

A influência da cegueira ética em casos de gerenciamento de resultados

DOI: 10.4025/enfoque.v41i2.56191

Gilson Rodrigues da Silva 
Doutorando em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal da Paraíba – UFPB
E-mail: gilson-rodrigues02@hotmail.com

Jaqueline Gomes Rodrigues de Araújo 
Doutoranda em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal da Paraíba – UFPB
UNB, UFPB e UFRN
E-mail: jgr_jaque@hotmail.com

Thales Spinelli Maximo Lins 
Mestrando em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal da Paraíba – UFPB
E-mail: thalesmaximo@hotmail.com

Rossana Guerra de Sousa 
Doutora em Ciências Contábeis pelo
Programa Multi Institucional UNB - UFPB - UFRN
Universidade Federal da Paraíba - UFPB
E-mail: rossanagsousa@yahoo.com.br

Recebido em: 14.10.2020

Aceito em: 18.11.2020

2ª versão aceita em: 08.02.2021

RESUMO

O estudo teve como objetivo verificar a influência da cegueira ética em profissionais de contabilidade, no julgamento de decisões que envolvem escolhas contábeis, bem como a intenção de denúncia em reportar o caso. Foi conduzida uma pesquisa do tipo *survey* ou levantamento, com aplicação de questionários enviados via *e-mail* aos profissionais da área contábil, sendo a amostra composta por 116 participantes. Os dados foram tratados com o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*, além disso, foi aplicado o teste de *Kruskal-Wallis* para verificar a influência dos perfis nos resultados. Os resultados apontam que a prática contábil de gerenciamento de resultados foi considerada não aceitável pela maioria dos respondentes, bem como o comportamento do profissional de contabilidade, o qual apresentou significância estatística. Quanto ao julgamento ético, os resultados apontam que as práticas de gerenciamento de resultados são vistas como inaceitáveis e antiéticas, com diferenças estatisticamente significantes, exceto na percepção dos profissionais que atuam na área governamental, que se demonstraram mais propensos a reconhecer tais práticas como legalmente aceitáveis e éticas, mostrando a influência da cegueira ética nas decisões profissionais a partir de vieses e pontos cegos oriundos do contexto organizacional. Nesta perspectiva, ressalta-se a relevância da disseminação da dimensão ética da contabilidade junto às instituições de ensino e entidades reguladoras da profissão contábil, pois um aumento nos níveis de educação ética dentre os profissionais, no tocante à função social da contabilidade que consiste em ofertar informações úteis e fidedignas aos seus *stakeholders*, aumenta a probabilidade de identificação de atos antiéticos impulsionados pelos vieses da cegueira ética.

Palavras-chave: Cegueira Ética. Gerenciamento de Resultado. Intenção de Denúncia.

The influence of ethical blindness on results management cases**ABSTRACT**

The aims of this study it to verify the influence of ethical blindness in accounting professionals, in the judgment of decisions involving accounting choices, as well as their intentions to report those cases. A survey was conducted with questionnaires sent by e-mail to accounting professionals, in a sample of 116 participants. The non parametric Mann-Whitney test and the Kruskal-Wallis test was applied in the data treatment to verify the influence of the profiles on the results. The findings indicates that the accounting practices of results management was considered not acceptable by the majority of the respondents, as well as the behavior of the accounting professional, which presented statistical

significance. As for ethical judgment, the findings point out that results management practices are seen as unacceptable and unethical, with statistically significant differences, except in the perception of professionals working in the government area, who were more likely to recognize such practices as legally acceptable and ethical, showing the influence of ethical blindness on professional decisions from biases and blind spots originating in the organizational context. In this perspective, the relevance of the dissemination of ethics dimension of accounting in educational institutions and regulatory entities of the accounting profession is emphasized, as an increase in the levels of ethical education among professionals regarding the social function of accounting, which consists of offering useful and reliable information to its stakeholders, increases the probability of identifying unethical acts driven by biases of ethical blindness.

Keywords: Ethical Blindness. Result Management. Intention to Denounce.

1 INTRODUÇÃO

Os escândalos de fraudes contábeis ocorridos entre os anos 2000, com ênfase nos casos Enron e Worldcom, instauraram uma crise ética no mercado norte-americano. Este acontecimento trouxe à tona o debate pelos reguladores internacionais acerca das normas contábeis (JALILVAND; VOSTA; YASINI, 2017), dos sistemas de controle e de questões éticas dentro das organizações, com a criação da Lei *Sarbanes Oxley* em 2002.

Com a implantação da Lei SOX, se intensificaram as discussões sobre o comportamento ético de gestores e profissionais da área contábil. A preocupação principal era a de garantir a divulgação de informações contábeis de qualidade, para o suporte ao processo decisório dos investidores, que reduzissem os conflitos de agência e a assimetria informacional entre principal e agente, e, com isso, o risco de comportamentos oportunistas.

Sendo o objetivo da contabilidade o fornecimento de informações úteis aos seus *stakeholders*, capazes de influenciar o processo de tomada de decisão, o profissional contábil atua de forma a garantir a qualidade das informações reportadas, no sentido de que estas sejam relevantes e representem fidedignamente o que pretendem representar (CPC 00 R2).

Todavia, quando se fala em qualidade da informação, é importante destacar que tal atributo pode ser influenciado por aspectos institucionais e pelo ambiente empresarial, como os acordos contratuais, a própria regulação contábil e os níveis de exigência dos mercados (DECHOW; GE; SCHRAND, 2010). Isto implica dizer que a qualidade da informação contábil pode ser influenciada por fatores normativos e por determinadas características empresariais, como a concentração de propriedade, a alavancagem financeira, o desempenho econômico, além das forças de mercado.

A busca pela qualidade e confiabilidade das informações contábeis reportadas está associada à minimização dos riscos de manipulação destas informações (SMIELIAUSKAS; BEWLEY; GRONWOLD; MENZEFRICKE, 2018) ou gerenciamento de resultados (*earnings management*). Essa prática pode ser caracterizada como a decisão de intervir de forma arbitrária no processo de elaboração das informações contábeis, realizando escolhas contábeis a partir dos julgamentos particulares dos gestores (HEALY; WAHLEN, 1999).

O gerenciamento de resultados não se trata de uma prática fraudulenta, pois encontra refúgio na flexibilidade das normas contábeis. No entanto, na seara ética, esta prática ainda precisa ser refletida por profissionais e reguladores, visto que pode ser utilizada para alcançar objetivos específicos, tais como: bonificação de gestores, status, promoção e lucro, (MARTINEZ, 2001), podendo distanciar a contabilidade de sua função social e objetivo precípua.

Nesse sentido, conseguir prever o comportamento ético dos profissionais de contabilidade pode corroborar com a qualidade das informações reportadas, além de estabelecer maior nível de confiança nas entidades (SANTANA JÚNIOR; CARVALHO JÚNIOR, 2016). Esta é a proposta do presente estudo, suprir uma lacuna de discussões sobre a abordagem ética da contabilidade no Brasil.

Dada a relevância do tema, o debate dessa abordagem deveria permear incisivamente o contexto acadêmico e científico, como forma de estabelecer e difundir uma cultura ética entre os profissionais de contabilidade, já que estes sofrem fortes estímulos para desvios de comportamento moral (LUSTOSA et al., 2012). Estes estímulos, para Lustosa et al. (2012), podem acontecer nas principais áreas de atuação da contabilidade, como na auditoria, em que há incentivos para que o auditor não mantenha a desejável independência em relação à empresa auditada; na contabilidade tributária, na qual os contadores podem romper a fronteira entre o que é permitido (elisão fiscal) e o que é condenável (evasão fiscal); e na contabilidade financeira, onde há incentivos para o gerenciamento de resultados em torno do lucro.

Considerando os estímulos para desvios de comportamento moral existentes nas principais áreas de atuação da contabilidade e a discricionariedade nas escolhas contábeis (possibilidade de julgamento profissional introduzido pelas normas contábeis do IASB), não se pode ignorar que os profissionais contábeis são frequentemente expostos ao julgamento de decisões que envolvem conflitos éticos, contexto que pode ser propício para o desenvolvimento da “cegueira ética”.

A cegueira ética pode ser compreendida como o comportamento em que indivíduo não é capaz de ver a dimensão ética em torno de uma decisão, desviando-se inconscientemente de seus valores como se existissem “pontos cegos” que limitassem temporariamente o seu campo de visão (SEZER; GINO; BAZERMAN, 2015; PALAZZO; KRINGS; HOFFRAGE, 2012).

Diante do exposto, a presente pesquisa tem como objetivo verificar a influência da cegueira ética em profissionais de contabilidade, no julgamento de decisões que envolvem escolhas contábeis, bem como a intenção de denúncia em reportar os casos considerados antiéticos, tendo em vista que a disponibilização de mecanismos de denúncias pode corroborar neste sentido.

Como contribuição, o estudo busca disseminar na literatura a abordagem ética da contabilidade, tratando questões relacionadas ao comportamento dos profissionais contabilistas frente a dilemas éticos e sob o enfoque da cegueira ética. Espera-se ainda corroborar para difundir a utilização dos canais de denúncia como ferramenta imprescindível na detecção de ilegalidades e dos atos antiéticos que podem ser motivados pela cegueira ética.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A RELAÇÃO ENTRE A CEGUEIRA ÉTICA E OS PONTOS CEGOS ÉTICOS

As decisões éticas devem seguir o pressuposto da racionalidade, em que, ao menos a princípio, um indivíduo sabe a diferença entre o certo e errado em uma determinada situação. Entretanto, o indivíduo analisa uma ação entre as alternativas (incentivos positivos e negativos contra interesses pessoais) e opta por uma decisão antiética se verificar que esta é mais vantajosa (BECKER, 1999). Assim, o comportamento ético pode ser influenciado pela capacidade de maximização de benefícios pelo tomador de decisão.

Em contraposição, registram-se estudos denotando que o processo de tomada de decisão, ética ou antiética, é menos racional e deliberado, e mais intuitivo e automático (HAIDT, 2001; REYNOLDS, 2006;

SONENSHEIN, 2007; GIGERENZER, 2008), trazendo o comportamento antiético como resultado de um fenômeno denominado “cegueira ética”.

A cegueira ética pode ser definida como a “incapacidade temporária de ver a dimensão ética de uma decisão” (PALAZZO; KRINGS; HOFFRAGE, 2012 p. 324). A incapacidade de discernir entre o certo e errado, pelo tomador de decisão, corrobora com o comportamento antiético, que pode ocorrer de forma inconsciente, contrariando os próprios valores.

Neste contexto, segundo Palazzo, Krings e Hoffrage, (2012), a cegueira ética deve ser compreendida sob três aspectos: a) deve-se considerar a suposição de que as pessoas se desviam de seus próprios valores e princípios; b) a cegueira ética é limitada pelo contexto e, portanto, é um estado temporário relacionado às circunstâncias em que a pessoa se encontra; e, c) o terceiro aspecto diz respeito à inconsciência, ao fato de que a pessoa desconhece que se desvia de seus valores e/ou não os acessa inconscientemente no momento da tomada de decisão. Para Becker, (1999), as decisões éticas e antiéticas são motivadas pelo contexto, sobretudo, pela utilidade da informação na maximização de benefícios.

Adicionalmente, os processos psicológicos podem induzir os indivíduos a se comportarem de forma antiética sem a própria consciência (SEZER; GINO; BAZERMAN, 2015), pesquisas abordam como os indivíduos cruzam os limites éticos em condições em que há “pontos cegos éticos”, conforme evidenciado no Quadro 1.

Os pontos cegos são os estágios decisórios, momentâneos, em que o indivíduo se encontra na incapacidade de reconhecer a dimensão ética, motivada por atitudes implícitas, julgamentos egocêntricos, visão de mundo sob a ótica individualista diante de *trade-offs*. Além disso, o tempo de duração da ação antiética, aliado a pressões institucionais e situacionais, pode exercer alguma influência nos indivíduos ao executar uma ação entre as alternativas disponíveis de forma inconsciente, contra seus valores éticos.

2.2 A ABORDAGEM ÉTICA DA CONTABILIDADE E O GERENCIAMENTO DE RESULTADOS

No ambiente de negócios, o processo de tomada de decisão se caracteriza não apenas como racional, mas intuitivo e automático (GIGERENZER, 2008; HAIDT, 2001; REYNOLDS, 2006; SONENSHEIN, 2007). Por se tratar de um processo que envolve “indivíduos” e “decisões”, dentro de um “contexto organizacional”, existem vieses que decorrem da complexidade inerente ao ambiente de negócios e ao potencial de conflito de interesses existente.

Para Fuji e Slomski (2003), o processo decisório é tão complexo quanto a própria natureza humana, por envolver aspectos subjetivos e psicológicos, não podendo ser restrito à racionalidade e à objetividade. Neste cenário, é consensual a importância da contabilidade no fornecimento de informações confiáveis para dar suporte aos seus usuários no processo complexo de tomada de decisão.

Em contraponto, os desvios éticos dos gestores e profissionais da área contábil se traduzem em menores índices de qualidade das informações, criando um ambiente de insegurança ao mercado, bem como uma repercussão negativa na forma de atuação dos profissionais de contabilidade (SANTANA JÚNIOR; CARVALHO JÚNIOR, 2016). Sob esta ótica, a manipulação das informações contábeis pode provocar danos aos usuários, como ocorre nos casos das fraudes contábeis.

Pesquisas recentes indicam o efeito de demonstrações contábeis antiéticas ou manipuladas na sociedade e na economia (KOTHARI; LESTER, 2012; SMIELIAUSKAS; BEWLEY; GRONEWOLD;

MENZEFRICKE, 2018). Iudicibus, Martins e Carvalho (2005) corroboram ao afirmarem que a abordagem ética da contabilidade pode ser objeto de contestação, pois o pano de fundo das pesquisas sobre mercado de capitais não deixa margem para valores como ética, justiça, distribuição social e outros.

Quadro 1 - Identificação de Pontos Cegos Éticos

Vieses implícitos – atitudes inconscientes que levam indivíduos a agirem contra seus valores éticos.	Atitudes implícitas - As pessoas nem sempre reconhecem suas visões positivas e negativas dos outros, resultando em comportamento discriminatório.
	Vieses egocêntricos - os julgamentos são afetados pelo interesse próprio.
	Excesso de desconfiança no futuro – em decisões que envolvem <i>trade-offs</i> , os indivíduos tendem a priorizar interesses próprios em detrimento aos interesses das futuras gerações.
Lente Temporal - distância temporal de um dilema ético	Desvanecimento ético no presente - os indivíduos estão propensos a prever que tomarão decisões éticas (no futuro), entretanto, no momento da tomada de decisão, os ganhos imediatos do ato antiético tornam-se tão salientes que as implicações éticas desaparecem.
	Desprendimento moral, esquecendo-se do passado - os indivíduos se envolvem em esquecimento motivado de regras morais depois de se engajarem em delitos.
	Ao longo do tempo, um indivíduo inserido em uma cultura organizacional desviante internaliza os valores e crenças relacionados ao delito (mudança incremental estabelecida a partir de uma sequência de pequenas transgressões).
	As pessoas têm dificuldade de ver ou imaginar consequências que são temporariamente distantes (atraso temporal entre uma decisão e suas consequências).
Falha em notar o comportamento antiético dos outros	Conflitos de interesse – os indivíduos podem deixar de notar comportamentos corruptos se estes os beneficiarem e falharem em reconhecer seus próprios conflitos de interesse.
	Viés de resultado – perceber o mesmo comportamento como mais antiético e censurável, se levar a um resultado ruim, em vez de um bom resultado.
	Presença de Intermediários – As pessoas são menos propensas a condenar o comportamento antiético de outros quando ordenam ou influenciam outra pessoa a tomar a decisão.
	Inclinação escorregadia – se a má conduta acontece devagar, e não abruptamente, vieses implícitos impedem os indivíduos de verem mudanças graduais em seu ambiente.
	Se a transgressão de hoje só vai um pouco além da decisão de ontem, essas pequenas diferenças nas decisões podem passar despercebidas.
Enquadramento rígido - visão de mundo de uma perspectiva particular (por isso limitada).	Indivíduos tendem a desenvolver quadros específicos (estruturas mentais que simplificam a compreensão de uma realidade complexa) ao tomar decisões, impondo limites mentais que diminuem a capacidade de mudar para outra perspectiva.
Pressões contextuais (situacionais ou institucionais) - circunstâncias podem exercer pressões sobre os indivíduos.	Sistemas de crenças estabelecidas pelas instituições; rotinas organizacionais que supervalorizam a racionalidade técnica; influência da autoridade; pressão dos pares ou superiores; opinião compartilhada pela maioria dos membros de um grupo e a pressão do tempo (velocidade das decisões gerenciais).

Fonte: Adaptado de Palazzo, Krings & Hoffrage, (2012); Sezer, Gino & Bazerman (2015).

Além disso, os autores adicionam que a abordagem ética da Contabilidade continua como uma promessa que se faz de se comportar com justiça e retidão, no entanto, a dinâmica dos negócios pode provocar outros comportamentos, diferentes do comportamento ideal, que é baseado nos pilares da ética, justiça e legalidade.

Segundo o Código de Ética, a conduta do profissional de contabilidade deve ser pautada nos preceitos estabelecidos pelo Código de ética profissional, demais Normas Brasileiras de Contabilidade e na legislação vigente (CFC, 2019). Verifica-se que a observância dos aspectos legais é primazia para a mensuração e evidenciação das informações contábeis, tendo em vista as exigências normativas que

regulamentam a profissão contábil. Entretanto, Bishop (2013) afirma que os padrões contábeis podem ser utilizados como amparo para transgressões éticas, pois não regulam o comportamento dos indivíduos.

Até mesmo a verificação da adequação dos relatórios financeiros por auditores independentes, cujo intuito é o de impedir relatos abusivos, não garante que os relatórios sejam éticos em todos os contextos, pois a conformidade com as regras contábeis não assegura confiabilidade às informações reportadas aos usuários (SMIELIAUSKAS; BEWLEY; GRONWOLD; MENZEFRICKE, 2018).

Há, portanto, uma linha tênue que separa o que é ético e antiético em contabilidade. Quando a informação contábil consegue capturar a substância econômica das transações e eventos de uma entidade, pode-se considerar que foi “relatada eticamente”. A contabilidade ética é definida como sendo verdadeira sobre os fatos e com uma probabilidade suficientemente alta de ser verdadeira sobre o futuro. Nesse contexto, omissões de fatos relevantes ou prováveis eventos futuros seriam considerados antiéticos (SANTANA JÚNIOR; CARVALHO JÚNIOR, 2016).

Destaca-se, assim, que a manipulação nas previsões de estimativas contábeis repercute na divulgação de relatórios financeiros antiéticos ou fraudulentos, fato que potencializa a ocorrência da cegueira ética, que atualmente é ignorada pela profissão contábil, pelos reguladores do mercado de capitais e pelos tribunais (SMIELIAUSKAS; BEWLEY; GRONWOLD; MENZEFRICKE, 2018).

Essa manipulação das demonstrações financeiras, conhecida como gerenciamento de resultados, é uma prática contábil que não tem natureza “fraudulenta” (MARTINEZ, 2001; PAULO, 2007; SANTANA JÚNIOR; CARVALHO JÚNIOR, 2016), mas que pode ser utilizada de maneira oportunística para aumentar ou reduzir os lucros das empresas. Dessa forma, tal manipulação é outro exemplo que pode remeter à cegueira ética, que repercute diretamente nos relatórios financeiros reportados pelos profissionais de contabilidade aos usuários.

Para Matsumoto e Parreira (2007), o gerenciamento de resultados encontra refúgio na flexibilidade das normas e regulamentos contábeis, quando estes permitem o julgamento acerca da contabilização de um mesmo evento contábil a partir de alternativas distintas, facultando ao gestor a escolha de como aplicar a regra. Tais escolhas são muitas vezes subjetivas e têm certo grau de discricionariedade.

Favoretto, Corrêa, Silva e Grecco (2017) apontam práticas utilizadas para o gerenciamento de resultados contábeis, de acordo com as Normas/Princípios Contábeis, dentre as quais algumas foram consideradas como contabilidade “conservadora”, tais como: o reconhecimento muito elevado de provisões; a aceleração das despesas de depreciação e o reconhecimento de receitas apenas quando da cobrança. Já outras foram apontadas como contabilidade “agressiva”, a saber: evitar ou reduzir o reconhecimento de provisões; reduzir as cotas de depreciação e amortização e o reconhecimento de receitas durante a produção.

Assim, considera-se que o gerenciamento de resultados pode ser uma ancoragem para que profissionais efetuem ações movidos pela cegueira ética, a partir de motivações e necessidades do contexto organizacional, bem como individuais. Para Matsumoto e Parreira (2007), a manipulação de informações contábeis, permanecendo dentro das leis, visa alcançar objetivos específicos, assim como: bonificação de gestores, status, promoção, lucro, dentre outras motivações (MARTINEZ, 2001).

2.3 SISTEMAS DE DENÚNCIAS

A denúncia é um instrumento eficaz no combate aos desvios de conduta para impedir e prevenir desperdício, abuso e fraude (HWANG; STALEY; CHEN; LAN, 2008; ACFE, 2020). Para Near et al.

(2004), denúncias podem ser entendidas como a divulgação por membros da entidade de práticas ilegais a indivíduos ou organizações que possam realizar alguma ação no tocante ao tratamento, investigação e resolução.

Zhang, Chiu e Wei (2009) definem a denúncia em interna e externa, sendo a denúncia interna relatada de dentro da entidade para um canal interno ou externo; e a denúncia externa realizada por pessoas externas à entidade, a um mecanismo de recepção. Os canais de denúncias têm a finalidade de proteger a organização contra irregularidades e práticas ilícitas, além de que podem ser internos, operacionalizados de forma interna pela organização ou terceirizados por uma equipe externa. Entretanto, deve-se considerar a relação entre o custo e os benefícios em sua implantação, tratamento e *feedback* de informações. Os canais de denúncias externos são operados por uma equipe externa e independente da organização (DWORKIN; BAUCUS, 1998).

Park e Blenkinsopp (2009) ressaltam que a denúncia externa pode ser prejudicial à estratégia da entidade, pois realiza a divulgação de informações no meio externo. A denúncia interna é eticamente preferível à organização, devido à possibilidade de divulgar informações privilegiadas de forma externa à organização, bem como de prejudicar sua reputação diante da sociedade (ZHANG; CHIU; WEI, 2009). Assim, a denúncia interna permite à entidade a oportunidade de lidar rapidamente com uma preocupação, sem a pressão da divulgação externa (KAPLAN; PANY; SAMUELS; ZHANG, 2009; GAO; GREENBERG; WONG-ON-WING, 2015). Além disso, pode incentivar a responsabilidade organizacional e aprendizagem.

Latane e Darley (1968) afirmam que a decisão de denunciar o comportamento antiético percorre cinco etapas: (1) o denunciante deve ser ciente do evento; (2) decidir que o evento é uma emergência; (3) decidir que ele ou ela é responsável por ajudar; (4) o denunciante deve escolher o método apropriado de ajudar; e (5) o programa de proteção do anonimato e contra possíveis retaliações. O indivíduo percorre etapas durante o processo em que decide efetuar denúncias de atos ilegais, observando os aspectos intrínsecos à organização, mesmo com proteção legal, pois a entidade pode estabelecer mecanismos de desencorajamento (MENK, 2011).

No processo de denúncia, tem-se a possibilidade de intimidação do denunciante, uma vez que busca uma ação corretiva ao delito. Nesse sentido, apresenta-se a relevância da disponibilidade de canais de denúncias (ACFE, 2020), devidamente institucionalizados e divulgados no ambiente de controle da organização, como mecanismo receptor de denúncias (NEAR; MICELI, 1995), tanto no setor público quanto em entidades privadas.

As intenções de denúncias podem ser motivadas por fatores culturais, éticos, profissionais e pessoais, além disso, percepções de justiça, moralidade, certo versus errado e lealdade podem interferir na decisão de comunicar atos ilegais (NEAR; MICELI, 1995). Para Oktem e Shahbazi (2012), fatores individuais, organizacionais e situacionais do delito podem prejudicar sua organização e seus funcionários ou sociedade de forma eventual ou contínua. Malek (2010) corrobora com ideia de que um empregado pode se tornar um denunciante na busca por atenção, promoção, fama e recompensa monetária por sua denúncia.

Ressaltem-se os aspectos da Lei Sarbanes Oxley de 2002 (SOX), a Lei Dodd-Frank e Consumer Protection, de 2010, que exigem o anonimato nos casos de denúncia em *hotlines* e propõem incentivos financeiros aos denunciante. Assim, as organizações têm a obrigação de fornecer a proteção aos denunciante contra retaliação, além disso, podem oferecer recompensas financeiras para aqueles que denunciem atos ilegais (GUTHRIE; TAYLOR, 2015).

A ausência de um canal de comunicação corrobora para que os empregados que descobrem desvios éticos corporativos não os divulguem, colocando em risco a própria organização (NEAR; MICELI, 1995).

Os tipos de mecanismos de denúncia (*hotlines*) mais comuns são as linhas telefônicas, e-mail, website ou formulário on-line e Fax (ACFE, 2020).

3 METODOLOGIA

Considerando a particularidade desta pesquisa, esta pode ser delineada, quanto aos objetivos, como exploratória, tendo em vista que a temática da cegueira ética relacionada à contabilidade ainda é pouco explorada (RAUPP; BEUREN, 2006). Quanto à abordagem problemática, o estudo se caracteriza como quantitativo.

Para atender ao objetivo proposto pelo artigo, foi conduzida uma pesquisa do tipo *survey* ou levantamento. A amostra da pesquisa correspondeu às respostas dos questionários enviados via *e-mail*, com auxílio do *google docs*, aos profissionais da área contábil do estado da Paraíba, sendo coletados 116 questionários, já excluídos 4 que não foram completados. A pesquisa foi realizada no período de maio a julho de 2019, e, dos profissionais que constituíram a amostra, 53 são da área de atuação empresarial e 63 da área governamental. A amostra da pesquisa tem caráter não probabilístico, por conveniência.

O questionário da pesquisa foi dividido em três partes: a) perfil do respondente, no qual foram realizadas perguntas relacionadas à idade, grau de instrução, vínculo empregatício e tempo de exercício profissional; b) análise da influência da cegueira ética no gerenciamento de resultados; e c) análise suplementar em relação à intenção de denúncia dos respondentes diante do gerenciamento de resultados. Foi aplicado um pré-teste, enviado via *e-mail*, junto a dois graduandos, dois mestres e um doutor em contabilidade, para verificar a clareza, concisão e confiabilidade do instrumento.

A percepção da possibilidade de influência da cegueira ética nos profissionais de contabilidade foi captada através da utilização de um cenário envolvendo dilemas éticos. Segundo Becker (1999), cenários apresentam curtas descrições acerca de uma pessoa ou situação social, que contêm alusões do que se considera serem os fatores mais importantes nos processos de tomada de decisão ou julgamento de decisões de respondentes.

A modelagem do cenário utilizado considerou dilemas éticos e morais relacionados à prática contábil do gerenciamento de resultados, dividida em dois tipos: manipulações operacionais e contábeis, sendo as decisões operacionais as que afetam os fluxos de caixa e receita por um período, como a flexibilização dos termos de crédito para aumentar as vendas. Por outro lado, a manipulação contábil, que lida com a flexibilidade das normas contábeis para alterar os números dos ganhos (MERCHANT, 1989).

Na definição do cenário, foram incluídos detalhes específicos do status da pessoa que manipula as informações contábeis, tipo de atividade e dimensão da organização para ajudar os respondentes na compreensão do caso. O cenário foi construído a partir da adaptação proposta por Vasconcelos (2015) e Silva e Sousa (2017).

O cenário desenvolvido insere o respondente na atividade de gerente contábil de uma empresa, que assume a função temporariamente, em substituição ao gerente anterior, que se encontra afastado por motivo de saúde. Em seguida, há a exposição do atual gerente contábil a um caso de manipulação da informação contábil (gerenciamento de resultados), cometida pelo gerente contábil anterior. Após descobrir a manipulação das informações contábeis, estas relacionadas à subestimação intencional da provisão para créditos de liquidação duvidosa e mudança de critério contábil relacionado à depreciação, sem informação em notas explicativas, o respondente é questionado sobre como avalia a ação do

gerente anterior e a intenção de denunciar o caso ao canal de denúncia interno da organização. No cenário apresentado, a prática do gerenciamento de resultados ocasionava um aumento na lucratividade da empresa, pois repercutia na variável “lucro do exercício”, a qual tem diversas partes interessadas. O caso também expunha uma situação de pressão inerente ao contexto organizacional, relacionado ao cumprimento de metas estabelecidas pela gestão, visando à melhoria da rentabilidade de retorno aos acionistas.

Diante do cenário apresentado, que continha um contexto de pressão associado a um resultado positivo propiciado pelo gerenciamento de resultados, buscou-se captar a percepção ética dos respondentes com relação à prática contábil adotada na empresa e ao comportamento do profissional contábil. Para captação da percepção ética dos profissionais contábeis, foi utilizada uma escala do tipo *Likert*, com pontuação variando entre 1 a 3, em que o 1 representou “não aceitável”, o 2 “relativamente aceitável” e o 3 “aceitável”.

Para avaliar a influência da cegueira ética a partir do julgamento individual dos respondentes e analisar como as práticas contábeis que configuram o gerenciamento de resultados são percebidas, a escala utilizada também variou de 1 a 3 pontos, na qual o 1 representou a opção “inaceitáveis e antiéticas”, o 2 “legalmente aceitáveis, mas antiéticas” e o 3 “legalmente aceitáveis e éticas”, sob o viés do resultado e considerando a pressão contextual, que são fontes de pontos cegos éticos.

Para coletar a intenção de denúncia do caso de desvio ético, a escala de 1 a 3 representou: 1 “nenhuma probabilidade de denunciar”, 2 “alguma ou pouca probabilidade” e 3 “alta probabilidade de denunciar”.

A escala fornece a compreensão psicológica dos respondentes que fundamenta seu juízo ético, através de valor numérico, além disso, presume que os indivíduos utilizam mais de uma lógica para fazer julgamentos éticos e que o significado dessas justificativas difere entre as situações problemáticas (GREWAL; MONROE; KRISHNAN, 1998).

Optou-se pela utilização da escala de três pontos, pois conforme o estudo de Dalmoro e Vieira (2014), esta possui como atributo a facilidade de uso e a velocidade. Nesta pesquisa, buscou-se maior velocidade nas respostas, simulando um tipo de pressão contextual que é a pressão do tempo, que favorece o desenvolvimento da cegueira ética. Como os contadores frequentemente são expostos a tomar decisões sob o cenário de forte pressão, a velocidade das decisões, própria do ambiente empresarial, se configura como uma das fontes de pontos cegos éticos, exploradas a partir do questionário.

Para verificar a confiabilidade do instrumento de coleta de dados, foi realizado o teste Alpha de Cronbach, que demonstrou ser satisfatória a consistência interna do instrumento de pesquisa. Para Martins e Theóphilo (2009), quando este coeficiente for superior a 0,70, diz-se que há confiabilidade das medidas.

O instrumento de coleta de dados demonstrou confiabilidade para medir aspectos éticos, pois o coeficiente de Alpha de Cronbach foi de 0,853 (questões de 1 a 4). Entretanto, quando foram incluídas as questões relacionadas à intenção de denúncia, este coeficiente passou a 0,762, excetuando-se a questão 5, em que não foi possível atestar a consistência dos resultados.

Os dados foram tratados com o teste não paramétrico de *Mann-Whitney U* para verificar a existência de diferenças significativas entre a percepção ética de profissionais da área pública e privada, bem como sua intenção de denúncia, identificando as frequências através do grau de associação com a variável dependente. Além disso, foi aplicado o teste de *Kruskal-Wallis* para verificar a influência dos perfis nos resultados, utilizando *software IBM SPSS Statistic 22*. Por fim, o teste de normalidade da amostra *Kolmogorov-Smirnov* não identificou distribuição normal dos dados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS PARTICIPANTES

Na Tabela 1, são apresentados os perfis dos respondentes da pesquisa, sendo correspondentes a 120 questionários respondidos, dentre os quais quatro (4) ficaram incompletos, logo, foram excluídos da amostra da pesquisa. Sendo assim, tal amostra contemplou 116 respondentes.

Com relação à idade dos participantes, observa-se que a maioria dos pesquisados possui idade entre 24 e 50 anos. O grau de instrução predominante é o nível de graduação, correspondente a 55% dos respondentes. O tempo de experiência profissional da maioria dos participantes é de até um (1) ano (34%). Outro grupo bem representativo é o dos que possuem experiência acima de dez (10) anos, que correspondem a 29%.

Tabela 1 - Variáveis Demográficas

		<i>f_i</i>	%
Idade	18 a 24 anos	36	31%
	24 a 50 anos	76	66%
	50 a 70 anos	4	3%
		116	100%
Grau de Instrução	Graduação	64	55%
	Especialização / MBA	25	22%
	Mestrado / Doutorado	27	23%
		116	100%
Tempo de Experiência	Até 1 ano	39	34%
	1 a 3 anos	15	13%
	4 a 10 anos	28	24%
	Acima de 10 anos	34	29%
		116	100%
Área de Atuação	Empresarial	53	46%
	Governamental	63	54%
		116	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Quanto à área de atuação profissional, a maioria dos respondentes atua na área governamental, totalizando sessenta e três respondentes de um total de cento e dezesseis pesquisados, o que corresponde a 54%; outros cinquenta e três atuam na área empresarial, correspondentes a 46%, conforme evidenciado na Tabela 1.

4.2 INFLUÊNCIA DA CEGUEIRA ÉTICA NO GERENCIAMENTO DE RESULTADOS

Na Tabela 2 são apresentadas as questões que buscam captar dos participantes da pesquisa os pontos de cegueira ética, ao observar a ação e o comportamento antiético dos outros indivíduos (PALAZZO; KRINGS; HOFFRAGE, 2012). Além disso, a tabela apresenta a distribuição de frequências das respostas em relação à escala *Likert* de três pontos, bem como a existência de influência significativa nas respostas a partir da segregação dos profissionais por área de atuação, assim consideradas: empresarial e governamental, a partir da aplicação do teste não paramétrico de *Mann-Whitney*.

Após apresentação do cenário, os respondentes foram questionados sobre como avaliavam a prática contábil de gerenciamento de resultados adotada em uma organização (Questão 1).

As respostas apontam que 60% da amostra (69 respondentes), de ambas as áreas de atuação, consideram como “não aceitável” a manipulação de critérios contábeis, embora outros 40% permaneçam entre a linha tênue que existe entre o que é “relativamente aceitável” e o “aceitável”. Esses

resultados não apresentam diferenças estatísticas significativas ($P=0,144$), comparando os participantes da área empresarial e governamental, conforme apresentado a seguir (Tabela 2).

Tabela 2 - Análise da Cegueira Ética no Gerenciamento de Resultado

Questões	Escala	Área de Atuação		f_i	%	Teste de Mann-Whitney
		Empresarial	Governamental			
1-Prática Contábil Adotada na empresa	1 - Não Aceitável	35	34	69	60	NS ($P=0,144$)
	2 - Relativamente Aceitável	12	16	28	24	
	3 - Aceitável	6	13	19	16	
	Total	53	63	116	100	
2-Comportamento do Gerente Contábil	1 - Não Aceitável	41	34	75	65	$P=0,011$
	2 - Relativamente Aceitável	8	20	28	24	
	3 - Aceitável	4	9	13	11	
	Total	53	63	116	100	

Fonte: Dados da pesquisa (2019). Nota: NS – Não há significância.

Ressalta-se que apesar da maioria dos respondentes considerar “não aceitável” a prática contábil adotada, nota-se a presença da cegueira ética na resposta dos demais respondentes, sobretudo, sob o viés da percepção comportamental. Neste caso, vieses implícitos podem ter influenciado a avaliação dos que consideraram a prática contábil como “relativamente aceitável” e “aceitável”, dentre eles o viés egocêntrico e o viés de resultado.

Sob a ótica do viés egocêntrico, os julgamentos podem ser afetados pelo interesse próprio, bem como podem sofrer influência dos conflitos de interesses. O viés do resultado, por sua vez, não permite que o comportamento antiético e censurável seja percebido, caso este conduza a um bom resultado (SEZER; GINO; BAZERMAN, 2015).

Os vieses citados estavam presentes no cenário que foi apresentado, o qual apresentava um contexto em que o gerenciamento de resultados minimizaria o conflito de interesses, gerando um “resultado positivo” para a empresa, seus acionistas e empregados, inclusive para o gerente contábil que optou por adotar a prática e que também seria beneficiado com a melhoria da lucratividade da empresa. O viés implícito da cegueira ética tona-se perceptível pelo interesse individual, como também pelas circunstâncias e benefícios oriundos da decisão tomada (ELIAS, 2002; PALAZZO; KRINGS; HOFFRAGE, 2012).

Na Questão 2, o respondente foi condicionado a assumir a função de gerente contábil do case hipotético constante no cenário e questionado a respeito do comportamento do gerente contábil anterior. Nesse caso, a maioria dos participantes considerou como “não aceitável” a conduta do profissional (65%), o que é um aspecto positivo, considerando que o julgamento moral dos respondentes está diretamente relacionado com o que eles preveem para o próprio comportamento (LUSTOSA et al., 2012).

A influência do viés comportamental na percepção da cegueira ética foi verificada com a aplicação do teste *Mann-Whitney*, que apresentou diferenças estatísticas significativas ($P=0,011$), considerando a área de atuação dos profissionais contábeis (empresarial e governamental). Para Ahmad (2011), pessoas com maior dimensão de equidade moral, ao avaliarem se determinado comportamento e prática adotada é aceitável, são mais propensas a identificar o efeito da cegueira ética nas ações dos indivíduos, sendo maior a probabilidade de denúncia. Esta proposição foi identificada de modo mais proeminente entre os profissionais que atuam na área empresarial.

Por conseguinte, este achado também se alinha com a afirmação de Smieliauskas, Bewley, Gronewold e Menzefricke (2018), de que com a presença de vieses implícitos em que os indivíduos tendem a priorizar interesses próprios, estes são mais propensos a condenar o comportamento antiético de outros quando não os ordenam ou influenciam a tomar a decisão.

A Tabela 3 apresenta o julgamento ético dos respondentes, que pode ser compreendido como um elemento que integra o raciocínio individual (CHIU, 2002; VASCONCELOS, 2015). Considerando a premissa de que o respondente julga o que é ético considerando a probabilidade de ele mesmo vir a adotar tal ação (LUSTOSA et al., 2012), os resultados mostram que a maioria dos profissionais, cerca 48%, consideram como “inaceitáveis e antiéticas” as práticas contábeis que configuram o gerenciamento de resultados, adotadas pelo gerente contábil dentro do contexto organizacional, sob um ponto de vista ético (Questão 3).

Cabe destacar que 34% dos respondentes compreendem as práticas do gerente contábil como “legalmente aceitáveis e antiéticas”, o que remete à discussão de que o gerenciamento de resultados encontra refúgio na flexibilidade das normas e regulamentos contábeis (MATSUMOTO; PARREIRA, 2007) e que a conformidade com as regras contábeis não assegura confiabilidade às informações e nem que os relatórios sejam éticos em todos os contextos (SMIELIAUSKAS; BEWLEY; GRONEWOLD; MENZEFRICKE, 2018), o que é compreendido por parte dos respondentes desta pesquisa. Entretanto, 18% dos respondentes consideram como “legalmente aceitáveis e éticas” as práticas contábeis adotadas, o que pode configurar influência da cegueira ética, bem como a probabilidade destes profissionais virem a adotar a mesma ação, conforme o pressuposto de julgamento ético citado por Lustosa et al. (2012).

Tabela 3 - Análise do Engajamento do Julgamento Ético

Questões	Escala	Área de Atuação		f_i	%	Teste de Mann-Whitney
		Empresarial	Governamental			
	1 - Inaceitáveis e Antiéticas	30	26	56	48	
3-Posição Ética	2 - Legalmente Aceitáveis e Antiéticas	20	19	39	34	(P=0,014)
	3 - Legalmente Aceitáveis e Éticas	3	18	21	18	
	Total	53	63	116	100	

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O efeito da cegueira ética dentre os grupos de profissionais da contabilidade das áreas empresarial e governamental, em relação ao engajamento do julgamento ético na equidade moral ao ato, denota maior propensão à identificação da dimensão ética na área empresarial, sendo estatisticamente significativa (P=0,014). As diferenças entre os segmentos contábeis lançam à luz a constituintes relevantes dentro da profissão e como os profissionais veem esses comportamentos, impactando, sobretudo, na responsabilidade social (ELIAS, 2002; SMIELIAUSKAS; BEWLEY; GRONEWOLD; MENZEFRICKE, 2018). Os achados revelam quais indivíduos têm maior probabilidade de se engajar na identificação da cegueira ética no processo de tomada de decisão sobre o comportamento de gerenciamento de resultados.

Analisando o julgamento ético dos profissionais que atuam na área governamental, grupo no qual observou-se que as práticas de gerenciamento de resultados foram consideradas como “legalmente aceitáveis e éticas” de forma mais representativa, podemos confrontar tais achados com o estudo de Barfort et al. (2019), que verificou a influência das motivações pecuniárias como preditoras de comportamento desonesto em profissionais do setor público. Os autores inferem que ganhos potenciais podem conduzir os indivíduos a uma maior propensão à desonestidade (BARFORT et al., 2019) e, por sua vez, a comportamentos antiéticos sob a influência da cegueira ética.

A Tabela 4 evidencia as respostas sobre a possibilidade de os profissionais contábeis manterem as práticas contábeis adotadas na organização (Questão 4).

Para Reidenbach e Robin (1990), ao levar em consideração orientações ou parâmetros incorporados pela organização, os indivíduos podem agir com relativismo em relação ao que é certo ou errado. Neste contexto, os respondentes afirmam, em sua maioria, que não há “nenhuma possibilidade” de manter as

práticas contábeis (53%). Entretanto, a definição de Reidenbach e Robin (1990) pode ser observada pela posição dos indivíduos que indicaram “pouca” e “alta probabilidade” de manterem as práticas adotadas anteriormente, 31% e 16%. Este é um tipo de viés que está relacionado às pressões contextuais e à tendência ao enquadramento rígido, considerando que as rotinas organizacionais ampliam a cegueira ética e o indivíduo não é capaz de mudar de perspectiva, incorporando o que foi estabelecido pela organização (PALAZZO; KRINGS; HOFFRAGE, 2012).

Tabela 4 - Análise da Probabilidade de manter as mesmas práticas contábeis

Questões	Escala	Área de Atuação		f_i	%	Teste de Mann-Whitney
		Empresarial	Governamental			
4 - Manter as Práticas de gerenciamento de resultados	Nenhuma probabilidade	30	31	61	53	NS ($P=0,112$)
	Pouca probabilidade	20	16	36	31	
	Alta probabilidade	3	16	19	16	
	Total	53	63	116	100	

Fonte: Dados da pesquisa (2019). Nota: NS – Não há significância.

Os resultados do teste estatístico não apresentam diferenças significativas entre as respostas dos grupos contábeis por área de atuação ($P=0,112$), contudo, como discutimos, o viés da cegueira ética pode ser explicado com base nas diferentes circunstâncias que exercem pressões contextuais sobre as pessoas (SEZER; GINO; BAZERMAN, 2015), sendo relevante na compreensão e ancoragem do indivíduo para agir ou tomar decisões contra seus princípios éticos.

Na tentativa de identificar possíveis influências das variáveis demográficas no julgamento e identificação de decisões antiéticas, no contexto dos profissionais de contabilidade, foi realizado o Teste *Kruskal-Wallis* com relação à idade e ao tempo de experiência profissional, porém, para estas variáveis não foram encontradas diferenças estatísticas significativas, mas, considerando a variável grau de instrução, identificou-se significância estatística com a percepção da prática contábil ($P=0,002$), o comportamento do gerente contábil ($P=0,002$) e posição ética ($P=0,033$). Para Ahmad (2011), o nível de educação pode corroborar com uma maior compreensão ética e, conseqüentemente, maior possibilidade de identificar os vieses éticos.

4.3 ANÁLISE SUPLEMENTAR DA INTENÇÃO DE DENÚNCIA DOS RESPONDENTES

Esta seção apresenta os resultados da análise suplementar que foi realizada na presente pesquisa, com o objetivo de verificar a intenção de denúncia dos profissionais de contabilidade diante do dilema ético do gerenciamento de resultados.

Embora as práticas de gerenciamento de resultados não sejam novidade para a profissão contábil (ELIAS, 2000), atribuindo uma linha de segregação entre a *earnings management* e a fraude, reguladores internacionais observam que quaisquer ganhos geridos de comportamento inaceitável, independentemente de materialidade, devem ser reportados aos canais de denúncia. Nessa direção, ao acreditar que o processo de denúncia se configura como uma tomada de decisão ética, este tornaria a pessoa mais propensa a denunciar quando possuir uma dimensão ética maior (VASCONCELOS, 2015). No entanto, a intenção de denúncia pode ser relativa ao ponto em que os indivíduos rejeitam princípios e regras morais (FORSYTH, 1992).

Na Tabela 5, observam-se os dados referentes à intenção de denúncia dos profissionais, quando relacionados a dilemas éticos, considerando a existência de um canal de denúncia interno na organização (Questão 5). Nesse caso, 22% dos respondentes sinalizaram “nenhuma probabilidade” de denunciar, em ambos os segmentos de atuação. Os demais respondentes (78%) sinalizaram entre “pouca” e “alta probabilidade” de denunciar. Analisando por segmento, vale destacar que dentre os respondentes da área governamental há uma propensão maior para não reportar o caso (17%).

Ressalta-se que, apesar da maioria dos respondentes indicarem “alta probabilidade” de denunciar (42%), as respostas entre os grupos não possuem significância estatística.

Quando os respondentes foram condicionados a assumir a função do gerente contábil e questionados sobre a sua intenção de denúncia a partir da possibilidade de uma ascensão funcional com aumento salarial (Questão 6), 30% sinalizaram “nenhuma probabilidade” de denunciar e os outros 70% sinalizaram entre “pouca” e “alta probabilidade” de denunciar. Observa-se que 8% dos respondentes mudaram sua intenção de denúncia a partir do incentivo financeiro.

Neste quesito, o resultado foi inverso ao apontado anteriormente. Verificou-se que na área de atuação empresarial existe uma propensão à denúncia menor que na área governamental, considerando que 30% dos respondentes deste segmento sinalizaram entre “pouca” e “alta probabilidade” de denunciar. Na área governamental, este percentual foi equivalente a 40%, revelando que os profissionais da área governamental demonstraram maior propensão à denúncia quando da existência de incentivos financeiros.

Tabela 5 - Intenção de denúncia de profissionais de Contabilidade em casos de dilemas éticos

Questões	Escala	Área de Atuação		f_i	%	Teste de Mann-Whitney
		Empresarial	Governamental			
5- Intenção de denunciar	1 - Nenhuma probabilidade	6	20	26	22	NS ($P=0,082$)
	2 - Pouca probabilidade	23	19	42	36	
	3 - Alta probabilidade	24	24	48	42	
	Total	53	63	116	100	
6- Incentivo à denúncia	1 - Nenhuma probabilidade	18	17	35	30	$(P=0,009)$
	2 - Pouca probabilidade	25	14	39	34	
	3 - Alta probabilidade	10	32	42	36	
	Total	53	63	116	100	

Fonte: Dados da pesquisa (2019). Nota: NS – Não há significância.

Para Menk (2011), o tipo de negócio corrobora com a influência na decisão de relatar o ato ilegal, devido à existência de mecanismos de estímulo ou desencorajamento de cada segmento de atividade. Nesse sentido, a pesquisa confirmou, estatisticamente, que há diferenças significativas entre as intenções de denúncias a partir de estímulos financeiros, de acordo com os segmentos de atuação ($P=0,009$). Questões relacionadas à estabilidade profissional podem contribuir em fazer com que o colaborador relute em denunciar, por temer possíveis retaliações, mesmo com a disponibilidade de canais anônimos.

Near e Miceli, (1995) acreditam que as intenções de denúncias podem ser motivadas por vários fatores, dentre os quais alguns são evidenciados nesta pesquisa, tais como: percepções éticas, certo *versus* errado e lealdade, que podem interferir na decisão de comunicar atos ilegais. Além disso, Malek (2010) corrobora com a ideia de que um empregado pode se tornar um denunciante na busca por atenção, promoção, fama e recompensa monetária por sua denúncia.

Para verificar possíveis influências dos perfis na intenção de denúncia, foi realizado o Teste *Kruskal-Wallis*. A partir do teste verificou-se que, com relação à idade, não foi identificada significância estatística entre as respostas dos participantes da pesquisa, entretanto, o grau de instrução se apresentou significativa estatisticamente nas intenções de denúncias sobre a probabilidade de reportar as ações do gerente contábil, a partir de canal de denúncia anônimo ($P=0,001$). Já o tempo de experiência profissional se apresentou estatisticamente significativa na intenção de denúncia nas duas situações, com e sem incentivo (Tabela 6), sendo respectivamente $P=0,025$ e $P=0,001$.

Este achado corrobora com os resultados de Ahmad, Smith e Ismail (2010), que estudaram a intenção de denúncia de auditores internos ao canal de comunicação interna de delitos corporativos na Malásia. Nesse caso, os autores observaram uma maior propensão de denúncia por parte dos funcionários mais

velhos, por terem mais anos de experiência de trabalho e maior compreensão e conhecimento sobre o ambiente organizacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo verificar a influência da cegueira ética em profissionais de contabilidade, no julgamento de decisões que envolvem escolhas contábeis, bem como a intenção de denúncia em reportar o caso.

O debate proposto pelos reguladores internacionais sobre as questões éticas dentro das organizações ressalta a preocupação do comportamento ético de gestores e profissionais da área contábil (JALILVAND; VOSTA; YASINI; 2017), sobretudo, na criação de valor por meio de informações que dão suporte ao processo decisório. A função social da contabilidade faz a inserção do profissional contábil como instrumento essencial na busca pela qualidade das informações divulgadas aos *stakeholders*.

Neste sentido, a prática do gerenciamento de resultados pode apresentar efeitos adversos, afetando a qualidade das informações reportadas aos usuários da contabilidade, constituindo-se, por vezes, um ponto cego ético na ação dos profissionais contábeis, especificamente quando se trata de solicitações dos acionistas, para atender a interesses próprios ou conflitos de interesses (sob a ótica do viés egocêntrico).

Sendo assim, este estudo evidenciou a percepção de profissionais contábeis em relação aos ganhos oriundos de gerenciamento de resultados e a influência da cegueira ética. Os resultados apontaram que a maioria dos respondentes considera a prática contábil de gerenciamento de resultados adotada em uma organização como não aceitável (60%), bem como a conduta do profissional contábil apresentada no cenário proposto (65%), com diferenças estatisticamente significantes entre os profissionais dos segmentos governamental e empresarial ($P=0,011$), sendo estes últimos mais propensos a identificar o efeito da cegueira ética, conforme apresentado na Tabela 2.

Com relação ao julgamento ético (Tabela 3), observou-se que a maioria dos participantes considerou como inaceitáveis e antiéticas as práticas de gerenciamento de resultados (48%). Outra parcela representativa dos respondentes considerou tais práticas como legalmente aceitáveis, porém, antiéticas (34%), o que remete à discussão de que a flexibilidade das normas pode se tornar um ponto cego ético para os profissionais de contabilidade. Os achados apontam ainda uma inclinação para a afirmativa de que as práticas de gerenciamento de resultados são legalmente aceitáveis e éticas, principalmente na percepção dos profissionais que atuam na área governamental.

A despeito deste aspecto, a pesquisa evidenciou que os profissionais contábeis que atuam na área empresarial denotaram uma maior propensão à identificação da dimensão ética em que se inserem os julgamentos e escolhas contábeis, sendo este achado estatisticamente significativo ($P=0,014$). Isto pode indicar um condicionamento da decisão antiética à materialidade do delito e à possibilidade de influência da cegueira ética nas decisões profissionais, a partir de vieses e pontos cegos oriundos do contexto organizacional.

Podemos também confrontar tais achados com o estudo de Barfort et al. (2019), que identificou preditores de comportamento desonesto em profissionais do setor público, dentre eles, as motivações pecuniárias. Ou seja, os autores sugerem que ganhos potenciais podem conduzir os indivíduos a uma maior propensão à desonestidade (BARFORT et al., 2019) e, por sua vez, a comportamentos antiéticos influenciados pela cegueira ética.

Quanto à possibilidade dos respondentes manterem as práticas contábeis adotadas na organização (Tabela 5), no caso o gerenciamento de resultados, verificou-se uma inclinação para a alternativa que corresponde a nenhuma possibilidade de adoção destas práticas (53%). Porém, deve-se levar em consideração que quando se trata de orientações incorporadas pela organização, os indivíduos podem agir com relativismo entre o que é certo ou errado, um tipo de pressão institucional que conduz à cegueira ética e que foi percebida em parte dos respondentes desta pesquisa (16%).

Os resultados da aplicação dos testes estatísticos evidenciaram, a partir da análise dos perfis dos respondentes, que a experiência profissional apresentou significância estatística com a intenção de denúncia (com e sem incentivo - $P=0,025$ e $P=0,001$ respectivamente); assim como o grau de instrução apresentou tendência influente na percepção ética da prática contábil adotada ($P=0,002$), no comportamento do gerente contábil ($P=0,002$), no julgamento ético ($P=0,033$) e na intenção de denúncia dos respondentes ($P=0,001$).

A intenção de denúncia em relação ao comportamento do gestor (Tabela 5), ao decidir pelo gerenciamento de resultados, foi destacada pelos dois grupos de respondentes (empresarial e governamental) como pouca e alta probabilidade de denunciar (36% e 42% respectivamente). No entanto, este resultado não apresentou significância estatística. Quando os participantes foram condicionados ao incentivo de assumir uma posição de destaque na entidade, observou-se a existência de diferenças estatísticas significantes entre as respostas por área de atuação, sendo verificada maior inclinação dos respondentes que atuam na área governamental a partir dos estímulos apresentados ($P=0,009$).

Uma das implicações que os resultados trazem é no sentido de apontar a relevância da disseminação da dimensão ética da contabilidade junto às instituições de ensino e entidades reguladoras da profissão contábil, pois um aumento nos níveis de educação ética dentre os profissionais contábeis, no tocante à função social da contabilidade, aumenta a probabilidade de identificação de atos antiéticos impulsionados pelos vieses da cegueira ética, além de possibilitar uma melhoria na qualidade da informação contábil reportada, que é o principal produto da contabilidade.

A pesquisa apresenta limitações intrínsecas relativas ao tamanho da amostra e delimitação da área do estudo, o que impede a expansão de suas conclusões. Outro aspecto que deve ser considerado é que as respostas apresentadas podem não significar atitudes reais na prática, ou terem sofrido influência de fatores comportamentais que não foram objeto de estudo nesta pesquisa. Assim, para pesquisas futuras, sugere-se o aumento da amostra e expansão da delimitação, bem como um aprofundamento acerca dos aspectos comportamentais, para se ter uma percepção mais ampla da dimensão ética dos profissionais de contabilidade do Brasil.

REFERÊNCIAS

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners; **Report to the nations 2020** - Global study on occupational fraud and abuse. Disponível em: <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020/> Acesso em: 12 nov. 2020.

AHMAD, S. A. Internal auditors and internal whistleblowing intentions: a study of organizational, individual, situational and demographic factors. **Tese** (School of Accounting, Finance and Economics). Edith Cowan University, Austrália. 2011.

AHMAD, Syahrul Ahmar; SMITH, Malcolm; ISMAIL, Zubaidah. **Internal Whistle-blowing Intentions in Malaysia: Factors That Influence Internal Auditors' Decision-Making Process**. In: International Conference on Business and Economic Research. 2010. p. 15-16.

BARFORT, S.; HARMON, N. A.; HJORTH, F.; OLSEN, A. L. Sustaining Honesty in Public Service: The Role of Selection. **American Economic Journal: Economic Policy**, v. 11, n. 4, p. 96-123. 2019.

BECKER, G. S. Crime and Punishment: An Economic Approach', **Journal of Political Economy**. International Library of Critical Writings in Economics, 111, 141-189. 1999.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **NBC PG 01 - Código de Ética Profissional do Contador**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG01.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R2). (2019). Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**, São Paulo, 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 11 jan. 2020.

CHIU, R. K. Ethical judgement, locus of control, and whistleblowing intention: a case study of mainland Chinese MBA students. **Managerial Auditing Journal**, v. 17, n. 9, p. 581-587. 2002.

DALMORO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na construção de escalas tipo Likert: O número de itens e a disposição influenciam nos resultados? **Revista Gestão Organizacional**, 6 (Edição Especial). 2014.

DWORKIN, T. M.; BAUCUS, M. S. Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. **Journal of Business Ethics**, 17(12), 1281-1298. 1998).

ELIAS, R. J. Determinants of earnings management ethics among accountants. **Journal of Business Ethics**, 40(1), 33–45. 2002.

FAVORETTO, A. B.; CORRÊA, F. P.; SILVA, F. L. da; GRECCO, M. C.P. O gerenciamento de resultados contábeis e o controle de provisões. **Redeca**, v.4, n.2. p. 113-125, Jul- Dez. 2017.

FORSYTH, D. R. Judging the morality of business practices: The influence of personal moral philosophies. **Journal of Business Ethics**, v. 11, n. 5-6, p. 461-470. 1992.

FUJI, A. H.; SLOMSKI, V. Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, 14(33), 33-44. 2003.

GAO, J.; GREENBERG, R.; WONG-ON-WING, B. Whistleblowing intentions of lower-level employees: The effect of reporting channel, bystanders, and wrongdoer power status. **Journal of Business Ethics**, v. 126, n. 1, p. 85-99. 2015.

GIGERENZER, G. Moral intuition fast and frugal heuristics? In W. (Sinnott-Armstrong (Ed.), **The cognitive science of morality: Intuition and diversity**, p. 1-26. Cambridge, MA: MIT Press. 2008.

GUTHRIE, C. P.; TAYLOR, E. Z. Protect or Pay? Promoting Internal Whistleblowing. **Promoting Internal Whistleblowing** (January 26, 2015). 2015.

HAIDT, J. The emotional dog and its rational tail: A social intuitionist approach to moral judgement. **Psychological Review**, 108, 814–834, 2001.

HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **Accounting horizons**, v. 13, n. 4, p. 365-383. 1999.

HWANG, D.; STALEY, B.; CHEN, Y. T.; LAN, J. S. Confucian culture and whistle-blowing by professional accountants: An exploratory study. **Managerial Auditing Journal**, 23(5), 504-526. 2008.

JALILVAND, M. R.; VOSTA, S. N.; YASINI, A. Motivational Antecedents of Whistle-Blowing in Iranian Public Service Organizations. **Iranian Journal of Management Studies**, v. 10, n. 2, p. 385-408. 2017.

KAPLAN, S. E.; PANY, K.; SAMUELS, J. A.; ZHANG, J. An examination of the effects of procedural safeguards on intentions to anonymously report fraud. Auditing: **A Journal of Practice and Theory**, 28(2), 273-288. 2009.

KOTHARI, S. P.; LESTER, R. The role of accounting in the financial crisis: Lessons for the future. **Accounting Horizons**, 26(2), 335–351. 2012.

LATANE, B.; DARLEY, J. M. Group inhibition of bystander intervention in emergencies. **Journal of Personality and Social Psychology**, 10(3), 215-221. 1968.

LUSTOSA, P. R.B.; DANTAS, J. A.; FERNANDES, B. V. R; SILVA, J. D.G. A Moral do Contador Brasileiro: uma Avaliação por meio da Escala Ética Multidimensional. **Contabilidade Vista & Revista**. 23. 15-45. 2012.

MALEK, J. To tell or not to tell? The ethical dilemma of the would-be whistle blower. **Accountability in Research**, 17, 115-129. 2010.

MARTINEZ, A. L. Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). FEA-USP: São Paulo. 2001.

MARTINS, G. DE A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas. 2009.

MATSUMOTO, A. S.; PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 10, n. 1, p. 141-157. 2007.

MENK, K. B. The impact of materiality, personal traits, and ethical position on whistle-blowing intentions. Virginia Commonwealth University. **Tese** (Doutorado em Filosofia em Negócios), Richmond. 2011.

MERCHANT, K. A. **Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers** (Harvard Business School Press, Boston, MA). 1989.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Whistle-blowing: Myth and reality. **Journal of Management**, 22(3), 507-26. 1996.

NEAR, J. P.; REHG, M. T.; VAN SCOTTER, R. R.; MICELI, M. P. Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? **Business Ethics Quarterly**, 14(2), 219-242. 2004.

OKTEM, M. K.; SHAHBAZI, G.; Attitudes toward different forms of whistleblowing in Turkey and Iran. **Middle-East Journal of Scientific Research**, 12(7), 945-951. 2012.

PALAZZO, G.; KRINGS, F.; HOFFRAGE, U. Ethical blindness. **Journal of Business Ethics**, v. 109, n. 3, p. 323-338. 2012.

PARK, H.; BLENKINSOPP, J. Whistleblowing as planned behavior—A survey of South Korean police officers. **Journal of Business Ethics**, 85(4), 545-556. 2009.

PAULO, E. Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 2007.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 76-97. 2006.

REYNOLDS, S. J. A neurocognitive model of the ethical decision-making process: Implications for study and practice. **Journal of Applied Psychology**, v. 91, 737–748. 2006.

REIDENBACH, R. E.; ROBIN, D. P. Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. **Journal of Business Ethics**, v. 9, n. 8, p. 639- 653. 1990.

SANTANA JR, E. A.; CARVALHO JR, C. V. O. Comportamento ético contábil e gerenciamento de resultados: validação da multidimensional ethics scale (mes). **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 6, n. 1, p. 92-111. 2016.

Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing (SOX); **Accounting Review**, 82(4), 803-835. AICPA, American institute of CPA. 2002.

SEZER, O.; GINO, F.; BAZERMAN, M. Ethical Blind Spots: explaining unintentional unethical behavior. Harvard University. **Current Opinion in Psychology**, n. 6, p. 77- 81. 2015.

SILVA, G. R.; SOUSA, R. G. A influência do canal de denúncia anônima na detecção de fraudes contábeis em organizações. **Revista de Contabilidade e Organizações**, 11(30), 46-56. 2017.

SMIELIAUSKAS, W.; BEWLEY, K.; GRONEWOLD, U.; MENZEFRICKE, U. Misleading Forecasts in Accounting Estimates: A Form of Ethical Blindness in Accounting Standards?. **Journal of Business Ethics**, 152(2), 437-457. 2018.

SONENSHEIN, S. The role of construction, intuition, and justification in responding to ethical issues at work: The sensemaking-intuition model. **Academy of Management Review**, 32, 1022–1040. 2007.

VASCONCELOS, A. F. D. Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de Whistleblowing dos auditores internos no Brasil. 153f, **Tese** (Doutorado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UEPB/ UNB/ UFRN), João Pessoa/PB. 2015.

ZHANG, J. CHIU, R. K.; WEI, L. Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: Empirical evidence and Implication, **Journal of Business Ethics**, 88 (Supplement 1), 25-41. 2009.

Endereço dos Autores:

Universidade Federal da Paraíba
Campus I
Castelo Branco
João Pessoa – PB – Brasil
58050-085