

## ANÁLISE DO COMPORTAMENTO ÉTICO DOS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE NO AMBIENTE DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Sidmar Roberto Vieira Almeida<sup>1</sup>

Francisco José dos Santos Alves<sup>2</sup>

**RESUMO:** O objetivo deste estudo foi analisar o comportamento ético do profissional de contabilidade, em relação aos dilemas morais, envolvendo atos ilícitos e o Triângulo de Cressey, no exercício de sua atividade profissional no ambiente de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade. Buscou-se identificar quais os componentes deste triângulo e quais as características individuais influenciavam a intenção de agir deste profissional e se havia flexibilidade na escolha de práticas contábeis. Foi elaborado um cenário norteado pelo pronunciamento técnico CPC 06 . Operações de Arrendamento Mercantil englobando situações éticas. Um questionário com 12 itens foi utilizado para relacionar a intenção de agir com cada atitude específica. A amostra foi composta por 247 profissionais situados no estado do Rio de Janeiro. Utilizou-se a técnica de Regressão Logística Multivariada. Os resultados apontaram que a Oportunidade e a Racionalização foram estatisticamente significantes, sugerindo que, no cenário proposto, os profissionais se aproveitariam de um momento de troca da empresa de auditoria para efetuar ajustes que beneficiariam o resultado da Companhia, e ainda, tal prática seria justificada como sendo um procedimento comum no mercado. A variável flexibilidade não apresentou significância estatística.

**Palavras-chave:** Ética. Triângulo de Fraude. Normas Internacionais de Contabilidade.

**ABSTRACT:** The aim of this study was to analyze the ethical behavior of professional accounting in relation to moral dilemmas involving torts and Triangle Cressey in the exercise of their professional activity in the convergence environment to international standards of accounting. Sought to identify which components of the triangle, and what individual characteristics would be influencing the intention of this professional act, and if there was flexibility in the choice of accounting practices. It was elaborated a scenario guided by CPC 06 - Leases encompassing ethical situations. A questionnaire with 12 items was used to relate the intention to act with each specific attitude. The sample was composed of 247 professionals located in the State of Rio de Janeiro. It was used the technique of Multivariate Logistic Regression. The results showed that the Opportunity and Rationalization were statistically significant, suggesting that, in the proposed scenario, the professionals would take advantage of a moment of exchange of the audit company to make adjustments that would benefit the Company's results, and yet, such a practice would be justified as a common procedure in the market. The flexibility variable was not statistically significant.

---

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ. sid.adm@ig.com.br

<sup>2</sup> Doutor em Ciências Contábeis- UERJ. fjalves@globo.com

**Keywords:** Ethics; Fraud Triangle; International Accounting Standards.

## 1 Introdução

O cenário contábil, a partir do início do século XIX, vem consolidando inúmeros processos e práticas para atender às necessidades manifestas do ambiente negocial, mergulhado na gestão mediada pelas tecnologias de informação e comunicação. Nesse contexto, a profissão contábil ganha notoriedade e relevância na medida em que cresce o envolvimento destes profissionais nas tomadas de decisões financeiras e estratégicas em âmbito empresarial. Os relatórios confeccionados pelas áreas especializadas em negócios impactam, cada vez mais, os usuários externos da informação, que exigem transparência e confiabilidade no universo contábil-financeiro.

Com o desenvolvimento do mundo dos negócios e a globalização, houve a necessidade mundial de reorganizar, repadronizar e rearmonizar práticas contábeis de diferentes países evitando possíveis distorções das informações. Este processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade propiciou uma maior flexibilidade na escolha das práticas contábeis. Santos (2010) corrobora esta afirmação ao afirmar que, de maneira geral, existe o encorajamento pela adoção de diretrizes mais focadas em julgamento, em detrimento das regras mais detalhadas.

No Brasil, um passo importante para o atingimento desta convergência ocorreu em 28 de dezembro de 2007, quando foi promulgada a Lei n. 11.638, que alterou, revogou e introduziu novos dispositivos na lei das Sociedades por Ações. Com este processo, a contabilidade brasileira passou por profundas transformações, principalmente no campo normativo, no que diz respeito às práticas contábeis. Devido ao pouco tempo transcorrido dessas mudanças, estudos relacionados à conduta ética dos contadores e técnicos em Contabilidade . neste cenário, no que tange ao processo de tomada de decisão - têm sido pouco explorados, tornando esta pesquisa relevante e contemporânea.

O objetivo deste estudo foi de analisar o comportamento ético dos profissionais de Contabilidade no ambiente de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, e seu posicionamento em relação aos dilemas morais, envolvendo atos ilícitos e o Triângulo de Cressey no exercício de sua atividade profissional. Buscou-se identificar se os componentes deste triângulo e as características individuais influenciam a intenção de

agir deste profissional. Também foi avaliada a existência de flexibilidade na escolha de práticas contábeis advinda da convergência aos padrões internacionais de Contabilidade.

Este estudo está estruturado da seguinte forma: a segunda seção aborda brevemente o processo de implantação das normas internacionais no Brasil, abrangendo aspectos éticos e morais deste processo, a terceira seção expõe a metodologia adotada, a quarta aborda os resultados, e a quinta seção, as considerações finais.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Desdobramentos oriundos da convergência aos padrões internacionais de contabilidade**

Possuindo características mais consensuais e menos rígidas, a convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade pode influenciar o processo decisório de escolha de práticas contábeis, através de fatores como os custos de agência, a assimetria de informações e custos de transação. Oliveira e Bispo (2009, p. 2) afirmam que *“Aproveitando-se da assimetria de informações existente, os gestores podem, por exemplo, utilizar escolhas contábeis por razões oportunistas, gerando conflitos nas organizações que acabam por interferir no resultado da empresa [...]”*. Estas questões motivaram esta pesquisa e auxiliam a reflexão sobre a conduta ética dos profissionais de Contabilidade neste âmbito.

Quando não há leis e normas rígidas que limitam o contador de utilizar determinados métodos e critérios, pode-se abrir margem para que ocorra um gerenciamento de resultados através de possíveis flexibilidades na escolha das práticas contábeis. Paulo (2007, p. 50) aprofunda o tema afirmando que *“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”*. Pressões externas e internas da organização podem originar tais manipulações.

Ainda neste processo de desvio de conduta, características individuais ou coletivas podem influenciar as escolhas durante o processo decisório, e devem ser analisadas dentro do ambiente empresarial, considerando outras influências tais como a cultura organizacional, relações com os pares, códigos de ética e outros.

No caso específico da contabilidade, os relatórios são importantes meios para as decisões, Martinez (2001) aduz que as manipulações nas demonstrações financeiras comprometem a qualidade da informação contábil, e conseqüentemente a tomada de decisão, podendo afetar a forma pela qual os investimentos são alocados entre empresas, bem como provocar distribuições de riquezas injustificáveis. Investidores mais bem informados podem aumentar a sua riqueza à custa de investidores menos informados.

Segundo Douglas, Davidson e Schwartz (2001, p. 104), «a cultura ética da organização ou, mais especificamente, o ambiente ético dentro da empresa criado com as práticas de gestão e os valores desposados, pode ser o mais importante elemento impeditivo do comportamento antiético.»

Os profissionais do segmento contábil, frequentemente, se deparam com dilemas éticos que, para serem solucionados, exigem a observância dos princípios éticos que regem a categoria. Uma das alternativas para dirimir essas suspeitas de má conduta profissional é analisá-las sob a ótica do código de ética da categoria. Lisboa (2007, p. 23) enfatiza que este código «...] serve como indicativo de um conjunto de normas que baliza a conduta de integrantes de determinada profissão». De forma sinalizada e regulamentada, a probabilidade de um profissional atuar de forma ética aumenta, evitando a possibilidade de contestação sobre atos ilícitos.

A ética engloba ainda, códigos de normas que regulam as relações e as condutas para determinadas situações. Desta forma, estes códigos serviriam como um norteador para as relações e situações. De forma sinalizada e regulamentada, a probabilidade de um profissional atuar de forma ética aumenta, evitando a possibilidade de contestação sobre atos ilícitos. É importante destacar que estas ações não se restringem a individualidade, podendo ser adotada no âmbito coletivo.

Além do código de ética, o controle interno também é eficaz no combate aos atos ilícitos. Segundo Attie (2011, p. 200), «bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, por si só, não bastam para evitá-los».

A Federação Internacional de Contadores . IFAC (2001, p. 16) alerta a respeito diversos usuários da informação contábil que «...] confiam na objetividade e na integridade dos profissionais de contabilidade na manutenção das atividades mercantis». Essa confiança impõe aos profissionais de contabilidade que a sua conduta seja de

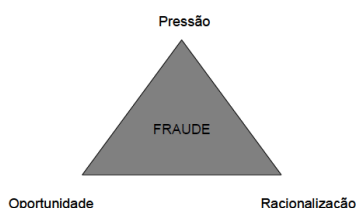
acordo com o bem-estar da comunidade e das instituições às quais esses profissionais servem.

Apesar desta conduta ética, inúmeros são os fatores que podem influenciar o processo de tomada de decisão. Nesta pesquisa serão consideradas as características individuais (idade, gênero, nível educacional, posição no mercado de trabalho) e situacionais, nas quais serão explorados os aspectos contidos no triângulo de fraudes de Cressey.

O modelo de Cressey é importante para explicar os fatores que motivam a ocorrência de fraude. Segundo Silva (2009), [p. 10] o modelo mais amplamente aceito para explicar os fatores que motivam um indivíduo a cometer a fraude, segundo os estudiosos [...]:

A combinação dos fatores pressão, racionalização e oportunidade foram denominadas, por Cressey, de "Triângulo da Fraude", conforme representado, abaixo, na Figura 1:

**Fig. 1 : Triângulo de Fraude - Cressey**



Fonte: Adaptado de SINGLETON, T.; JACK, B.. Fraud auditing and forensic accounting *apud* Silva (2009)

O Triângulo da Fraude é composto pelos vértices pressão, racionalização e oportunidade, e, de acordo com Cressey, são elementos que motivam um indivíduo a cometer uma fraude, sendo cada uma delas detalhada abaixo:

- **Pressão:** A necessidade econômica existente, seja pessoal ou familiar, pode induzir um sujeito a cometer fraude. Choo e Tan (2007) destacam que a pressão é influenciada pela situação da empresa e dos executivos. Empresas que constantemente atingem metas e expectativas, normalmente, não possuem tanta necessidade de fraudar seus demonstrativos financeiros quando comparadas com empresas que passam por dificuldades.

- Oportunidade: A possibilidade/oportunidade de uma ação fraudulenta com um risco muito baixo de ser descoberto. Choo e Tan (2007) argumentam que os gestores irão buscar ativamente maneiras de criar meios de burlar os mecanismos institucionais criados para coibir a fraude, mesmo que as oportunidades não estejam presentes.
- Racionalização: O sujeito precisa encontrar uma justificativa para suas ações para não ser visto como um fraudador. Choo e Tan (2007) citam que é mais fácil admitir a fraude como uma maneira aceitável de alcançar o sucesso quando há um ambiente social e corporativo em que o lucro é perseguido a qualquer custo.

Deshmukh e Lewis (1997) indicam que, ao se realizar uma análise das variáveis normalmente utilizadas em modelos de detecção de fraudes, constantemente um dos três elementos do triângulo citado acima está presente; e, por isso, o mesmo é utilizado como ponto de partida para a seleção e organização de variáveis em diversos estudos.

Pelo modelo, para que haja fraude, tem que haver um cenário de pressão, tendo alguma predisposição para que a fraude seja cometida. O próximo passo seria a oportunidade de fraudar, ou seja, ter tempo para planejar, ocupar uma posição de confiança e de acesso a elementos-chave, além de ter habilidade. Tendo a combinação dos fatores acima, a decisão de fraudar é analisada e racionalizada para que a pessoa avalie se vale a pena ou não cometer um crime, se existe uma justificativa para o ato fraudulento.

Este triângulo possibilita uma combinação de diferentes fatores, de forma que, quando existem muitos incentivos para a fraude, até mesmo um gestor que, normalmente, é bastante ético pode ser induzido a reconsiderar suas definições de comportamento moralmente aceitável.

Nesta pesquisa, será verificado se há influência de cada um dos vértices do triângulo na intenção de agir do profissional de contabilidade. Ademais, também será investigado se a convergência aos padrões internacionais de contabilidade propiciou flexibilidade na escolha de práticas contábeis.

### **3 Metodologia**

#### **3.1 Seleção da Amostra**

O objetivo deste estudo foi analisar o comportamento ético dos profissionais de Contabilidade no ambiente de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, e seu posicionamento em relação aos dilemas morais, envolvendo atos ilícitos e o Triângulo de Cressey no exercício de sua atividade profissional. Buscou-se identificar se os componentes deste triângulo e as características individuais influenciam a intenção de agir deste profissional. Também foi avaliado se havia flexibilidade na escolha de práticas contábeis propiciada pela convergência aos padrões internacionais de Contabilidade.

Para alcançar os objetivos supracitados foi elaborado um cenário específico que englobou atitudes profissionais que pudessem ser influenciadas pelas práticas advindas da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Os cenários são comumente utilizados para examinar julgamentos e intenções éticas em diferentes áreas (GOLES *et al.*, 2006).

Foram formuladas perguntas contendo a Escala da Likert de cinco pontos variando de 1 . Discordo Totalmente até 5 . Concordo Totalmente onde o valor três representa uma opinião neutra ou indiferente. Collis e Hussey (2005, p.174) destacam vantagens de utilizar-se a escala de Likert [p.].] várias afirmações diferentes podem ser fornecidas numa lista que não toma muito espaço, é simples para o respondente completar e simples para o pesquisador codificar e analisar. Cada resposta recebeu uma classificação numérica que demonstra o grau de influência/impacto em relação a determinada atitude específica.

As atitudes foram divididas em oito itens e foram associadas a perguntas específicas no questionário, da seguinte maneira:

Reconhecimento da questão moral: Procurou-se analisar de forma escalar se o profissional de contabilidade considera o dilema apresentado como de natureza ética;

Julgamento do ato: Procurou-se analisar de forma escalar o julgamento do profissional quanto à correção, ou não, da conduta apresentada no cenário;

Gravidade: Procurou-se analisar de forma escalar a percepção do respondente em relação à intensidade de gravidade dos atos em cada situação;

Oportunidade: Procurou-se analisar de forma escalar a percepção do respondente quanto à conduta a ser adotada em situações em que a variável oportunidade esteja presente;

Pressão: Procurou-se analisar de forma escalar a percepção do respondente quanto à pressão presente em cada situação;

Racionalização: Procurou-se analisar de forma escalar a percepção do respondente quanto à racionalização presente em cada situação;

Intenção em agir: Procurou-se analisar de forma escalar a percepção do respondente em relação à intenção de agir presente em cada situação;

Flexibilidade: Procurou-se analisar de forma escalar a percepção do respondente em relação à flexibilidade sobre a intenção de agir nas escolhas das práticas contábeis advindas da convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

As atitudes **Reconhecimento da questão moral** e **Julgamento do ato** foram, de forma conjunta, consideradas inconsistentes em dois casos específicos. O primeiro, caso o respondente declarasse que concordava totalmente que não havia um problema moral no cenário, ele não poderia concordar totalmente que a conduta do profissional de contabilidade estava errada.

No segundo, caso o respondente declarasse que discordava totalmente que não havia um problema de ordem moral no cenário, ele não poderia discordar totalmente que a conduta do profissional de contabilidade estava errada. Sendo encontrada tal inconsistência, o questionário referente ao cenário específico será desconsiderado. Segundo Hair *et al.* (2005 p. 257) %Antes que os questionários possam ser usados, eles devem ser editados. Isso significa que devem ser inspecionados para que se verifiquem sua integridade e coerência. Algumas incoerências podem ser corrigidas nesse momento+.

O cenário proposto foi norteado pelo pronunciamento técnico CPC 06 . Operações de Arrendamento Mercantil. Neste cenário, para evitar que o passivo da empresa aumentasse, o profissional de contabilidade da empresa, no ato da elaboração de um contrato, incluiu cláusulas específicas que caracterizavam os arrendamentos mercantis da empresa como operacionais, mesmo que na essência estes arrendamentos fossem financeiros.

Posto isso, foi empregado um questionário contendo 12 questões confeccionadas com o intuito avaliar a percepção dos respondentes em relação ao cenário descrito. Estes questionários foram aplicados a um grupo de profissionais de contabilidade legalmente habilitados e com registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade.



A amostra foi composta por estes profissionais distribuídos em 18 empresas privadas, oito empresas públicas e cinco escritórios de contabilidade situados no estado do Rio de Janeiro nos quais existe relacionamento deste pesquisador com, pelo menos, um profissional de contabilidade em cada um destes estabelecimentos.

A seleção dos informantes-chave se deu a partir da identificação de um produtor que preenchia os critérios em cada localidade: na medida em que estes respondiam ao questionário, iam indicando outros, configurando uma amostra do tipo "bola de neve" ou "cascata" (MINAYO, 2004; BECKER, 2007). Estes profissionais replicaram os questionários para os demais profissionais de contabilidade atuantes em cada um dos estabelecimentos citados acima. Foram enviados 31 *e-mails* diretos (18 empresas privadas, oito empresas públicas e cinco escritórios de contabilidade), sendo estes retransmitidos para outros profissionais, totalizando 782 *e-mails* válidos na amostra, coletados durante o período de 13 de dezembro de 2012 a 13 de janeiro de 2013.

Em todos os *e-mails* o pesquisador foi copiado para obter a fidedignidade do universo amostral e para que as respostas pudessem ser manuseadas de forma individual evitando dupla contagem do mesmo questionário. Cada questionário foi analisado de forma individual e confidencial, não havendo respostas certas ou erradas.

A amostra utilizada conteve um total de 247 respondentes (32% do total de *e-mails* enviados). Não houve questionários com dados inválidos. Adicionalmente, uma análise crítica dos dados foi feita para evitar qualquer distorção e inconsistência nos dados coletados. Dos 247 questionários coletados, 19 foram excluídos por apresentarem inconsistência.

Desta forma, foram considerados 228 questionários válidos para os testes de regressão logística. As informações coletadas foram codificadas, tabuladas e analisadas com apoio dos *softwares Microsoft Excel* e *SPSS 17 (Statistical Package for the Social Sciences)*.

### **3.2 Análise dos Resultados**

Utilizou-se a Regressão Logística Multivariada para a análise dos dados, utilizando-se a técnica de dependência. O nível de significância estatística foi de 5% (0,05). Foram modificados alguns dados originais (variáveis não métricas) para um novo formato (variáveis dicotômicas), quando se optou pela utilização da técnica de regressão

múltipla para que se pudessem comprimir os objetivos propostos. Esse fato ocorreu com a variável dependente intenção de agir (*dummy*). Desta forma, os respondentes que discordaram totalmente ou que discordaram parcialmente em relação ao cenário proposto foram agrupados como opção um. Os respondentes que concordaram totalmente ou concordaram parcialmente em relação ao cenário proposto foram agrupadas como opção dois. Os respondentes que se mostraram indiferentes em relação ao cenário proposto foram desconsiderados.

Para o ajuste geral das variáveis nos modelos, foram elaborados os testes de Omnibus e o teste Hosmer e Lemeshow.

### 3.3 Estatísticas Descritivas da Amostra

A amostra foi composta por 247 respondentes. A idade mínima do respondente foi de 22 anos e a máxima de 52 anos. A moda e a mediana foram de 30 anos, enquanto que a média foi de 32 anos. Deste total, 71% pertencem ao sexo masculino, e 29%, ao sexo feminino, sendo 189 contadores (77%) e 58 técnicos em contabilidade (23%). Destes respondentes, menos de 10% são aposentados, autônomos ou empregadores. A grande maioria (72%) trabalha no setor privado, seguida pelos trabalhadores do setor público (20%).

Em relação ao nível de escolaridade, foi solicitado que o respondente informasse o grau de instrução mais alto obtido. Dos 247 respondentes, 62% são graduados, 27% são técnicos, 6% especialistas, 4% mestres e 1% doutores.

No cenário proposto, conforme a deliberação CVM nº 554 que aprovou o pronunciamento técnico CPC 06 . Operações de Arrendamento Mercantil, que aponta os dois tipos de arrendamento [a.] é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. [...] é classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade+.

Para evitar que o passivo da empresa aumentasse o profissional de contabilidade no ato da elaboração do contrato, incluiu cláusulas específicas que caracterizavam os arrendamentos mercantis como operacionais, mesmo que na essência esses arrendamentos fossem financeiros.

As respostas obtidas foram as seguintes: 158 respondentes discordaram com o fato de não haver um problema de ordem moral no cenário apresentado, 42% discordaram totalmente; 193 concordaram que a conduta do profissional de contabilidade estava errada, 57% concordaram totalmente; 178 concordaram com a gravidade da atitude do profissional, 54% concordaram totalmente.

Em relação ao triângulo de Fraude, cada um dos vértices foi explorado de forma individual. Os resultados foram os seguintes:

**Racionalização:** O profissional poderia justificar o seu comportamento como algo aceitável, pelo mesmo estar amparado pela legalidade. Os aspectos éticos foram testados na medida em que, mesmo estando dentro da legalidade, a atitude não representava a essência da operação. 166 dos respondentes discordaram do comportamento do profissional, sendo que metade deles discordou totalmente;

**Pressão:** O profissional sofria algum tipo de pressão . alegação não haver bônus para nenhum funcionário caso o passivo fosse registrado. 210 respondentes discordaram da atitude do profissional de contabilidade, sendo que 70% discordaram totalmente;

**Oportunidade:** O profissional poderia ter a oportunidade de cometer um ato ilícito no momento de troca da empresa de auditoria, sendo dificilmente descoberto. 83% dos entrevistados discordaram do comportamento oportunista do profissional, sendo que 57% discordaram totalmente;

Quando foi afirmado aos entrevistados que dependendo da situação, eles poderiam agir da mesma maneira. 189 entrevistados discordaram de tal afirmação, sendo 36% totalmente e 41% parcialmente;

Por fim, foi extraído um trecho da deliberação CVM nº 554 que aprovou o pronunciamento técnico CPC 06 . Operações de Arrendamento Mercantil, que diz que "Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade". Afirmou-se que o referido trecho da norma é flexível. 144 respondentes concordaram com a afirmação, sendo que 28% concordaram totalmente.

### **3.4 Análise Multivariada dos dados**

Na análise estatística, buscou-se mensurar se os vértices do Modelo de Cressey (racionalização, oportunidade e pressão), e as características individuais (idade, gênero, nível educacional, posição no mercado de trabalho, tipo de registro) influenciavam a intenção de agir dos profissionais de contabilidade quando se deparam com dilemas morais, envolvendo atos ilícitos em sua atividade profissional no ambiente de convergência às normas internacionais de contabilidade, e ainda, se havia flexibilidade na escolha das práticas contábeis.

De acordo com os resultados obtidos, em relação ao triângulo de Cressey, duas variáveis apresentaram significância estatística no cenário proposto ( $p < 0,05$ ), influenciando a intenção de agir. A influência das variáveis **oportunidade** e **racionalização** está em concordância com estudos anteriores (Choo e Tan (2007); Silva (2009)). Em relação à oportunidade, Choo e Tan (2007) argumentam que os gestores irão buscar ativamente maneiras de criar meios de burlar os mecanismos institucionais criados para coibir a fraude, mesmo que as oportunidades não estejam presentes. No tocante a racionalização, Choo e Tan (2007) citam que é mais fácil admitir a fraude como uma maneira aceitável de alcançar o sucesso quando há um ambiente social e corporativo em que o lucro é perseguido a qualquer custo.

Em relação às características individuais, somente a variável **gênero** apresentou significância estatística no cenário proposto ( $p < 0,05$ ) figurando como possível influência na intenção de agir. Esta variável, de acordo com estudos anteriores (Cole e Smith (1996); Silva (2009)), normalmente não apresenta influência na tomada de decisão do indivíduo.

A variável **flexibilidade** não apresentou significância estatística, não influenciando a intenção de agir.

O teste VIF apontou que a colinearidade foi inferior a 10,0, não apontando presença significativa de colinearidade entre as variáveis independentes. Os testes de Omnibus foram estatisticamente significativos (valor  $p < 0,05$ ), enquanto que o teste de Hosmer e Lemeshow apresentou significância estatística adequada (valor  $p > 0,05$ ), demonstrando que as diferenças entre os valores observados e previstos são poucas. A combinação do teste de Hosmer e Lemeshow com o teste geral do modelo de Omnibus fornece suporte para a aceitação do modelo (HAIR 2005), demonstrando que o modelo de regressão logística é significativo e adequado para o exame de suas variáveis.

#### 4 Considerações Finais

Em um ambiente competitivo em que várias empresas estão inseridas, é comum a procura por dispositivos e flexibilidade nas leis, normas e princípios para tornarem-se líderes em seu campo de atuação, podendo, em determinados casos, propiciar a ocorrência de desvios de conduta e fraudes. Um cenário de verificação da conduta ética dos profissionais de Ciências Contábeis é extremamente complexo, suscitando debates sobre a pertinência de comportamento ético na emissão de relatórios contábeis.

O presente estudo buscou adentrar no ambiente de mudanças da legislação contábil, tendo como objetivo abordar a intenção de agir no posicionamento ético do profissional de contabilidade em relação aos dilemas morais envolvendo atos ilícitos no exercício de suas atividades profissionais neste ambiente de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Para atingir este objetivo foi elaborado um cenário específico que englobou atitudes profissionais que pudessem ser influenciadas pelas práticas advindas da convergência às normas internacionais de contabilidade. O cenário proposto foi norteado pelo pronunciamento técnico CPC 06 . Operações de Arrendamento Mercantil.

O resultado dos testes estatísticos utilizados indicou que dois vértices do Triângulo de Cressey apresentaram significância estatística ( $p < 0,05$ ). A Oportunidade e a Racionalização influenciaram a intenção de agir dos profissionais no cenário proposto. No primeiro caso, os profissionais de contabilidade se aproveitariam de um momento de troca da empresa de auditoria para efetuar ajustes que beneficiariam o resultado da Companhia, tentando justificar e racionalizar esta atitude como uma prática comum no mercado, mesmo sendo antiética. A inexistência de um sistema de controle interno eficaz facilita a realização de atos fraudulentos. Sá e Hoog (2012) consideram que controles internos precisos representam uma garantia contra a ocorrência de fraudes. Conseqüentemente, as organizações buscam, continuamente, desenvolver mecanismos e controles objetivando coibir atos fraudulentos.

As variáveis **juízo do ato** e **gravidade** foram estatisticamente significantes influenciando a intenção de agir dos profissionais. O juízo do ato corresponde à avaliação moral que o indivíduo faz para estabelecer se determinada conduta é ética ou antiética. Já a gravidade reflete a sensibilidade do indivíduo no processo decisório

levando em consideração os valores e as crenças, possibilitando, assim, interpretações individuais a respeito das questões éticas.

Estes resultados devem ser analisados em conjunto com a crescente exigência de transparência e fidedignidade das informações prestadas pelos profissionais contábeis, ainda mais, em um cenário de mudanças e adequações. No atual cenário econômico global em que competitividade entre as organizações é crescente, a alta administração e os demais gestores precisam, cada vez mais, de recursos íntegros e controles que os auxiliem na tomada de decisões para que a gestão seja eficaz e eficiente, viabilizando a continuidade das operações e o crescimento da atividade econômica.

Esta preocupação mergulha no campo das informações e registros; na manutenção e preservação da confiança de empresas, investidores e da sociedade como um todo, e, em especial na responsabilidade civil, fiscal, social e ética dos profissionais de Contabilidade, constantemente, contestadas quando a detecção de atos ilícitos vem a público.

A ética é imprescindível em qualquer profissão, abrangendo sempre o conjunto de princípios que devem reger a conduta funcional assim como o seu comportamento. As boas práticas de governança corporativa estão diretamente relacionadas à existência de uma gestão eficaz do risco de fraudes nas organizações, uma vez que inexistindo a boa governança, sistemas de gestão de risco em geral, principalmente aqueles voltados para prevenção e detecção de fraudes, serão ineficazes.

Por fim, a não aceitação da hipótese da flexibilidade influenciar a intenção de agir dos profissionais de contabilidade diverge da visão de Oliveira e Bispo (2009, p. 2), que enxergam que %a.] os gestores podem, por exemplo, utilizar escolhas contábeis por razões oportunistas, gerando conflitos nas organizações que acabam por interferir no resultado da empresa [...]; e por Amat (1997, p. 9) que descreve que %a.] manipulação que se faz da informação contábil, aproveitando-se dos vazios das normas existentes e as possíveis alternativas que têm o gerente à sua disposição sobre as diferentes práticas de avaliação utilizadas+.

Este estudo contribuiu para um maior entendimento do impacto das mudanças das normas contábeis no tocante ao processo decisório ético dos profissionais de contabilidade. O resultado desta pesquisa não pode ser aplicado a outros casos ou

situações além das examinadas no estudo, não sendo desta forma, apropriado à generalização devido à maneira como se estruturou a amostra.

## REFERÊNCIAS

- ALVES, Francisco José dos Santos. *Adesão do Contabilista ao código de ética da sua profissão: Um estudo empírico sobre percepções*. 2005. 265p. Tese (doutorado) . Universidade de São Paulo . USP. São Paulo, 2005.
- AMAT, O.; MOYA, S.; BLAKE, J. La Contabilidad Creativa. *Partida Doble*, n.79, pp. 24-32, junio 1997.
- ATTIE, William. Auditoria Interna. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BECKER, Howard. *Segredos e truques da pesquisa*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007.
- CHOO, Freddie; TAN Kim. An %American Dream+ theory of corporate executive Fraud. *Accounting Forum* 31 (2007) 203. 215.
- COLE, Bárbara C.; SMITH, Dennie L. Perceptions of business ethics: Students vs. business people. *Journal of Business Ethics*; 15: 889. 896; ABI/INFORM Global; Aug 1996.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. *Métodos de Pesquisa em Administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- DECONINCK, James B.; LEWIS, William F. The Influence of Deontological and Teleological Considerations and Ethical Climate on Sales ManagersqIntentions to Reward or Punish Sales Force Behavior. *Journal of Business Ethics* 16: 497. 506, 1997. © 1997 Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands.
- DOUGLAS, Patricia Casey; DAVIDSON, Ronald A.; SCHWARTZ, Bill N. The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on AccountantsqEthical Judgments. *Journal of Business Ethics*. 34: 101. 121, 2001. © 2001 Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands.
- GOLES, Tim; WHITE, Gregory B.; BEEBE, Nicole; DORANTES, Carlos A.; HEWITT, Barbara. Moral Intensity and Ethical Decision-Making: A Contextual Extension. *The data base for Advances in Information Systems*. v.37, n. 2-3, 2006.

HAIR Jr., Joseph F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. *Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IFAC. *Normas Internacionales de Auditoria*: emitidas por el comité internacional de prácticas de auditoria, IMCP, 3. ed., 1997.

LISBOA, Lázaro Plácido. *Ética Geral e Profissional em Contabilidade. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINEZ, Antônio Lopo. *Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras*. 2001. 153 fl. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. *Revista de Informação Contábil: RIC/UFPE*, Pernambuco, v. 1, n. 1, pp. 7-30, set. 2007.

MINAYO, M. C. S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. São Paulo: Hucitec, 2004.

OLIVEIRA, Gideão José Pinto ; BISPO, Oscar neto de Almeida. Qualidade da Auditoria e Gerenciamento de Resultados Contábeis em *Initial Public Offering (IPO)*. *XII SEMEAD* . Empreendedorismo e inovação, 2009.

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, pp. 46-59, jan/mar. 2007.

SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. *Corrupção, Fraude e Contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Juruá, 2012.

SANTOS, Edilene Santana. Análise dos impactos dos CPCs da primeira fase de transição para o IFRS nas empresas abertas: um exame censitário dos ajustes ao resultado nas DFPs de 2008. In: ENANPAD, 34, 2010, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

SILVA, Aline Moura Costa da. *Atitude do Profissional de Contabilidade em relação à fraude: uma abordagem apoiada em cenários*. 2009. 159p. Dissertação (Mestrado) . Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro . UERJ. Rio de Janeiro, 2009.

Recebido em 19 de novembro de 2014.

Aceito em 04 de março de 2014.