria ética, questionável, infração menor, infração grave ou totalmente antiética. Os resultados encontrados estão na Tabela 5.

Tabela 5 Percepções sobre situações de GR, amostra da pesquisa

Questões ⁱ	Moda	Desvio Padrão	Variância	Coefficiente de Variação (%)
17	2	1,1349	1,2879	51,68%
18	2	1,1225	1,2599	50,66%
19	3; 4	1,0477	1,0977	32,29%
20 A	1	0,9629	0,9272	49,60%
20 B	1	1,1024	1,2154	56,51%
21 A	2	1,1583	1,3416	46,33%
21 B	2	1,1551	1,3342	39,14%
22	4	1,0771	1,1602	29,06%
23 A	3	1,1121	1,2368	36,71%
23 B	4	1,0237	1,048	28,22%
24 A	2	1,3528	1,8299	47,91%
24 B	2	1,3382	1,7908	51,90%
Amostra			102	

Fonte: Dados da pesquisa. As questões são apresentadas em nota de fim do texto. Todas elas têm escolhas de (1) a (5) com os significados apresentados nos procedimentos metodológicos.

Observou-se pelos resultados encontrados, que as respostas dos estudantes foram representativamente dispersas. Pode-se notar que dos doze questionamentos feitos,

apenas a (20 A), obteve uma menor variação nas respostas. Estes achados são semelhantes à pesquisa de Jooste (2011), que investigou, por meio do mesmo questionário, a percepção de 259 estudantes e 94 gerentes de negócio da Nelson Mandela Metropolitan University (NMMU) sobre a ética no GR. Os autores também encontraram dados que variavam consideravelmente.

As indagações respondidas, em geral, pelos estudantes mostraram em sua maioria vieses de respostas éticas e questionáveis (17, 18, 20 A, 20 B, 21 A, 21 B, 24 A e 24 B), sendo isso explicado pelo estudo original de Bruns e Merchant (1990). Eles alegam que muitos estudantes e até mesmo profissionais de Contabilidade entendem a ética simplesmente como algo expresso por meio de um listagem de regras, ou seja, se não existe uma regra específica a ser seguida, não há necessidade de se preocupar com ela. Os autores afirmam ainda que isso é algo preocupante, pois muitas práticas de GR não apresentam uma lei ou regra específica que denote que tal ato possa ser irregular.

Quando observadas as respostas dos discentes sob a ótica do gênero, têm-se na maioria delas a mesma linha de pensamento. No entanto, é importante frisar que as respostas obtidas na questão 21 apresentaram visões diferentes dos homens e das mulheres. Houve a contrariedade entre questões éticas e não (SANTANA et al., 2014). Para as respostas quanto aos períodos de curso, notou-se que os mais antigos percebem as práticas não éticas mais facilmente.

Considerando as indagações individualmente, verificou-se que as questões 17 e 18 tiveram enfoque principal de verificar se as ações tomadas pelos gerentes seriam tidas como práticas aceitáveis ou não pelos discentes. Observou-se que uma parte representativa dos estudantes optou em dizer que tais atitudes seriam questionáveis, mas nada diriam ao gerente. Estes achados corroboram com as afirmações realizadas por Jooste (2011) em seu estudo. Ele indicou que os estudantes quando comparados a outros profissionais já atuantes no mercado, como os gerentes de negócios, apresentam uma menor visão de riscos e de práticas de GR, ou seja, mesmo considerando a prática questionável nada fariam ao gerente, abstendo-se de manifestar a opinião quanto ao ato ocorrido.

Os questionamentos (19 e 22) procuraram visualizar se uma dada prática de GR poderia ser ética ou não, considerando os reconhecimentos de despesas e custos. Os resultados foram mistos, com indicações de infrações menores e graves.

Nas perguntas 20 A e 20 B procurava-se entender se a liberação de formas facilitadas de créditos aos clientes, como por exemplo, o pagamento somente depois de quatro meses e o aumento das horas extras de trabalho dos funcionários a fim de se

alcançar o objetivo do orçamento, poderiam ser ou não entendidos como práticas éticas de GR. Notou-se que, do ponto de vista da amostra, há ética nestas situações.

Percebeu-se que os discentes, em sua maioria, entendem tais situações (20 A e 20 B) como éticas. Estes resultados são semelhantes aos observados em Fischer e Rosenzweig (1995). Os autores analisaram alunos de graduação, estudantes de MBA e contadores já atuantes no mercado, sobre situações de GR que fossem aceitáveis ou não. Houve a evidência de que somente os contadores atuantes apresentavam julgamentos menos éticos se comparados aos demais entrevistados na pesquisa.

As outras questões, 23A e 23 B, com indicações de infrações graves ou até antiéticas nos atrasos de reconhecimentos de resultados para cumprir os orçamentos, e as indagações 21 A, 21 B, 24 A e 24 B, com apontamentos de práticas questionáveis, mas com tendências desconfortáveis, completaram os questionamentos realizados aos alunos. Em resumo, diante dos resultados apontados acima, constatou-se que os discentes necessitam de uma maior abordagem quanto ao GR, pois as percepções foram distintas e pouco convergentes na amostra. Fischer e Rosenzweig (1995) afirmam que é necessária a adoção do ensino sobre as práticas de GR nas grades curriculares dos cursos de graduação em Contabilidade e gestão de negócios pelas Universidades, com o intuito de preparar o futuro profissional.

4 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo analisar a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis de uma IFES quanto às práticas de GR. Adicionalmente, também se verificou conhecimentos dos discentes acerca das IFRS, CPCs, *accruals* e demais questões.

Os resultados indicaram uma deficiência por parte dos discentes em relação ao GR, IFRS, CPCs e *accruals*. Tal fato é explicado na literatura por diversos motivos, dentre eles: falta de qualificação dos professores, falta de uma disciplina específica de Contabilidade internacional, dificuldade do aluno em conciliar o trabalho com os estudos, falta de apoio socioeconômico e tempo reduzido das disciplinas. No entanto, é importante frisar que os achados deste estudo, ao mesmo tempo, mostraram também que grande parte dos estudantes não apresenta o hábito de buscar informações contábeis atuais, o que pode favorecer o não conhecimento das questões aqui apresentadas. Felicetti e Morosini (2010) complementam que cabe não somente ao professor, mas também ao estudante o

comprometimento com os estudos, uma vez que só aprende quem quer aprender, e só se educa quem quer ser educado.

Outro achado também apontado pelo estudo é que na exposição dos pequenos casos sobre o gerenciamento de resultados, a maioria das respostas foi de práticas éticas e questionáveis, levando novamente a uma reflexão trazida pelo estudo original de Bruns e Merchant (1990). Eles alegam que os discentes em muitos casos entendem a ética como algo superficial, ou seja, somente aquilo que está representado em meio a uma regra ou lei específica é que deve ser seguido. Todavia, no caso do GR, isso deve ser analisado com cautela, já que os gestores podem se utilizar de sua discricionariedade para a realização de interesses próprios e não de um todo.

Uma das principais contribuições apresentadas por este estudo foi demonstrar que o gerenciamento de resultados ainda é um tema pouco explorado dentro das salas de aula. Com base nisso, há diversas razões para se afirmar que é necessário aos docentes reavaliarem a própria grade curricular das disciplinas do curso, de modo que haja uma maior interação das disciplinas ofertadas com os temas de grande discussão da literatura. Percebe-se que é necessário fornecer ao estudante de Contabilidade o conhecimento das questões básicas. No entanto, é necessário ir além, pois o mercado de trabalho atual não busca por um profissional contábil “mecanizado” como antes, e sim por um contabilista “gestor” que esteja constantemente atento às mudanças.

Embora o estudo tenha sido realizado apenas em uma Instituição de ensino federal, é necessário destacar a sua relevância. A literatura não apresenta de maneira completa muitos estudos que evidenciam a percepção de estudantes, docentes e profissionais quanto a prática do GR, ou seja, antes de discutir o GR nas mais diversas dimensões é necessário que a base o entenda, pois se os próprios estudantes não apresentam conhecimento consolidado, quem dirá os futuros profissionais.

Admitindo-se os resultados deste estudo e suas limitações quanto às generalizações, ainda se sugere pesquisas futuras que possam observar a ótica do GR por parte de discentes e docentes de outras instituições de ensino federais e particulares, bem como, evidenciar se as instituições federais tratam o GR com maior ênfase do que as instituições particulares. Também se recomenda a investigação da percepção do GR em meio aos contabilistas que já atuam no mercado de trabalho, propondo reflexões de atualização junto as IFRS, CPCs e demais temas discutidos.

5. REFERÊNCIAS

- AKERS, M.; EATON, T. V.; GIACOMINO, D. Measuring and Changing the Values of Accounting Students. **Accounting Faculty Research and Publications**, v. 1, n. 4, p. 63 - 70, 2004
- ARMOND, M. C.; AVELINO, B. C.; NASCIMENTO, E. M. A. Percepção de Estudantes de Cursos de Ciências Contábeis em Relação ao Ensino da Disciplina Contabilidade Internacional e à Adoção das Normas Internacionais no Brasil. **Anais do Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade**, São Paulo, 2014.
- BRUNS, W. J.; MERCHANT, K. A. The dangerous morality of managing earnings. **Management Accounting**, 72(2), 22-25.
- CELLA, G.; RODRIGUES, J. M.; NIYAMA, J. K. Contabilidade Internacional – análise dos periódicos internacionais sobre as pesquisas em educação contábil face à convergência e globalização. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n.15, p. 177-198, 2011.
- COELHO, E. G.; EDWARDS, C. M.; SCHERER, L. M.; COLAUTO, R. D. Gerenciamento de resultado em empresas insolventes: Um estudo com os países dos Brics. **Revista Enfoque Reflexão Contábil**, v. 36, n. 2, p. 95-113, 2017.
- CORAZZIM, G. A Tecnologia da Informação na Contabilidade. **Revista de Gestão em Foco**, v. 1, n. 9, p. 44-50, 2017.
- CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SZUSTER, N. Estrutura Conceitual da Contabilidade no Brasil: Percepção dos Docentes dos Programas de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciências Contábeis. **Revista Pensar Contábil**, v. 13, n. 50, p. 53-63, 2011.
- FELICETTI, V. L.; MOROSINI, M. C. Do compromisso ao comprometimento: O estudante e a aprendizagem. **Educar em Revista**, v. 1, n. 2, p. 23-44, 2010.
- FISCHER, M.; ROSENZWEIG, K. Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management. **Journal of Business Ethics**, v. 14, n. 6, p. 433-444, 1995.
- GEIGER, M. A.; O'CONNELL, B. T.; CLIKEMAN, P. M.; OCHOA, E.; WITKOWS, K.; BASIOUDIS, L. Perceptions of Earnings Management: The Effects of National Culture. **Advances in International Accounting**, v. 19, n. 1, p. 175-199, 2006.
- GOULART, A. M. C. **Gerenciamento de Resultados Contábeis em Instituições Financeiras no Brasil**. (Tese de Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- JOOSTE, L. A comparison of ethical perceptions of earnings-management practices. **South African Journal of Economic and Management Sciences**, v. 14, n. 4, p. 422-435, 2011.
- LEMONS JUNIOR, L. C. L.; SANTINI, R. B.; SILVEIRA, N. S. P. A Feminização da Área Contábil: um Estudo Qualitativo Básico. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 9, n. 1, p. 64-83, 2015.
- MARIN, A. C. S. **Gerenciamento de Resultados: uma análise dos resultados das pesquisas empíricas do Brasil**. (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2014.
- MERCHANT, K. A.; ROCKNESS, J. The Ethics of managing earnings: an empirical investigation. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 13, n. 1, p. 79-94, 1994.
- NIYAMA, J. K.; CORRÊA, B. M.; BOTELHO, D. R.; SANTANA, C. M. Conhecimento de Contabilidade Internacional nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis: Estudo da Oferta nas Instituições de Ensino Superior das Capitais Brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 100-117. 2008

OLIVEIRA, C. R.; VARELLA, P. S. A. Capacitação Docente no Ensino da Contabilidade com Relação às Normas Internacionais e ao Currículo Mundial do Ensino em Contabilidade: Um estudo em IES do Norte do Paraná. **Anais do Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade**, João Pessoa, 2011.

PINSONNEAULT, P.; KRAEMER, K. Survey Research Methodology in Management Information Systems: An Assessment. **Journal of Management Information Systems**, v. 10, n. 2, p. 75-105, 1993.

REIS, L. G.; NOGUEIRA, D. R.; BIM, E. A. Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise sob a Perspectiva Docente e Discente. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, v. 5, n. 1, p. 1-14, 2014.

SANCOVSCHI, M.; MATOS, F. F. J. Gerenciamento de Lucros: O que pensam Administradores, Contadores e Outros profissionais de Empresas no Brasil? *Revista de Administração Contemporânea*, v. 7, n. 4, p. 141-161, 2003.

SANTANA, V. F.; FLORES, E.; SARQUIS, R. W.; RATHKE, A. A. T. Como o gênero pode afetar a informação contábil. **Anais do Congresso de Controladoria e Contabilidade USP**, São Paulo, 2008.

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 7-22, 2003

SEIDLER, J. C. O.; DECOURT, R. F. Gerenciamento de Resultados: Análise bibliométrica dos estudos dos estudos científicos nacionais no período de 2006 a 2013. **Revista Registro Contábil**, v. 5, n. 2, p. 21-48, 2013.

SHAFER, W. E. Ethical Climate, Social Responsibility, and Earnings Management. **Journal of Business Ethics**, v. 126, n. 1, 43-60, 2015.

SILVA, A. C. Reflexões científicas sobre os *accruals*, (incremento potencial) patrimonial e sua generalização filosófica em agregação a teoria contábil. **Revista de Contabilidade Mineira**, v. 4, n. 40, p. 24-30, 2010.

SILVA, G. E.; OLIVEIRA, G. J.; MACEDO, M. A. S.; MARQUES, J. A. V. C. Análise do Impacto do Controle Familiar sobre a qualidade das Informações Contábeis no Brasil: Um estudo com foco na análise de relevância do lucro. **Revistas de Finanças Aplicadas**, v. 4, n. 1, p. 1-30, 2015.

SOUSA, E. F.; SOUSA, A. F.; DEMONIER, G. B. Adoção das IFRS no Brasil: Efeitos no Conservadorismo Contábil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 10, n. 2, p. 136-147, 2016.

SOUZA, M. A.; VERGILINO, C. S. Um perfil do profissional contábil na atualidade: Estudo Comparativo entre conteúdo de ensino e exigências do mercado. **Revista Administração: Ensino & Pesquisa**, v. 13, n. 1, p. 183-223, 2012.

TRETIN, G. N. S.; DOMINGUES, M. J. C. S.; CASTRO, D. R. M. S. Percepção dos alunos de Ciências Contábeis sobre a Ética Profissional. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos**, Curitiba, 2008

WOO, C. J. **Personally Responsible**, 2003. Disponível em: <http://bized.aacsb.edu/articles/2003/may/personally-responsible>.

Questões do instrumento de pesquisa: 17. Os prédios de uma determinada empresa estavam programados para serem pintados em 2016. No entanto, o gerente geral observou que o lucro da empresa estava muito acima do que foi estipulado para o orçamento de 2015. O diretor decidiu então que o trabalho de pintura seria realizado no próprio ano de 2015 pelo valor de R\$250.000,00. Isso acarretaria na diminuição do lucro e no atendimento do orçamento de 2015. 18. O gerente geral ordenou a todos os funcionários da empresa que

adiassem os gastos ligados a viagens, publicidade, contratações e manutenções para o próximo período contábil. Tal medida foi feita com o objetivo de que a empresa pudesse alcançar os lucros que foram orçados. O montante esperado pela redução dos gastos seria em torno de R\$250.000,00. A despesa foi adiada de novembro, dezembro até janeiro, a fim de atingir o objetivo anual. **19.** Em 15 de dezembro, um funcionário da empresa enviou um pedido de R\$4.000,00 de material de escritório e eles foram entregues em 29 de dezembro. Esse pedido foi um erro, uma vez que o gestor havia ordenado que não fossem incorridas despesas discricionárias para o restante do ano fiscal, e o manual da política contábil indica que o material de escritório deve ser registrado como uma despesa quando entregue. A divisão de gestão percebeu o que aconteceu, no entanto, para corrigir o erro, ordenou ao departamento de contabilidade que não registrasse a fatura até fevereiro. **20.** Em setembro, o diretor geral percebeu que a empresa precisaria de um forte desempenho no último trimestre do ano para alcançar seus objetivos orçamentários. **A)** Decidiu então implementar um programa de vendas que oferecesse condições de pagamento liberais para antecipar algumas vendas que normalmente ocorreriam no próximo ano. Os clientes, aceitando a entrega no quarto trimestre, não teriam que pagar a fatura por 120 dias. **B)** Ele instruiu a fábrica a trabalhar horas extras em dezembro para que tudo o que fosse possível pudesse ser enviado até o final do ano. **21.** No início de dezembro de 2015, o diretor geral percebeu que a divisão excederia suas metas de lucros orçadas para o ano. **A)** Então pediu ao controlador da divisão que pagasse antecipadamente algumas despesas (por exemplo: quartos de hotel, despesas de exibição) para uma grande feira comercial em março de 2016 e para efetua-los como despesa de 2015. Montante de R\$270.000,00. **B)** Também pediu ao controlador da divisão que desenvolvesse alguma estratégia para aumentar a reserva para obsolescência de inventário (estoques ou imobilizado). Ao tomar uma visão pessimista das perspectivas futuras do mercado, o controlador conseguiu identificar R\$1.000.000,00 em produtos acabados que a contabilidade conservadora diria que deveria ser totalmente reservada (ou seja, baixada), embora o gerente geral estivesse confiante de que o estoque ainda seria vendido em uma data posterior no preço próximo ao preço total. **22.** Em julho de 2015, a gerente geral notou que os custos de sucata na fábrica estavam ocorrendo bem antes do planejado. Para que a alta administração não ficasse alarmada, o gerente geral ordenou que o controlador da divisão "acobertasse" a maior parte dos custos de sucata em outras contas de despesas em que eles não seriam percebidos. Durante o resto do ano, o controlador acobertou aproximadamente R\$200.000,00 de custos de sucata. Efeito sobre o lucro líquido: zero. **23.** Em novembro de 2015, uma divisão estava se esforçando para atender ao orçamento. O gerente geral chamou uma empresa de consultoria que estava fazendo algum trabalho para a divisão e pediu que a empresa não enviasse uma fatura pelo trabalho realizado até o próximo exercício financeiro. O parceiro concordou. Trabalho estimado feito, mas não faturado: **A)** R\$ 30.000,00. **B)** R\$ 500.000,00. **24.** O gerente geral teve uma ideia para um novo produto. Ele pediu as pessoas do *marketing* que realizassem entrevistas em grupos focais e um estudo de campo para determinar o potencial do mercado e pediu também ao seu controlador para estimar os custos de entrar no mercado. As projeções prometiam apenas um retorno de 22%, quando o retorno desejado para seu negócio era de 35%. No entanto, ainda convencido de que o produto era uma boa ideia, o gerente "aumentou" as projeções de vendas e "raspou" as estimativas de custo para mostrar um retorno previsto de 35%. Os superiores do gerente estavam preocupados com outros problemas, e eles não questionaram as projeções. Mesmo assim o novo produto foi aprovado. **A)** Após seis meses de vendas, o produto obteve um retorno de 22%. **B)** Após seis meses de vendas, o produto obteve um retorno de 35%.