



**9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**  
São Paulo/SP 26 e 27 julho de 2012

## **CONTABILIDADE CRIATIVA: GERENCIAMENTO DE RESULTADOS E SEUS ASPECTOS ÉTICOS**

**Alessandra Gois Gadelha Dias**

Universidade de Brasília

**José Humberto da Cruz Cunha**

Universidade de Brasília

**Isabel Cristina Henriques Sales**

Universidade de Brasília

### **RESUMO**

O objetivo do presente artigo é observar as percepções e opiniões existentes entre Auditores e Acadêmicos da área contábil sobre a Contabilidade Criativa e suas implicações éticas. A metodologia utilizada foi a aplicação de questionário para os acadêmicos de algumas faculdades e universidades de Brasília e para os auditores independentes de duas grandes empresas intituladas Big Four. O questionário é formado por onze perguntas fechadas e de múltipla escolha e utiliza a escala *Likert* quando pertinente. Algumas perguntas presentes no questionário, como a seis, a sete e a dez, estavam relacionadas entre si e essas objetivavam saber se o respondente manteria a mesma opinião diante delas e se eles estavam mais voltados a concordar ou discordar da prática de Contabilidade Criativa. Os resultados obtidos apontaram que, ao longo do questionário, os acadêmicos mantiveram a mesma linha de pensamento, havendo, assim, pouca variação entre as respostas. Já os auditores oscilaram mais nas respostas em relação às perguntas que tratavam do mesmo tema, porém, não se pode concluir qual o motivo dessa mudança de opinião. Tendo como base a última questão do questionário, onde é desenhada uma situação de fraude, foi visto que a maioria dos respondentes discorda de tal postura, porém, dez professores (vinte e quatro por cento) concordaram com a situação exposta.

### **1.INTRODUÇÃO**

A contabilidade tem como objetivo representar de maneira correta o estudo do patrimônio, suas mutações e suas respectivas análises, de forma que ela está intimamente ligada ao valor de uma empresa. No caso de companhias abertas que possuem ações negociadas nas bolsas de valores, os investidores e acionistas, teoricamente, confiam nas informações que a contabilidade pode fornecer para investir ou não em determinada companhia.

Porém, em um ambiente competitivo em que várias empresas estão inseridas, é comum que se procure por dispositivos e flexibilidade nas leis, normas e princípios para que se tornem líderes em seu campo de atuação. Alguns exemplos de empresas que já praticaram a contabilidade criativa são, no cenário mundial, a Enron e, no cenário nacional, o Banco

Santos. Apesar de essas empresas estarem associadas à fraude, elas iniciaram suas atividades com a contabilidade criativa.

Essas flexibilidades que os gestores procuram ao realizar a contabilidade em suas empresas fez surgir a contabilidade criativa, ou gerenciamento de resultados. Deve-se tomar cuidado com a prática da contabilidade criativa, pois, segundo Santos (2003), “práticas de Contabilidade criativa distorcem a informação contábil e é provável, inclusive, que seja essa a principal razão de sua existência, pois modifica ou induz a matriz de decisões dos usuários”. O autor ainda complementa dizendo que “a imensa gama de incentivos existentes ou a falta de sanções específicas para quem manipula informações contábeis, seja qual for o motivo, nos permitem inferir que o fenômeno da contabilidade criativa é de difícil erradicação. A isso deve ser acrescido que no futuro tais práticas deverão ser cada vez mais sofisticadas, o que nos faz prever que serão mais difíceis de identificar ou descobrir”.

Devido a uma série de escândalos envolvendo grandes empresas, vários países, principalmente Brasil e Estados Unidos, resolveram adotar práticas contábeis e leis mais severas objetivando reduzir e inibir a prática de maquiagem de balanços. Segundo Medeiros e Machado, o congresso americano aprovou a Lei Sarbanes-Oxley, “para evitar maiores prejuízos com a descapitalização das empresas e recuperar, assim, a credibilidade do mercado”. No Brasil uma das mudanças ocorridas se deu por meio da Resolução CFC nº 1.074/06 pela qual os auditores independentes ficaram obrigados a cumprir determinada pontuação relativa à educação profissional continuada. Outra mudança ocorrida, instituída pelo art. 31 da Instrução Normativa da CVM nº. 308, foi o rodízio de auditores.

No que se refere à Contabilidade Criativa, muitos autores e pesquisadores, como o Santos (2003), discutem os aspectos éticos que envolvem a prática dessa atividade. Estes acreditam que os auditores devem manter uma postura ética baseada nos códigos instituídos pelo Conselho Federal de Contabilidade (Código de Ética do Profissional Contabilista) e pelo *International Federation of Accountants* (Guias de Auditoria), uma vez que as informações passadas para os usuários externos devem ser confiáveis e de boa qualidade.

Os aspectos éticos devem ser levados em consideração sempre que o contador elaborar as demonstrações financeiras de uma empresa, pois deve se ter a consciência de que, dependendo da informação disponibilizada, haverá influência aos usuários dessa informação (acionistas, investidores, administradores). Da mesma forma, deve-se haver um cuidado por parte dos auditores independentes na confecção de um relatório/parecer, pois, além desses usuários externos da informação contábil confiarem na opinião emitida por eles, esse é a resposta final dessa classe de profissionais atestando que as informações contidas na contabilidade de uma empresa estão em conformidade e cumprindo as normas legais. Segundo Santos (2003), “o auditor conclui o parágrafo citado de seu parecer dizendo que as demonstrações contábeis estão ‘de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade’ ou ‘de acordo com as práticas emanadas da legislação societária’”. Sendo assim, deve-se procurar apresentar uma imagem correta, transparente e confiável do real patrimônio da empresa seguindo os aspectos éticos da profissão contábil de maneira que se possa passar a situação fidedigna da empresa aos interessados.

Frente ao que foi apresentado, tem-se o seguinte problema de pesquisa: qual é a opinião dos acadêmicos e dos auditores em relação à prática contábil? O presente artigo objetiva evidenciar, por meio de aplicação de questionário, as diferenças existentes entre as visões e opiniões dos Auditores Independentes e dos Acadêmicos da área contábil em relação à prática de gerenciamento de resultados e as implicações éticas envolvidas nesses.

## 2.REFERENCIAL TEÓRICO

Quem desconhece o conceito de Contabilidade Criativa ou *Earnings Management* corre o risco de associar tal conceito ao de fraude. Porém, apesar de muitos autores as tratarem como sinônimas, há uma linha tênue entre elas que as diferenciam.

Segundo Santos, (2003, p. 5), o termo *earnings management*, que pode ser traduzido para gerenciamento de resultados, “tem sido utilizado para referir-se ao processo mediante o qual os contadores aplicam os conhecimentos da norma contábil para manipular, de acordo com sua conveniência, os valores das demonstrações contábeis” ou ainda que “*earnings management* pode ser entendida como gerenciamento ou manuseio dos resultados, com a intenção de mostrar uma imagem diferente (estável no tempo, melhor ou pior) da entidade”.

Segundo Kraemer, (2004, p.3) “a contabilidade criativa é uma maquiagem da realidade patrimonial de uma entidade, decorrente da manipulação dos dados contábeis de forma intencional, para se apresentar a imagem desejada pelos gestores da informação contábil”.

Para Paulo; Martins; e Corrar (2007, p.2/3) contabilidade criativa pode ser definida como “a utilização de ações discricionárias por parte dos administradores para alterar a interpretação da realidade econômica e financeira da empresa”.

Matsumoto e Parreira (2007, p.4) afirmam que gerenciamento de resultados é “a manipulação formal das contas de resultado ou da atividade operacional, mediante escolhas discricionárias de práticas e estimativas contábeis com implicações no resultado financeiro e em acordo com os princípios e as normas contábeis”.

Segundo Oriol e Blake (2002, p. 9) “*la contabilidad creativa consiste en manipular la información contable para aprovecharse de los vacíos de la normativa existente y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración que esta ofrece*”.

O uso comum da contabilidade criativa vem da flexibilidade que o profissional que elabora as demonstrações financeiras (o contador) tem de escolher o melhor método e o melhor critério para determinada conta. Segundo Paulo (2007, p. 50), “os incentivos para a manipulação das informações contábeis são originados da regulamentação, contratos de dívidas, remuneração dos altos executivos e, emissão e negociação de títulos mobiliários”.

Quando não há leis e normas que impeçam o contador de utilizar determinados métodos e critérios para algumas contas, abre-se uma margem para que ele gerencie

resultados. Um dos maiores impactos causados por esse gerenciamento resultará em uma tomada de decisão equivocada por parte dos investidores e acionistas.

Quanto a fraude, a Resolução nº 820/97 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) determina como sendo: “o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”. Mas conforme a NBC TA nº 240, é “o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.” Iudicibus (2003, p. 111) aponta que fraude “significa enganar os outros em benefício próprio. Pode ser roubo, desfalque, estelionato, falsificação etc. Por exemplo, falsificação de documentos, apropriação indevida de bens, cálculos errados.”

De tal modo, tem-se que o que assemelha fraude e contabilidade criativa é que ambas são constituídas por ato intencional e estão relacionadas à manipulação de resultados, porém, o principal ponto que as diferencia é que a fraude está relacionada a atos ilegais como falsificação de documentos e registros errados na contabilidade, enquanto a contabilidade criativa se aproveita da flexibilidade de algumas leis em vigor, das normas de contabilidade e dos próprios princípios contábeis. Kraemer, (2004, p. 3) já afirmava que “O fenômeno da contabilidade criativa tem sido o resultado da flexibilidade de certas normas contábeis, a qual facilita a manipulação, o engano e a tergiversação da informação.”

Visto que contabilidade criativa é uma prática que não pode ser relacionada nem associada à fraude, e, portanto, não há o que se falar de ilegalidade, deve-se ver e levar em consideração os aspectos éticos envolvidos no gerenciamento de resultados.

Segundo Glock e Goldim (2003), “ética é o estudo geral do que é bom ou mau, correto ou incorreto, justo ou injusto, adequado ou inadequado”. Eles ainda a diferenciam da moral ao afirmar que a primeira não estabelece regras.

Para o Ghirdelli Júnior (2009), “ética vem do grego *ethos*, que quer dizer costumes e hábitos de um grupo, de um povo. Também de *ethos* vem etnia. Quando falamos em grupos étnicos estamos dizendo: aqueles que se comportam, em relação a uma série de coisas, de modo não só semelhante, mas peculiar”.

Diversos autores e estudiosos afirmam que ética é o estudo da moral e que também está relacionada com os costumes e os valores das pessoas inseridas em um determinado grupo ou ambiente. A maioria das pessoas consegue entender em um sentido amplo e geral o significado da palavra “ética”, mas poucas pessoas realmente sabem e conseguem conceituá-la. Neste sentido há, em muitas empresas, normas e códigos dizendo como ser ético ou como agir eticamente.

O código de ética profissional está presente em todos os lugares, independentemente da sua profissão, da sua empresa, da sua cidade e do seu Estado. Por meio da Resolução nº. 803/96, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou o Código de Ética Profissional do Contabilista. O objetivo desse código, descrito no artigo 1º, é “fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe”.

Dessa forma, tem-se um código para disciplinar a profissão contábil de maneira que os profissionais devem “exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais”, segundo o art. 3º inciso XVII.

Uma vez que gerenciamento de resultados pode não trazer clareza e transparência nas demonstrações contábeis, investidores e acionistas podem apresentar uma visão deturpada da real situação econômica e financeira de uma empresa. Por isso, aspectos éticos devem estar envolvidos na preparação dessas demonstrações para que se possa ter confiabilidade nas informações fornecidas pelas empresas.

Foi visto que a Contabilidade Criativa não está relacionada à fraude e que ela envolve a aplicação do conhecimento contábil, flexibilidade das normas contábeis e gerenciamento de resultados. De tal modo foi realizada uma pesquisa com o objetivo de saber a opinião dos profissionais contabilistas a respeito de gerenciamento de resultados e seus aspectos éticos.

### **3.PROCEDER METODOLÓGICO**

Para a realização desta pesquisa, do tipo qualitativa descritiva, escolheu-se a aplicação de questionário, objetivando observar as percepções e opiniões existentes entre auditores e acadêmicos da área contábil sobre a contabilidade criativa e suas implicações éticas. Esse questionário foi aplicado aos docentes do Centro Universitário de Brasília (CEUB), Centro Universitário do Distrito Federal (UDF), Universidade Católica de Brasília (UCB) e Universidade de Brasília (UnB). Com a mesma finalidade, esse questionário foi aplicado aos Auditores Independentes de duas grandes empresas intituladas Big Four, que preferiram ficar no anonimato.

O questionário é formado por 11 (onze) perguntas fechadas e de múltipla escolha e utiliza a escala Likert da questão seis à onze. O uso dessa escala objetiva diferenciar e detectar o grau de concordância dos respondentes em relação aos temas abordados ao longo do questionário. O grau de concordância varia desde “concordo totalmente” até “discordo totalmente”. Esse possui perguntas que objetivam conhecer o perfil de quem está respondendo como área de formação, meio em que atua e tempo no exercício da profissão, bem como perguntas que tratam do grau de concordância do respondente em determinadas situações em relação ao tema abordado.

As perguntas contidas nesse questionário se baseiam em dois conceitos: o de gerenciamento de resultados, conceituado por Paulo (2003) e o de comportamento ético. Sendo assim, as respostas deveriam estar voltadas para esses conceitos e baseadas nesses, conforme instruções escritas no parágrafo introdutório do questionário. Foi realizado um pré-teste do questionário com um acadêmico da UnB e um auditor.

O questionário foi enviado a 70 acadêmicos e a 50 auditores. No total, por parte dos acadêmicos, houve 41 respostas e, por parte dos auditores, houve 35 respostas, obtendo um

retorno de respostas de 59% e 70%, respectivamente. O questionário foi aplicado por meio de correio eletrônico e impresso. O tempo de aplicação foi do dia 25 de setembro de 2011 ao dia 6 de novembro de 2011.

#### 4. RESULTADOS E ANÁLISES

Com base nos dados coletados por meio da aplicação do questionário, foram feitas análises para identificar possíveis diferenças de opiniões conforme o objetivo já exposto. Não obstante, deve-se deixar claro que houve limitação para a realização do artigo, uma vez que o fator tempo e a quantidade de questionários respondidos foram reduzidos. Ademais, as conclusões são restritas à amostra utilizada.

A seguir, é apresentado o Quadro 1 mostrando a participação dos respondentes separados por formação.

**Quadro 1:** Participação dos respondentes por formação.

| <b>Formação</b> | <b>QTD</b> | <b>%</b>   |
|-----------------|------------|------------|
| Contabilidade   | 65         | 86         |
| Administração   | 5          | 7          |
| Economia        | 3          | 4          |
| Engenharia      | 0          | 0          |
| Direito         | 2          | 3          |
| Outras          | 1          | 1          |
| <b>Total</b>    | <b>76</b>  | <b>100</b> |

Fonte: Elaboração própria

**Quadro 2:** Segregação dos respondentes segundo o meio em que atua.

| <b>Meio em que atua</b> | <b>QTD</b> | <b>%</b>   |
|-------------------------|------------|------------|
| Acadêmico               | 29         | 38         |
| Empresarial             | 30         | 29         |
| Ambos                   | 17         | 22         |
| <b>Total</b>            | <b>76</b>  | <b>100</b> |

Fonte: Elaboração própria

**Quadro 3:** Segregação dos respondentes segundo o tempo de profissão

| <b>Tempo de Profissão</b> | <b>QTD</b> | <b>%</b>   |
|---------------------------|------------|------------|
| Menos de 5 anos           | 21         | 28         |
| De 5 a 10 anos            | 24         | 32         |
| De 10 a 15 anos           | 10         | 13         |
| De 15 a 20 anos           | 10         | 13         |
| Mais de 20 anos           | 11         | 14         |
| <b>Total</b>              | <b>76</b>  | <b>100</b> |

Fonte: Elaboração própria

As três primeiras perguntas objetivaram conhecer o perfil do respondente de forma a esclarecer sua área de formação; em que meio trabalha (se no acadêmico ou no empresarial); e há quanto tempo exerce sua profissão. A grande maioria dos respondentes, aproximadamente 85%, é formada em contabilidade. Desses 85%, 18% já ouviram falar em contabilidade criativa, mas não sabem exatamente o que é, 5% nunca ouviram falar do assunto e 59% já trabalharam, estudaram ou a área em que trabalha está relacionada ao tema. A intenção ao saber se o profissional atuava no meio acadêmico ou empresarial é buscar conhecer se esse tem uma visão prática, vivenciada no meio empresarial, ou uma visão mais teórica, visualizada pelos acadêmicos.

**Quadro 4:** Participação dos respondentes em relação ao conhecimento do conceito de ética.

| <b>Pergunta 4</b> | <b>Auditoria</b> | <b>Acadêmicos</b> |
|-------------------|------------------|-------------------|
| Concordo          | 31               | 31                |
| Imparcial         | 2                | 5                 |
| Não concordo      | 2                | 5                 |

**Fonte:** Elaboração própria

A quarta pergunta buscou saber se os respondentes conhecem o que é ética. Foi dado um conceito de ética, tirado de um trabalho realizado pela Universidade Federal de Santa Catarina, de forma que se respondesse se concordava ou não com aquele conceito. A maioria, cerca de 80%, respondeu que concordava.

**Quadro 5:** Participação dos respondentes em relação ao conhecimento do conceito de contabilidade criativa.

| <b>Pergunta 5</b>                                  | <b>Auditoria</b> | <b>Acadêmicos</b> |
|--|------------------|-------------------|
| Sim, mas não sei exatamente o que é.               | 15               | 6                 |
| Sim, a área que trabalho está relacionada ao tema. | 9                | 8                 |
| Sim, já trabalhei ou estudei a respeito            | 8                | 25                |
| Não, nunca ouvi falar.                             | 3                | 2                 |

**Fonte:** Elaboração própria

A quinta pergunta procurou saber se o participante já havia ouvido falar de gerenciamento de resultados. Para os auditores, a maioria já tinha ouvido algo a respeito, mas não sabiam o que exatamente é e representa esse conceito. Para os professores, a resposta foi um pouco diferente. A maioria respondeu que já tinha trabalhado ou estudado a respeito desse tema. De modo geral, poucos respondentes, três auditores e dois professores, nunca ouviram falar sobre gerenciamento de resultados. Dos professores que desconheciam sobre o assunto, um é formado em Direito, atua só no meio acadêmico e exerce sua profissão entre cinco a dez anos; e o outro é formado em contabilidade, atua tanto no meio acadêmico quanto no empresarial e também exerce sua profissão entre cinco a dez anos. Para aqueles auditores que desconheciam sobre Contabilidade Criativa, dois trabalham a menos de cinco anos na área e um trabalha entre dez e quinze anos.

**Quadro 6:** Participação dos respondentes quanto ao seguimento rigoroso das leis.

| <b>Pergunta 6</b>     | <b>Auditoria</b> | <b>Acadêmicos</b> |
|-----------------------|------------------|-------------------|
| Concordo Totalmente   | 21               | 26                |
| Concordo Parcialmente | 13               | 13                |
| Imparcial             | 0                | 0                 |
| Discordo Parcialmente | 0                | 1                 |
| Discordo Totalmente   | 1                | 1                 |

**Fonte:** Elaboração própria

A sexta pergunta objetiva saber qual o grau de concordância dos respondentes em relação à pergunta: “Você acredita que as leis devem ser seguidas rigorosamente?”. A maioria, em torno de 60%, respondeu que concorda totalmente com o questionamento. Duas pessoas responderam que discordam totalmente e uma que discorda parcialmente que as leis devem ser seguidas rigorosamente. Dentre elas, o mesmo professor formado em Direito que respondeu à pergunta anterior dizendo que nunca ouviu falar de contabilidade criativa respondeu que discorda totalmente que as leis devem ser seguidas rigorosamente. Outro acadêmico, com menos de cinco anos de profissão, respondeu que discorda parcialmente da pergunta feita. Um auditor, que também exerce sua profissão a menos de cinco anos, respondeu, assim como o professor formado em Direito, que discorda totalmente da pergunta feita.

**Quadro 7:** Participação dos respondentes quanto à possibilidade de procurar brechas nas leis.

| <b>Pergunta 7</b>     | <b>Auditores</b> | <b>Acadêmicos</b> |
|-----------------------|------------------|-------------------|
| Concordo Totalmente   | 14               | 19                |
| Concordo Parcialmente | 12               | 12                |
| Imparcial             | 2                | 1                 |
| Discordo Parcialmente | 5                | 6                 |
| Discordo Totalmente   | 2                | 3                 |

**Fonte:** Elaboração própria

A sétima pergunta foca o grau de concordância dos respondentes com relação à procura por brechas nas leis. Esta pergunta está diretamente relacionada à anterior. Espera-se que aqueles que responderam acreditar que a lei deve ser seguida rigorosamente supostamente responderão que não procurariam brechas nas leis para solucionar os casos a seu favor. Porém, observou-se o contrário. A maioria, aproximadamente 70%, diz concordar de alguma forma em pesquisar brechas nas leis. O professor formado em Direito manteve sua postura e concordou com tal prática, demonstrando não ser a favor de seguir as leis rigorosamente para poder, assim, buscar tais brechas para solucionar seus casos. Da mesma forma, o auditor que respondeu discordar totalmente do rigor com que as leis devem ser seguidas, manteve sua postura e concordou totalmente que é possível procurar brechas nas leis.



**Quadro 8:** Participação dos respondentes quanto à mudança de critério de provisionamento (gerenciamento de resultados).

| <b>Pergunta 8</b>     | <b>Audítores</b> | <b>Acadêmicos</b> |
|-----------------------|------------------|-------------------|
| Concordo Totalmente   | 3                | 3                 |
| Concordo Parcialmente | 3                | 7                 |
| Imparcial             | 7                | 3                 |
| Discordo Parcialmente | 5                | 7                 |
| Discordo Totalmente   | 17               | 21                |

Fonte: Elaboração própria

A oitava questão trata de gerenciamento de resultados segundo o conceito dado por Paulo (2003). O fato de a Cia XYZ poder mudar seu critério de provisionamento sem que haja impedimento legal está associada ao conceito do autor ao afirmar que gerenciamento de resultados “ocorre quando os administradores utilizam do seu julgamento sobre as escolhas contábeis dentro dos limites legais”. Conforme mencionado no parágrafo introdutório do questionário, os respondentes deveriam se basear em tal, bem como no de comportamento ético, para responder às questões. Uma parcela dos respondentes, cerca de 50%, discordou totalmente dessa prática, demonstrando não concordarem com a prática de gerenciamento de resultados. Tanto professor formado em Direito e o formado em Contabilidade, mencionados nas questões anteriores, responderam ser indiferentes nessa questão por não conhecerem a respeito do assunto conforme suas respostas dadas na pergunta cinco. Dos três auditores que nunca ouviram falar de contabilidade criativa, um concordou totalmente e os outros dois discordaram totalmente com a prática de gerenciamento de resultados.

**Quadro 9:** Participação dos respondentes quanto ao aumento das despesas de natureza não operacional (gerenciamento de resultados).

| <b>Pergunta 9</b>     | <b>Audítores</b> | <b>Acadêmicos</b> |
|-----------------------|------------------|-------------------|
| Concordo Totalmente   | 3                | 3                 |
| Concordo Parcialmente | 9                | 8                 |
| Imparcial             | 10               | 2                 |
| Discordo Parcialmente | 3                | 7                 |
| Discordo Totalmente   | 10               | 21                |

Fonte: Elaboração própria

A nona pergunta, assim com a oitava, também trata de gerenciamento de resultados segundo o conceito definido no parágrafo introdutório do questionário. Nesta questão, o gerenciamento de resultados está no aumento das despesas de natureza não operacional, como doações. Esse é um exemplo de contabilidade criativa, pois o administrador da Cia ABC utilizou seus conhecimentos para alterar a situação patrimonial da empresa e, assim, alterou o resultado, por meio da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), sem infringir nenhuma lei ou norma vigente. Os mesmos acadêmicos que responderam discordar totalmente e parcialmente na questão anterior também responderam dessa forma para essa pergunta. Já os auditores que responderam concordar de alguma forma com a pergunta anterior responderam discordar de alguma forma desta e vice-versa. Não se pode afirmar certamente o motivo dessa

mudança de opinião por parte dos auditores entre essa pergunta e a anterior, já que ambas estão relacionadas a gerenciamento de resultados.

**Quadro 10:** Participação

dos respondentes em relação ao grau de concordância com a afirmação “o que a lei não proíbe ela permite”.

| <b>Pergunta 10</b>    | <b>Auditores</b> | <b>Acadêmicos</b> |
|-----------------------|------------------|-------------------|
| Concordo Totalmente   | 6                | 13                |
| Concordo Parcialmente | 19               | 17                |
| Imparcial             | 2                | 2                 |
| Discordo Parcialmente | 3                | 8                 |
| Discordo Totalmente   | 5                | 1                 |

Fonte: Elaboração própria

A décima pergunta objetiva saber o grau de concordância dos respondentes em relação à afirmação: “o que a lei não proíbe ela permite”. A maioria, aproximadamente 70%, diz concordar de alguma forma com a afirmação. Fazendo-se uma relação com a sétima pergunta, que trata da possibilidade de se procurar brechas nas leis, as mesmas pessoas que concordaram com ela deveriam concordar com esta também, pois estão ligadas pelo mesmo entendimento - quem acredita que é possível procurar brechas nas leis também deveria concordar com afirmação de que o que a lei não proíbe, ela permite. Dessa forma, dos auditores que responderam a essa pergunta, sete discordaram de alguma forma da sétima pergunta e concordaram com esta afirmação, e vice-versa. Os acadêmicos mantiveram as mesmas respostas, só diferenciando o grau, se totalmente ou parcialmente, mas a quantidade de respostas para os que concordaram de alguma forma na pergunta sete e os que concordaram de alguma forma nesta questão é a mesma.

**Quadro 11:** Participação dos respondentes em relação à aceleração da produção e das vendas no final do exercício (a situação exposta é um exemplo de fraude)

| <b>Pergunta 11</b>    | <b>Auditores</b> | <b>Acadêmicos</b> |
|-----------------------|------------------|-------------------|
| Concordo Totalmente   | 0                | 3                 |
| Concordo Parcialmente | 4                | 7                 |
| Imparcial             | 6                | 3                 |
| Discordo Parcialmente | 9                | 3                 |
| Discordo Totalmente   | 16               | 25                |

Fonte: Elaboração própria

A décima primeira pergunta, a última do questionário, já não está relacionada a gerenciamento de resultados e sim a fraude. Logo, a resposta esperada para essa questão era “discordo totalmente”, podendo-se até “discordo parcialmente”. A maioria, quase 70%, respondeu discordar de alguma forma. Dos que concordaram de alguma forma, dez são acadêmicos e quatro são auditores. Desses quatro auditores que concordaram de alguma forma com a situação exposta, um é formado em economia e o outro em computação, por

isso, pode-se dizer que eles, talvez, não tenham conhecimento específico em relação ao tema. Dos dez professores que concordaram com a prática desenhada nessa pergunta, oito são formados em contabilidade, um em economia e um em administração. Uma relação que se pode fazer dessa questão com as perguntas oito e nove, que tratam de gerenciamento de resultados, é que desses dez professores, sete concordaram com essa prática (fraude) e discordaram da prática de gerenciamento de resultados. De maneira geral, pode-se inferir que os acadêmicos desconhecem exemplos práticos relacionados à fraude.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Pôde-se perceber por meio da aplicação do questionário que as respostas dos auditores independentes e dos acadêmicos da área contábil foram parecidas. A maioria dos respondentes é formada em contabilidade, reconheciam o conceito de ética exposto na pergunta e já tinham ouvido falar de gerenciamento de resultados.

De maneira geral, os auditores, em sua maioria, discordaram da prática de gerenciamento de resultados e, principalmente, do exemplo de fraude presente na última questão do questionário. Porém, eles apresentaram algumas respostas contraditórias em relação às perguntas oito e nove, uma vez que muitos mudaram de opinião discordando de alguma forma (totalmente ou parcialmente) do exposto na questão oito e concordando de alguma forma com a questão nove, sendo que ambas estão relacionadas a gerenciamento de resultados.

Já os acadêmicos mantiveram suas respostas praticamente iguais ao longo das questões, por exemplo, da mesma forma que discordaram na questão oito, também discordaram na questão nove a respeito da prática de contabilidade criativa. Porém, muitos até poderiam saber o que é fraude e conhecer sua teoria, mas eles não pareceram entender que a última questão se tratava de fraude, devido à quantidade de pessoas (dez) que concordaram com essa prática, mesmo que a maioria tenha discordado da situação exposta. Pode-se concluir com isso que, provavelmente, os acadêmicos apresentam visões mais teóricas e menos práticas, tendo em vista que muitos não reconheceram a fraude apresentada na última questão.

Algumas perguntas, como a sete e a dez, estavam diretamente relacionadas entre si de forma que, dependendo das respostas, poder-se-ia ter uma idéia de que quais seriam as respostas para as perguntas oito e nove, que tratam de gerenciamento de resultados. Sendo assim, se os respondentes colocassem “concordo” que é possível procurar brechas na lei e o que a lei não proíbe ela permite, então esses estariam voltados a também concordar com a prática de gerenciamento de resultados. Não obstante, poucos respondentes mantiveram essa linha de pensamento, ou seja, a maioria respondeu que concordavam com o apresentado nas questões sete e dez, mas discordaram da prática da contabilidade criativa.

Tendo em vista que o auditor independente ao emitir a sua opinião em forma de Parecer de Auditoria favorável está atestando que todas as informações contábeis divulgadas pela empresa estão em conformidade com a lei, então é de se esperar que esse mesmo Auditor

adote a postura de que as leis devem ser seguidas rigorosamente ao invés de buscar suas brechas, pois caso isso aconteça, estará permitindo que a empresa gerencie resultados impactando, assim, na visão que seus investidores terão dessa empresa. Porém, pôde-se notar que alguns auditores adotaram uma postura de certa forma antiética, deixando a entender que concordavam com a possibilidade de se procurar brechas nas leis e com a prática de gerenciamento de resultados. Isso pode ser preocupante, pois, futuramente, esses auditores emitirão pareceres que poderão não condizer com a real situação da empresa induzindo os investidores a uma decisão e opinião equivocadas.

## REFERÊNCIAS

- AMAT, O; BLAKE, J. **Contabilidad Creativa**. 3. ed. Barcelona: Gestión 2000
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **NBC TA 240** - Responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCTA240.pdf>. Acesso em: 29 set 2011
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Resolução nº 803**, de 20 de novembro de 1996. Aprova o código de ética profissional do contabilista - CEPC. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, DF, 10 out. 1996. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_803.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc)>. Acesso em: 29 set 2011.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). **Resolução nº 820 de 1997** que aprovou a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Disponível em: [http://www.google.com.br/url?url=http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/res\\_820.doc&rct=j&sa=U&ei=E6KETs7XNoitgf477U8&ved=0CBQQFjAC&q=resolu%C3%A7%C3%A3o+820/97&usq=AFQjCNFkZiZGVV6a6R3VH5Y\\_X8StRBmwMQ](http://www.google.com.br/url?url=http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/res_820.doc&rct=j&sa=U&ei=E6KETs7XNoitgf477U8&ved=0CBQQFjAC&q=resolu%C3%A7%C3%A3o+820/97&usq=AFQjCNFkZiZGVV6a6R3VH5Y_X8StRBmwMQ) Acesso em: 29 set 2011
- GHIRALDELLI JÚNIOR, P. **O que é ética?** Disponível em: <http://ghiraldelli.wordpress.com/2009/09/03/etica/>. Acesso em: 2 nov 2011.
- GLOCK R. S.; GOLDIM, J. R. **Ética Profissional é Compromisso Social**. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/bioetica/eticprof.htm>. Acesso em: 2 nov 2011
- IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Dicionário de termos de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade Criativa Maquiando as Demonstrações Contábeis**. 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: [http://www.google.com.br/url?url=http://artigocientifico.uol.com.br/uploads/artc\\_114840856\\_1\\_67.doc&rct=j&sa=U&ei=dHiETvqKLcT20gHNutAL&ved=0CBwQFjAH&q=Contabilidade+Criativa+maquiando+as+Demonstra%C3%A7%C3%B5es+Cont%C3%A1beis&usq=AFQjCNHeV2gW5ilNV9iViqbQSuvwSo8h1A](http://www.google.com.br/url?url=http://artigocientifico.uol.com.br/uploads/artc_114840856_1_67.doc&rct=j&sa=U&ei=dHiETvqKLcT20gHNutAL&ved=0CBwQFjAH&q=Contabilidade+Criativa+maquiando+as+Demonstra%C3%A7%C3%B5es+Cont%C3%A1beis&usq=AFQjCNHeV2gW5ilNV9iViqbQSuvwSo8h1A). Acesso em 29 set 2011.
- MATSUMOTO, A. S; PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e conseqüências. **UnB Contábil** – UnB, Brasília, vol. 10, no 1,



**9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**  
São Paulo/SP 26 e 27 julho de 2012

jan/jun – 2007. Disponível em: [http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewFile/151/pdf\\_105](http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/viewFile/151/pdf_105) Acesso em: 29 set 2011.

MEDEIROS, Letícia Silva; MACHADO, Silvana de Borba Zorn. Um estudo sobre os impactos da Lei Sarbanes – Oxley na área de auditoria interna de uma empresa brasileira com ações negociadas nos Estados Unidos. **Congresso CFC**. Disponível em: [http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/555.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/555.pdf). Acesso em 14 dez 2011.

PAULO, Edilson; MARTINS, E.; CORRAR, Luiz João. Detecção do Gerenciamento de Resultados pela Análise do Diferimento Tributário. **Revista de Administração de Empresas (RAE)**; São Paulo, Brasil, nº 1, p. 46-59, Jan/Mar. 2007. Disponível em: [http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590\\_S0034-75902007000100005.pdf](http://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S0034-75902007000100005.pdf). Acesso em: 29 set 2011

SANTOS, Ariovaldo dos; GUEVARA-GRATERÓN, Iván Ricardo. Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, Brasil, v. Ano XIV, n. 32, p. 7-22, 2003. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772003000200001&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772003000200001&script=sci_arttext). Acesso em: 29 set 2011.

Wikipédia, A enciclopédia Livre. **Conceito de Ética**. Disponível em: [http://pt.wikipedia.org/wiki/%C3%89tica#Defini.C3.A7.C3.A3o\\_e\\_objeto\\_de\\_estudo](http://pt.wikipedia.org/wiki/%C3%89tica#Defini.C3.A7.C3.A3o_e_objeto_de_estudo). Acesso em: 1 nov 2011.

## APÊNDICE A: Questionário aplicado aos acadêmicos e auditores

### Questionário

O objetivo dessa pesquisa é identificar eventuais diferenças entre as opiniões dos acadêmicos, representados pelos professores de diversas universidades e centros universitário de Brasília, e pelos auditores, representados pelos profissionais de Auditoria, sobre o assunto: ética e gerenciamento de resultados. Diante disso e com base nos conceitos a seguir responda.

**Gerenciamento de Resultados:** Ocorre quando os administradores utilizam do seu julgamento sobre as escolhas contábeis dentro dos limites legais, ou seja, a escolha das práticas adotadas está de acordo com as normas contábeis vigente. (Edilson Paulo)

**Comportamento ético:** um comportamento ético precisa se apoiar em regras passíveis de justificação perante um público geral e é o respeito aos valores morais intrínsecos num determinado grupo profissional, em que tais regras precisam ser apreciadas, respeitadas e aceitas por todos.

1. Qual a sua área de formação? (Assinale a opção que melhor se enquadrar e caso sua área de formação não esteja em nenhuma das alternativas marque a opção “Outras” e coloque sua área de formação).
  - a) Contabilidade; (b) Administração; (c) Economia; (d) Engenharia; (e) Direito; (f) Outras
2. Você é do meio acadêmico (professor) ou empresarial (auditor)?
  - (a) Acadêmico; (b) Empresarial; (c) Ambos.
3. Há quantos anos você exerce sua profissão? (Se você respondeu “Ambos” na pergunta anterior, assinale a opção cuja profissão você exerce a mais tempo).
  - a) Menos de 5 anos; (b) De 5 a 10 anos; (c) De 10 a 15 anos; (d) De 15 a 20 anos; (e) Mais de 20 anos.
4. Ética é a ciência do comportamento moral dos homens em sociedade e é o conjunto de normas de comportamento e formas de vida através do qual o homem tende a realizar o valor do bem ([www.inf.ufsc.br](http://www.inf.ufsc.br)).  
Ter um comportamento ético é ter atitudes que estejam de acordo e dentro dos limites da moral dos homens. Você concorda com este conceito?
  - a) Concordo. Está dentro do conceito que conheço.
  - b) Imparcial.
  - c) Não concordo. O conceito que entendo não está relacionado com o mencionado nesta questão.
5. Você já ouviu falar em gerenciamento de resultados, contabilidade criativa ou *earnings management*?
  - a) Sim, mas não sei exatamente o que é.
  - b) Sim, a área que trabalho está relacionada ao tema.

- c) Sim, já trabalhei ou estudei a respeito.  
d) Não, nunca ouvi falar.
6. Você acredita que as leis devem ser seguidas rigorosamente? (Assinale a opção que melhor se enquadre ao seu grau de concordância em relação à pergunta feita).
- a) Concordo Totalmente  
b) Concordo Parcialmente  
c) Indiferente  
d) Discordo Parcialmente  
e) Discordo Totalmente
7. Você acredita que é possível procurar brechas nas leis para solucionar os casos a nosso favor? (Assinale a opção que melhor se enquadre ao seu grau de concordância em relação à pergunta feita).
- a) Concordo Totalmente  
b) Concordo Parcialmente  
c) Indiferente  
d) Discordo Parcialmente  
e) Discordo Totalmente
8. A Cia XYZ iniciou o exercício com um critério de provisionamento para contingência. Considerando que não existe impedimento legal, perto do final do exercício, apesar das Demonstrações Financeiras já divulgadas durante os trimestres, a Cia XYZ decidiu alterar o seu critério, de forma a aumentar a despesa de contingência para diminuir o lucro a ser tributado. No seu ponto de vista, qual é o seu grau de concordância em relação a tal atitude?
- a) Concordo Totalmente;  
b) Concordo Parcialmente;  
c) Indiferente;  
d) Discordo Parcialmente;  
e) Discordo Totalmente.
9. A Cia ABC, fabricante de automóveis, resolveu no final do exercício social aumentar as despesas de natureza não operacional dedutíveis em sua Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para reduzir o seu lucro e, assim, recolher menos tributo. Julgando que isso seria possível, qual é o seu grau de concordância em relação a tal atitude?
- a) Concordo Totalmente;  
b) Concordo Parcialmente;  
c) Indiferente;  
d) Discordo Parcialmente;  
e) Discordo Totalmente.
10. Você concorda com a afirmação de que “*O que a lei não proíbe ela permite*”?
- a) Concordo Totalmente;  
b) Concordo Parcialmente;  
c) Indiferente;  
d) Discordo Parcialmente;  
e) Discordo Totalmente.



**9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**  
São Paulo/SP 26 e 27 julho de 2012

11. A Cia LMN, fabricante de bolsas e sapatos, acelerou a produção e as vendas de seus produtos no final do exercício de forma a aumentar seu Contas a Receber (se forem vendas a prazo) ou seu Disponível (se forem vendas a vista), não se preocupando com qualidade dos pagadores e/ou qualidade de seu produto, como faz de costume. Sabendo-se que um aumento do Ativo Circulante aumentará o Índice de Liquidez Corrente e que os investidores da Cia LMN acreditam que a saúde da empresa está ligada a um bom índice de liquidez corrente, você concorda com tal atitude, sabendo que os produtos podem retornar à loja no mês seguinte?
- a) Concordo Totalmente;
  - b) Concordo Parcialmente;
  - c) Indiferente;
  - d) Discordo Parcialmente;
  - e) Discordo Totalmente.