

PRÁTICAS DE GERENCIAMENTO DE RESULTADOS: PERCEPÇÃO DE DISCENTES DE UMA IFES

Autoria

Maycon Henrique Marques
Ciências Contábeis/UFV - Campus de Rio Paranaíba

Professor Orientador

Antônio Carlos Brunozi Júnior

Resumo

Nos últimos anos, diversas linhas de estudos têm abordado a temática de gerenciamento de resultados na literatura contábil. No entanto, notou-se que há uma grande escassez de pesquisas, principalmente quando tratam deste conteúdo considerando a percepção de discentes, docentes e até mesmo profissionais da área contábil, favorecendo a realização deste trabalho. Com base nisso, 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, metodologicamente, utilizou-se de uma Survey para a obtenção das informações, donde foi aplicado um questionário semiestruturado aos discentes, baseado na literatura com ênfase, sobretudo, no trabalho de Bruns e Merchant (1990). Os resultados encontrados evidenciaram que há precariedade de conhecimentos por parte dos alunos quanto as prática de gerenciamento de resultados. Notoriamente, destacou-se, pelos resultados, que somente 51,96% dos discentes já ouviram algo relacionado. Além disso, percebeu-se que 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 públicas e privadas de ensino, de modo que analisem os conteúdos explanados em sala de aula, favorecendo futuramente a formação de profissionais capacitados para atender às demandas do mercado de trabalho, e realizando suas atividades baseadas na ética e na não manipulação intencional de resultados.

Ensino, Pesquisa e Capacitação Docente em Administração

**PRÁTICAS DE GERENCIAMENTO DE RESULTADOS: PERCEPÇÃO DE
DISCENTES DE UMA IFES**

Resumo

Nos últimos anos, diversas linhas de estudos têm abordado a temática de gerenciamento de resultados na literatura contábil. No entanto, notou-se que há uma grande escassez de pesquisas, principalmente quando tratam deste conteúdo considerando a percepção de discentes, docentes e até mesmo profissionais da área contábil, favorecendo a realização deste trabalho. Com base nisso, 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, metodologicamente, utilizou-se de uma *Survey* para a obtenção das informações, donde foi aplicado um questionário semiestruturado aos discentes, baseado na literatura com ênfase, sobretudo, no trabalho de Bruns e Merchant (1990). Os resultados encontrados evidenciaram que há uma precariedade de conhecimentos por parte dos alunos quanto as prática de gerenciamento de resultados. Notoriamente, destacou-se, pelos resultados, que somente 51,96% dos discentes já ouviram algo relacionado. Além disso, percebeu-se que 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 públicas e privadas de ensino, de modo que analisem os conteúdos explanados em sala de aula, favorecendo futuramente a formação de profissionais capacitados para atender às demandas do mercado de trabalho, e realizando suas atividades baseadas na ética e na não manipulação intencional de resultados.

Palavras chave: Gerenciamento de Resultados; *Accruals*; Percepção de Discentes.

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).

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 (Cf. COELHO et al., 2017; CONSONI; COLAUTO; LIMA, 2017; MARIN, 2014; SOUTES; ALENCAR, 2013; KONRATH; SEIDLER; DECOURT, 2013; BURGSTÄHER; HAIL; LEUZ, 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.

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 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 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. 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 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.

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 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conceituando o Gerenciamento de Resultados

Segundo Matsumoto e Parreira (2007), apesar de ocorrer um consenso sobre a definição de gerenciamento de resultados (GR), a literatura expõe diferenciadas terminologias sobre este assunto. De acordo aos referidos autores, as expressões mais utilizadas pelos meios acadêmico e empresarial que equivalem ao GR são: gerenciamento de lucros, gerenciamento de dados contábeis e contabilidade criativa, sendo que todas estas definições são oriundas de um único termo anglo-saxônico denominado por *earning management*.

Independentemente das terminologias, o importante é conceituar o gerenciamento de resultados. Kuo Ning e Song (2012) e Merchant e Rockness (1994) conceituam o GR como uma prática de ganhos dos gestores, uma vez que eles agem em busca de interesses próprios. Dechow e Skinner (2000) acrescentam que o GR ocorre principalmente em empresas com deficiência de governança corporativa.

Bressan, Bressan e Silva (2016) acrescentam que o GR é o conjunto de decisões tomadas pelos gestores para a não exposição de fatos verídicos da empresa, uma vez que tais fatos ficam acobertados para a maximização de valor. Os autores alegam que esta prática atua diretamente na credibilidade das informações contábeis, pois as informações não retratam de maneira fiel e verdadeira a realidade da empresa, o que acaba colocando em risco a qualidade dos dados contábeis (Cf. GOULART, 2007).

Sobre o gerenciamento de resultados, é importante discorrer sobre os *accruals*. A principal definição para este termo é a diferença entre o lucro líquido e o fluxo de caixa (CHAN et al., 2001). Colauto e Beuren (2006) relatam que a expressão *accruals* se refere a provisões e/ou estimativas. Já Martinez (2008) afirma, em sua pesquisa, que todas as contas de resultado que forem consideradas para o cálculo do lucro e que não movimentam as disponibilidades são (ou podem ser) consideradas como *accruals*. Este autor ainda reforça que nada existe de errado no registro desses “*accruals*”, o único problema que pode vir a ocorrer é caso o gestor se utilize deles para valores superiores ou inferiores de maneira com que o lucro possa ser influenciado.

Sobrinho, Rodrigues e Neto (2014) mencionam que a literatura subdivide os *accrual* sem dois tipos, sendo eles: *accruals* discricionários e *accruals* não discricionários. Os *accruals* discricionários, de acordo com Lopes, Carvalho e Teixeira (2003), são tidos como positivos ou negativos, e são utilizados pelos gestores no intuito de se gerenciar resultados ou manipular os dados contábeis. Já os *accruals* não discricionários são os permitidos em lei, ou seja, eles representam de maneira fiel e íntegra a realidade do negócio e em momento algum induzem a prática do GR (TOIGO; CHIARELLO; KLANN, 2014).

Enfim, de um modo geral, percebeu-se que a prática do GR é de complexa mensuração, mas é alvo de diversos estudos da contabilidade financeira – principalmente em pesquisas com os *accruals* discricionários e não. Machado (2012) aponta que o GR surge em meio a um contexto de evidenciação de informações contábeis. Desde os primeiros estudos como o de Healy (1985) até estudos mais recentes (CUNHA; PICOLLI, 2017; MILLER; MARTINEZ, 2016), o tema não tem perdido sua importância, ganhando cada vez mais significância em meio aos pesquisadores.

2.2 Gerenciamento de Resultados na Literatura

2.2.1 Pesquisas sobre o Gerenciamento e as suas Diversas Aplicações

Após a conceituação e apresentação de contextos detalhados sobre o gerenciamento de resultados, o presente estudo apresenta as pesquisas empíricas realizadas sobre o tema. São vários os estudos realizados, garantindo a validade da abordagem desta pesquisa.

O tema GR é abordado há algum tempo, desde os pioneiros estudos de Healy (1985); Schipper (1989); Jones (1991); Dechow, Sloan e Sweeney (1995), e Healy e Wahlen (1999), que trabalharam com modelos quantitativos para a detecção dessas práticas. Desde então, as pesquisas avançaram com novas modelagens e abordagens como os estudos de: Consoni, Colauto e Lima (2017); Konrath, Soutes e Alencar 2016; Joia e Nakao (2014); Flores, Sampaio e Sales (2013); Seidler e Decourt (2013); García-Lara, Osma e Penalva (2012), e Pae (2005).

Com o desenvolvimento da literatura inicial do tema, o GR foi explorado nesses estudos sob diversas óticas, como: a relação com a adoção das normas internacionais de contabilidade, a governança corporativa, o comportamento estratégico organizacional, as taxas de auditoria cobradas, estudos bibliométricos, desempenho, remuneração, tributos, dentre outras aplicações. Para expor estas pesquisas, exploram-se alguns desses trabalhos e outros.

Coelho et al. (2017), pesquisaram a relação entre o GR e os estágios de insolvência em empresas listadas nas principais bolsas de valores do Brasil, Rússia, Índia e China - BRICS. A pesquisa mostrou que, na média, as empresas que estão em algum estágio de insolvência apresentaram um menor índice de crescimento, além de um menor retorno sobre os ativos. Concluiu-se também no estudo que quanto mais grave estava o estágio de insolvência, maior era o aumento das práticas de GR.

Mota, Silva Filho, Oliveira e Paulo (2017) verificaram em seus estudos se as empresas que apresentavam ações na BM&FBovespa gerenciavam resultados por meio dos *accruals* discricionários a fim de superar os lucros previstos pelos analistas financeiros. Os resultados da pesquisa evidenciaram que as empresas acabam gerenciando seus resultados no intuito de atingir os lucros previstos dos analistas de mercado.

Bispo et al. (2017) realizaram por meio de sua pesquisa um estudo bibliográfico dos principais artigos disponíveis na base *Web of Science* sobre as práticas de GR aliada as fusões e aquisições. Dentre os achados na pesquisa, pode-se destacar que diversos pesquisadores buscam avaliar os motivos pelos quais as empresas se utilizam da prática oportunista de GR. Outro ponto notado pelo estudo é que as companhias que apresentam o mesmo diretor têm mais chances de gerenciar os resultados, ou seja, diretores distintos tendem a reduzir o GR.

Por sua vez, Seidler e Decourt (2013) realizaram uma análise bibliométrica de estudos sobre o GR no período de 2006 a 2013. A pesquisa contou com uma amostra de 42 artigos publicados em 17 periódicos. A pesquisa mostrou que o tema GR ainda é pouco explorado no âmbito nacional, somente no ano de 2012 obteve-se 10 publicações referentes ao tema. Outro ponto encontrado na pesquisa foi que 38% dos autores são doutores, sendo que Martinez e Paulo são os autores de mais publicações no Brasil no período analisado.

Em suma, há a constatação que o gerenciamento de resultados é presente em diferentes abordagens, contextos e objetos. Sua presença é recorrente nos ambientes empresariais dos países.

2.2.2 As Pesquisas de Percepções sobre o Gerenciamento de Resultados

Os estudos empíricos acima citados em sua maioria tiveram uma abordagem quantitativa. No entanto, para este estudo buscou-se uma abordagem qualitativa, atentando-se à percepção de estudantes sobre as práticas de GR. Diante disso, são apresentadas algumas pesquisas semelhantes. Há de se destacar que o estudo de Bruns e Merchant (1990) foi pioneiro neste tipo de pesquisa e foi a base para o presente trabalho.

Sancovschi e Matos (2003) analisaram em seus estudos o que pensavam os profissionais de administração e contabilidade do Brasil quanto ao GR, comparando as respostas com a visão de administradores e contadores de empresas sediadas nos Estados Unidos (EUA). O estudo evidenciou que os profissionais entrevistados nos EUA, se mostraram mais condescendentes ao uso de decisões operacionais para o alcance dos lucros do que os profissionais do Brasil. Outro fator alcançado pelo estudo é que os contadores entrevistados nos EUA mostraram maior clareza no conhecimento sobre as manipulações contábeis do que os contadores brasileiros.

Oliveira et al. (2012) investigaram, em sua pesquisa, a opinião dos alunos do curso de mestrado em Ciências Contábeis quanto a prática de GR. A amostra do estudo foi composta pelos estudantes das seguintes universidades: Universidade de São Paulo (USP), Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Foi aplicado um questionário junto aos estudantes, o qual descrevia algumas práticas de GR, onde os entrevistados deveriam julgar de acordo com os seus conhecimentos. O principal resultado obtido pelas respostas dos estudantes foi a de que a prática tida considerada como antiética é aquela quando o GR ocorre para obtenção de benefícios pessoais particulares.

Marin (2014) buscou, por meio de seu estudo qualitativo, analisar os resultados das principais pesquisas empíricas no Brasil sobre o GR. O estudo foi composto de todas as teses e dissertações encontradas na biblioteca digital brasileira de teses e dissertações - BDTD. Os resultados mostraram que na maioria dos estudos as variáveis condicionantes à prática do GR eram: os honorários pagos aos auditores, além de separações entre propriedade e controle. Já por outro lado, as práticas que limitavam o GR nos estudos eram: a adoção da Sarbanes-Oxley – SOX, os auditores responsáveis pela auditoria pertencentes a uma das *Big Four* mais as práticas de governança corporativa. A autora percebeu que eram poucos os estudos que abordavam qualitativamente o GR.

Na literatura internacional também há alguns estudos que investigaram o GR sob abordagens qualitativas e percepções, sendo sobre: as percepções do GR e as origens nacionais (GEIGER et al., 2006; CLIKEMAN; GEIGER; O'CONNELL, 2001); as percepções de ética e o GR (SHAFER, 2015); as percepções de GR e o sexo (SHAWVER; CLEMENTS, 2015) e as sugestões de operacionalizações metodológicas e conceitos teóricos para estudar o GR mais detalhadamente ou qualitativamente (HEINZ; PATEL; HELLMANN, 2013).

Em resumo, apesar de haver literatura qualitativa sobre o GR, ainda é restrita e em desenvolvimento. Este cenário garante a justificativa e contribuição desta pesquisa, principalmente em âmbito nacional.

3 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).

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 e Rockness, 1994; Bruns e 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. No Quadro 1, são evidenciadas as indagações contempladas nesta pesquisa.

Quadro 1 - 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 (que foram 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.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 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 e BIN 2014; TRETIN, DOMINGUES e 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, Corrêa, Botelho e Santana (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.

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 informarem quanto às atualidades contábeis (Tabela 1).

Tabela 1 - Conhecimentos sobre as práticas de gerenciamento de resultados, amostra da pesquisa

Questionamentos	Sim	Não	Não tenho conhecimento suficiente para opinar
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 a pratica 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 pratica 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.

4.2 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 alunos 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 2.

Tabela 2 - Percepções sobre situações de GR, amostra da pesquisa:

Questões ⁱ	Moda	Desvio Padrão	Variância	Coeficiente 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 uma 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.

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, abstenendo-se de manifestar a opinião quanto ao ato ocorrido.

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, 23 A 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.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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, 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.

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.

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, torna-se 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, e demais temas discutidos.

REFERÊNCIAS

- 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, In: Congresso Iniciação Científica em Contabilidade, XI, 2014, São Paulo, SP. **Anais...** São Paulo, SP: Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade. 2014.
- BRESSAN, V. G. F.; BRESSAN, A. A.; SILVA, J. M. Gerenciamento de resultados em cooperativas no Brasil: Avaliando o *Income Smoothing* às filiadas do Sicredi. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.9, n.3, p. 283 – 300, 2016.
- BISPO, O. N. A.; MAIA, S. C; BARROS, L. E. V.; CARVALHO, F. M. Fusões, aquisições e gerenciamento de resultados: uma revisão sistemática envolvendo diferentes categorias analíticas. **Revista Organizações em Contexto**, v.13, n. 25, p. 51-97, 2017.
- BURGSTÄHLER, D. C.; HAIL, L.; LEUZ, C. The importance of reporting incentives: earnings management in Europe an private and public firms. **The Accounting Review**, v.4, n.5, p.983 – 1016, 2006.
- BRUNS, W. J.; MERCHANT, K. A. The dangerous morality of managing earnings. **Management Accounting**, v. 72, n. 2, p. 22 – 25. 1990.
- CHAN, K.; CHAN, L. K. C.; JEGADEESH, N.; LAKONISHOK, J. **Earnings Quality and Stock Returns: The Evidence from Accruals**, Social Science Research Network, jan. 2001. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=25969>. Acesso em: 10 out. 2017.
- CLIKEMAN, P. M.; GEIGER, M. A.; O' CONNELL. Student Perceptions of Earnings Management: The Effects of National Origin and Gender, **Teaching Business Ethics**, v. 5, n. 5, p. 389 – 410, 2001.
- 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.
- COHEN, D. A.; DEY, A.; LIZ, T. M. **Trends in Earnings Management and Informativeness of Earnings Announcements in the Pre – and Post – Sarbanes Oxley Periods**, jan. 2004. Disponível em:

<https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=65878>. Acesso em: 14 out. 2017.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I.M. Um estudo sobre a influência de *Accruals* na correlação entre o lucro contábil e a variação do capital circulante líquido de empresas. **Revista de Administração Contemporânea**, v.10, n. 2, p. 95 – 116, 2006.

CORAZZIM, G. A Tecnologia da Informação na Contabilidade. **Revista de Gestão em Foco**, v.1, n.9, p. 44 – 50, 2017.

CORRÊA, M. A.; SILVA, W. A. A.; PINHEIRO, J. L.; MELO, A. A. O. Estrutura de Propriedade e Criação de Valor em companhias brasileiras. **Tourism & Management Studies**, v. 14, n. 2, p. 130 – 137, 2014.

COSTA, D. F.; CARVALHO, F. M. Relação entre Gerenciamento de resultado e Governança Corporativa: Construindo um referencial teórico a partir de uma revisão sistemática da literatura. **Revista ForScience**, v.4, n.1, p. 20 – 41, 2016.

CUNHA, P. R.; PICOLLI, M. R Influence of board interlocking on earnings management. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 28, n. 74, p. 179 – 176, 2017.

DECHOW, P. M.; SLOAN, R. G.; SWEENEY, A. P. Detecting Earnings Management. **The Accounting Review**, v.70, n.2, p. 193 – 225, 1995.

DECHOW, P. M.; SKINNER, D. J.; Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators. **American Accounting Association**, v.14, n.2, p.235 – 250, 2000.

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.

FLORES, E.; SAMPAIO, J. O.; SALES, G. **Are Taxes a Determinant Factor in Earnings Management Behavior? Empirical Results from Brazilian Insurance Market**, nov. 2014. Disponível em
:<https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2523053>. Acesso em: 20 out 2017.

GARCÍA LARA, J. M.; OSMA, B. G.; PENALVA, F. **Conditional Conservatism and the Limits to Earnings Management**, out. 2012. Disponível em:
<https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2165694>. Acesso em: 25 out. 2017.

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**. 2007, 211 f. Tese de Doutorado (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária - Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

HEALY, P. M. The Effects of Bonus Schemes on Accounting Decisions. **Journal of Accounting and Economics**, v.7, n. 1, p. 85 – 107, 1985.

- HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. **American Accounting Association**, v.13, n.4, p. 365 -383, 1999.
- HEINZ, P.; PATEL, C.; HELLMANN, A. Some theoretical and methodological suggestions for studies examining accountants' professional judgments and earnings management, **Advances in Accounting**, v.29, n.2, p. 239 – 311, 2013.
- JOIA, R. M.; NAKAO, S. H. Adoção de IFRS e gerenciamento de resultado nas empresas brasileiras de capital aberto. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, n.1, p. 22 – 38, 2014.
- JONES, J. J. Earnings Management During Import Relief Investigations. **Journal of Accounting Research**, v.29, n.2, p. 193 – 228, 1991.
- JONES, J. J. Earnings management during import relief investigations. **Journal of Accounting Research**, v. 29, n.2, p. 193 – 228, 1991.
- 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.
- KONRAHT, J. M.; SOUTES, D. O.; ALENCAR, R. C. A relação entre a governança corporativa e o alisamento de resultados em empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v .8, n. 1, p. 47 – 62, 2016.
- KUO, J. M.; NING, L.; SONG, X. The real and Accrual-based Earnings Management Behaviors: Evidence from the Split Share Structure Reform in China. **The International Journal of Accounting**, v.49, n.1, p. 101 – 136, 2014.
- LEMOS 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.
- LOPES, A. B.; CARVALHO, L. N; TEIXEIRA, A. J. A abordagem de Shimpi para Gestão de Riscos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.3, n.33, p. 7 – 15, 2003.
- MACHADO, D. G. **Influência da Política de Remuneração dos Executivos no Nível de Gerenciamento de Resultados em Empresas Industriais Brasileiras, Estadunidenses e Inglesas**. 2012. 233 f. Tese de Doutorado (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC.
- MARIN, A. C. S. **Gerenciamento de Resultados: uma análise dos resultados das pesquisas empíricas do Brasil**. 2014. 31f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, RS.
- MARTINEZ, A. L. Detectando *Earnings Management* no Brasil: Estimando os Accruals Discricionários. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.19, n.46, p. 7 – 17, 2008.
- MATSUMOTO, A. S.; PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre o gerenciamento de resultados contábeis: causas e consequências. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v.10, n.1, p. 147 – 157, 2007.
- 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.

- MIILLER, D. L.; MARTINEZ, A. L. *Book-Tax Differences*, Gerenciamento de Resultados e Ratings de Debentures no mercado brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v.12, n.3, p. 91 – 109, 2016.
- MOTA, R. H. G.; FILHO, A. C. C. S.; OLIVEIRA, A. F.; PAULO, E. Previsão de Lucro e Gerenciamento de Resultados: Evidências Empíricas no Mercado Acionário Brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v.13, n.1, p. 6 – 26, 2017.
- 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 na 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., In: Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade, III, 2011, João Pessoa, PB. **Anais...** João Pessoa, PB: Encontro do Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade, 2011.
- OLIVEIRA, M. C.; MARQUES, V. A.; CUNHA, J. V. A.; MÁRIO, P. C. O Enfoque Ético no Gerenciamento de Resultado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.9, n.18, p.119 – 136, 2012.
- PAE, J. Expected Accrual Models: The Impact of Operating Cash Flows and Reversals of Accruals. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, v. 24, p. 5 – 22, 2005.
- PAULO, E.; MARTINS, E. Análise da Qualidade das Informações Contábeis nas Companhias Abertas, In: Encontro da Anpad, XXXI., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...**Rio de Janeiro, RJ: Encontro da Anpad, 2007.
- 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.
- RIVEIRA – CASTRO, M. A.; MARTINEZ, A. L. *Income Smoothing* como critério para montagem de carteiras: Evidências Empíricas no Mercado Brasileiro, In: Encontro da ANPAD, XXXII, 2008, Rio de Janeiro, RJ. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ: Encontro da ANPAD, 2008.
- SANCOVSCHI, M.; MATOS, F. F. J. Gerenciamento de Lucros: que pensam Administradores, Contadores e Outros profissionais de Empresas no Brasil? **Revista de Administração Contemporânea**, v.7, n.4, p. 141 – 161, 2003.
- SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.14, n.32, p.7 -22, 2003.
- SCHIPPER, K. Commentary on earning management. **Accounting Horizons**, v.3, n.4, p. 91 – 102, 1989
- 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, p.43 – 60, 2015.

SHAWVER, T. J.; CLEMENTS, L. H. Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral Intensity for Earnings Management? **Journal of Business Ethics**, v.131, n.3, p.557 – 566, 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.

SOBRINHO, W. B. R.; RODRIGUES, H. S; NETO, A. S. Dividendos e *accruals* discricionários: um estudo sobre a relação entre a política de distribuição de dividendos e a qualidade dos lucros. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.11, n.24, p. 3 – 24, 2014.

TOIGO, L. A.; CHIARELLO, T. C.; KLANN, R. C. *Accruals* discricionários nas combinações de negócios e o preço das ações. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.11, n.24, p. 65 – 84, 2014.

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

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 efetuá-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%.