



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 13, n. 1, Jan./Jun, 2021

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 01.02.2020. Revisado por pares em: 22.04.2020. Reformulado em: 15.05.2020. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2021v13n1ID19790

Enfrentando a cortina de fumaça: uma análise epistemológica sobre o uso da expressão “contabilidade criativa”

Facing the smoke screen: an epistemological analysis on the use of the term “creative accounting”

Enfrentando de la pantalla de humo: un análisis epistemológico sobre el uso del término "contabilidad creativa"

Autoras

Roselaine Araújo Vassalo

Graduada em Ciências Contábeis. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais pela Universidade de Brasília (CCA/UnB). Endereço: Campus Darcy Ribeiro – Prédio da FACE, Asa Norte, Brasília – DF – Brasil. CEP: 70.910-900. Telefone: (61) 99163-9890. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0003-2278>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5419632740275128>

E-mail: roselaine_oc@hotmail.com

Diana Vaz de Lima

Doutora em Ciências Contábeis (UFRN/UFPB/UnB). Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília (CCA/UnB). Endereço: Campus Darcy Ribeiro – Prédio da FACE, Asa Norte, Brasília – DF – Brasil. CEP: 70.910-900. Telefone: (61) 99552-0767. Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4477-445x>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1458221915017406>

E-mail: diana_lima@unb.br

(Artigo apresentado na XII Convenção de Contabilidade do Distrito Federal)

Resumo

Objetivo: Analisar a percepção de estudantes e profissionais contábeis a respeito dos conceitos e usos dos termos associados à expressão “contabilidade criativa”. Os conceitos teóricos do estudo se baseiam no entendimento de que compreender epistemologicamente os métodos, sistematização e conceitos usados na área contábil contribui para aprimorar conceitos existentes.

Metodologia: Para tratar a questão da pesquisa, foram identificados quatro conceitos associados à expressão “contabilidade criativa” – fraude, erro, gerenciamento e aprimoramento de resultados – e utilizados estudos de casos conhecidos na literatura. Na sequência, foram realizadas entrevistas com dois especialistas (um do setor público e um do setor privado), que aplicam esses conceitos no dia a dia na sua profissão, com o uso da técnica de entrevista aberta, e aplicado questionário estruturado para 158 estudantes e 36 profissionais para capturar as suas percepções sobre o tema.

Resultados: Os achados do estudo mostram que ainda existe uma subjetividade inerente ao uso da expressão “contabilidade criativa” e de sua mensuração, reconhecimento e evidenciação. E que tanto entre os estudantes como entre os profissionais, os conceitos e aplicação dos termos “fraude” e “erro” estão melhor internalizados do que os termos “gerenciamento de resultado” e “aprimoramento de resultado”, mostrando as mesmas dificuldades e contradições observadas na literatura e revelando que ainda paira uma “cortina de fumaça” quando se trata da expressão “contabilidade criativa”. A preocupação é que essa dificuldade exponha os profissionais e coloque em dúvida a fidedignidade da informação contábil.

Contribuições do Estudo: Enfrenta a discussão sobre o uso inadequado da expressão “contabilidade criativa”. Explica que o uso de práticas e técnicas contábeis alternativas possui conotação negativa apenas na medida em que está associada à má fé da pessoa que a utiliza.

Palavras-chave: Contabilidade Criativa; Epistemologia; Ética Profissional; Cortina de Fumaça.

Abstract

Purpose: To analyze the perception of students and accounting professionals regarding the concepts and uses of terms associated with the expression “creative accounting”. The theoretical concepts of the study are based on the understanding that epistemologically understanding the methods, systematization and concepts used in the accounting area contributes to improving existing concepts.

Methodology: To address the research question, four concepts associated with the expression “creative accounting” – fraud, error, management, and improvement of results - – were identified and case studies known in the literature were used. Subsequently, interviews were conducted with two specialists (one from the public sector and one from the private sector), who apply these concepts on a daily basis in their profession, using the open interview technique, and a structured questionnaire was applied to 158 students and 36 professionals to capture their perceptions on the topic.

Results: The study's findings show that there is still a subjectivity inherent in the use of the term “creative accounting” and its measurement, recognition and disclosure. And that both among students and professionals, the concepts and application of the terms "fraud" and "error" are better internalized than the terms "result management" and "result improvement", showing the same difficulties and contradictions observed in the literature and revealing that there is still a “smoke screen” when it comes to the term “creative accounting”. The concern is that this difficulty exposes professionals and to question the reliability of accounting information.

Contributions of the Study: It faces the discussion about the inappropriate use of the term “creative accounting”. Explains the use of alternative accounting practices and techniques has

a negative connotation only insofar as it is associated with the bad faith of the person who uses it.

Keywords: Creative Accounting; Epistemology; Professional ethics; Smoke screen.

Resumen

Objetivo: Analizar la percepción de los estudiantes y profesionales de la contabilidad con respecto a los conceptos y usos de los términos asociados con la expresión "contabilidad creativa". Los conceptos teóricos del estudio se basan en la comprensión de que la comprensión epistemológica de los métodos, la sistematización y los conceptos utilizados en el área de contabilidad contribuye a mejorar los conceptos existentes.

Metodología: Para abordar la pregunta de investigación, se identificaron cuatro conceptos asociados con la expresión "contabilidad creativa" – fraude, error, gestión y mejora de resultados – y se utilizaron estudios de casos conocidos en la literatura. Posteriormente, se realizaron entrevistas con dos especialistas (uno del sector público y otro del sector privado), que aplican estos conceptos a diario en su profesión, utilizando la técnica de entrevista abierta, y se aplicó un cuestionario estructurado a 158 estudiantes y 36 profesionales para capturar sus percepciones sobre el tema.

Resultados: Los resultados del estudio muestran que todavía existe una subjetividad inherente al uso del término "contabilidad creativa" y su medición, reconocimiento y divulgación. Y que tanto entre los estudiantes como entre los profesionales, los conceptos y la aplicación de los términos "fraude" y "error" están mejor internalizados que los términos "gestión de resultados" y "mejora de resultados", mostrando las mismas dificultades y contradicciones observadas en la literatura y revelando que todavía hay una "pantalla de humo" cuando se trata del término "contabilidad creativa". La preocupación es que esta dificultad expone a los profesionales y cuestiona la confiabilidad de la información contable.

Contribuciones Del Estudio: Se enfrenta a la discusión sobre el uso inapropiado del término "contabilidad creativa". Explica que el uso de prácticas y técnicas contables alternativas tiene una connotación negativa solo en la medida en que está asociado con la mala fe de la persona que lo utiliza.

Palabras clave: Contabilidad creativa; Epistemología; Ética profesional; Pantalla de humo.

1 Introdução

Apesar de surgir como matéria de investigação autônoma desde meados da década de 1980, a "contabilidade criativa" conta com mais de 500 anos de história, despontando com o nascimento dos primeiros escritos de contabilidade (Niyama, Rodrigues & Rodrigues, 2015). Associada à má gestão tanto no setor público como no setor privado, a "contabilidade criativa" exige grande conhecimento dos métodos contábeis (Aquino, Rufino & Neto, 2017). Condenada eticamente, na literatura é comentado que essa prática vem sendo muito utilizada como forma de ludibriar os usuários das informações contábeis e transformá-las em dados mais convenientes (Aquino et al, 2017; Cordeiro, 2003; Cosenza, 2003; Griffith, 1988).

Relacionada a diversos usos – fraude, erro, gerenciamento de resultado, manipulação e aprimoramento de resultado – que mudam de acordo com o autor ou segundo sua ótica de atuação, campo de pesquisa ou vivência (Paulo, 2007; Cosenza, 2003), o uso da expressão

“contabilidade criativa” é controverso. Para Cardoso (2005), inclusive, o termo "criativo" também pode corresponder a práticas inovadoras que buscam aperfeiçoar as informações contábeis. Para Sousa (2015), o uso da expressão pode estar associado à subjetividade de alguns elementos contábeis, ou da própria flexibilidade das normas contábeis.

Visto da perspectiva do Setor Público, as leis e regulamentos podem ser um incentivo para práticas contábeis duvidosas, que acarretam a diminuição da transparência das contas públicas (Benito, Montesinos & Bastida, 2008; Milesi-Ferretti, 2004). Niyama *et al.* (2015) defendem a ideia de que o aproveitamento das lacunas ou interpretação extensiva/restritiva, mas ainda dentro da teleologia da lei contábil, não pode ser confundida com verdadeiros crimes informativos, dando a ideia de que a expressão “contabilidade criativa” não está necessariamente relacionada ao descumprimento da lei.

Outro conceito associado à expressão “contabilidade criativa” é o gerenciamento de resultados, visto como consequência das ações discricionárias dos administradores para manipular as informações contábeis sobre o desempenho das empresas (Healy & Wahlen, 1999; Paulo, 2007). Martinez (2001) ressalta que o gerenciamento dos resultados contábeis não é fraude, pois opera dentro dos limites do que está na legislação. Desta forma, é utilizado das “brechas contábeis” para ter um melhor desempenho da empresa.

Como se pode observar, tanto no Setor Público como no Setor Privado o uso da expressão “contabilidade criativa” tem várias interpretações. O assunto é tão emblemático que já ocupa as cadeiras das universidades americanas, que ministram cursos como "*The Enron Case*", "*Lessons from Enron*", "*The Accounting Lyceum*", "*Problemns in Accounting*". Entidades como AICPA (*American Institute for Certified Public Accountants*) incluíram em seus exames de certificação testes com balanços "maquiados", para que sejam apontados os truques utilizados" (Alves, 2009).

Assim, considerando que a contabilidade é uma ciência onde ocorre o desenvolvimento e a reflexão de ideias, embasada tanto no conhecimento da área quanto de outros campos do saber, auxiliando tanto na tomada de decisão quanto na compreensão do negócio (Oliveira, Muller & Nakamura, 2000), e que compreender epistemologicamente seus métodos, sistematização e conceitos pode contribuir para aprimorar os conceitos existentes (Botelho, 2012), o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: **qual a percepção dos estudantes e profissionais contábeis sobre o uso da expressão “contabilidade criativa”?**.

Para tratar a questão da pesquisa, foram identificados quatro conceitos associados à expressão “contabilidade criativa” – fraude, erro, gerenciamento e aprimoramento de resultados – e utilizados estudos de casos conhecidos na literatura. Na sequência, foram realizadas entrevistas com dois especialistas (um do setor público e um do setor privado), que aplicam esses conceitos no dia a dia na sua profissão, com o uso da técnica de entrevista aberta, e aplicado questionário estruturado para estudantes e profissionais para capturar as suas percepções sobre o tema.

Assim, o presente estudo tem como objetivo analisar a percepção de estudantes e profissionais contábeis a respeito dos conceitos e usos dos termos associados à expressão “contabilidade criativa” à luz da epistemologia. O estudo traz a discussão sobre o uso da expressão “contabilidade criativa”. *O seu uso, para o leigo, coloca em dúvida a fidedignidade da informação?* Com isso, identificar se existe termo mais adequado, se é conveniente usar a expressão “contabilidade criativa” ou se ela deveria cair em desuso. A contribuição esperada é que mais estudos sejam realizados na área, assim aprimorando os conceitos existentes na ciência contábil.

Além desta introdução, o estudo é composto por mais quatro seções. Na Seção 2, é feita uma breve explanação sobre aplicação da epistemologia da pesquisa na contabilidade e a revisão da literatura sobre o uso da expressão “contabilidade criativa”. A metodologia utilizada

no estudo é apresentada na Seção 3. Na Seção 4, são apresentados os achados do estudo, seguidos das referências utilizadas.

2. Revisão da Literatura

2.1 Epistemologia da Pesquisa e sua Aplicação na Contabilidade

Segundo Appolinário (2011) apud Botelho (2012), a epistemologia é um ramo da filosofia que estuda o produto da investigação científica, ou seja, o estudo em torno do conhecimento, “o que é, como pode ser constituído ou obtido e como ocorre sua validação”. Para Burge (1998), a epistemologia é uma teoria sobre teorias. O estudo epistemológico auxilia no conflito gerado pela contradição de princípios teóricos, procurando seu aprimoramento (Müller, 1981; Habermas, 1976). Essa perspectiva é fundamental para a ciência contábil uma vez que, segundo Théophilo (2007), esse estudo pode contribuir para observar a evolução da qualidade de produção científica na área.

Na visão de Botelho (2012), a produção científica orientada por Théophilo e Iúdicibus (2005) surge através da análise de estudos de Bruyne, Herman e Schoutheete (1991), Gamboa (1987) e Martins (1994), onde o conhecimento científico, se inicia com uma problemática, dividida em: epistemológico, teórico, metodológico e técnico – sendo responsáveis por arquitetarem as características de cientificidade da pesquisa, agindo de forma sistemática no objeto da pesquisa. O polo epistemológico, foco do presente estudo, envolve a crítica do objeto estudado para além do senso comum com respaldo na compreensão e validade das teorias ou qualquer condição dos fatos que possa ser explicado (Machado, Matos, Sena & Baptista, 2016).

Em sua obra, Bruyne *et al.* (1991) apresentam que a epistemologia é a reflexão dos pesquisadores com o objetivo de superar as crises, analisando os conceitos das teorias e dos métodos diante do problema objeto da questão. Na prática, o polo epistemológico exerce em seu objeto uma vigilância crítica encarregada de transformar um objeto pelo senso comum em uma crítica de seus processos, teorias e métodos, para, assim, se tornar um objeto científico. O polo epistemológico é dividido em três categorias: ruptura epistemológica, elaboração do objeto científico e processos discursivos (Botelho, 2012).

Na categoria de ruptura epistemológica, o polo diz respeito a uma reflexão epistemológica crítica, objetivando eliminar erros, imprecisões, e subdivide-se em ruptura entre o objeto científico e o objeto do senso comum. A estruturação da pesquisa, por sua vez, se dá na elaboração do objeto científico, com o desenvolvimento e coleta de dados, subcategorizado em explicação da problemática e princípios. Por fim, a categoria dos processos discursivos representa a abordagem do pesquisador para que o objeto científico seja elaborado, e são subcategorizados em fenomenologia, quantificação, método hipotético dedutivo e dialética (Bruyne et al, 1991; Gamboa, 1987; Martins, 1994; Théophilo, 2004; Botelho, 2012).

2.2 Análise Epistemológica do Termo Contabilidade Criativa

Nas organizações, o termo criatividade tem sido relacionado como uma ferramenta capaz de assegurar a sobrevivência, com suas fontes de mudanças e fonte de inovação e otimização (Ribeiro & Marques, 2016; Cernusca et al, 2016). Na literatura voltada para a contabilidade, o conceito de “contabilidade criativa” tem sido associado a mais fatores (Tabela 1).

Tabela 1*Conceitos de contabilidade criativa a partir da revisão da literatura.*

Citações	Autores
“É o processo pelo qual as operações são estruturadas para obter os resultados contábeis desejados, mais do que informar de um modo consistente e neutro”.	(Naser, 1993)
A contabilidade criativa “ocorre quando os administradores usam julgamento sob a informação financeira e sobre atividades operacionais para alterar informações financeiras, ou iludir alguns investidores sobre o desempenho econômico da companhia ou para influenciar resultados contratuais que dependam dos números contábeis informados”	(Healy & Wahlen, 1999)
“A contabilidade criativa não pode ser entendida apenas como uma forma de manipulação dos resultados da entidade. Ela é muito mais ampla e deve considerar outras alterações que podem ser feitas no sentido de se alterarem, além dos resultados, itens que possam mascarar a apuração de índices ou coeficientes, calculados com base nas demonstrações contábeis.”	(Santos & Grateron, 2003)
“Prática contábil que está no limite entre o que é permitido legalmente, pelas próprias opções que as normas e leis estabelecem, e o que é considerado fraude/manipulação, para lesar a terceiros”. Essa opinião é baseada entre a linha tênue que estabelece os limites onde começam a manipulação com intuito de fraude e quebra de ética e uma boa gestão.	(Cordeiro, 2003)
De acordo com Terry Smith (1992) “A contabilidade criativa é uma prática inadequada porque dá a impressão de que grande parte do aparente desenvolvimento empresarial, ocorrido nos anos 80, foi mais um resultado do jogo de mãos contábeis do que do genuíno crescimento econômico, já que muitas empresas se utilizaram dela para apresentar indicadores de crescimento econômico e financeiro não reais que, em um segundo momento, poderiam se tornar verdadeiros colapsos empresariais.”	(Smith, 1992) apud (Cosenza, 2003)
De acordo com Ian Griffith (1988) “Todas as empresas manipulam seus resultados e as demonstrações contábeis publicadas estão baseadas em livros contábeis que foram “retocados” com mais ou menos delicadeza. Assim, as cifras que se divulga ao público investidor são alteradas para proteger o culpado (esconder a culpa), o que é a maior farsa desde o “Cavalo de Tróia” e na realidade, tratam-se de artifícios que não infringem as regras do jogo, sendo considerados totalmente legítimos, e que são denominados como contabilidade criativa.”	(Griffith, 1988) apud (Cosenza, 2003)
São múltiplas as razões que potencializam as práticas, da chamada Contabilidade Criativa. Concentrando no impacto que as informações podem vir causar na Bolsa de Valores. A utilização da Contabilidade Criativa acaba por ocorrer, em um amplo contexto para: (i) manter a alta o preço das ações; (ii) atrasar a chegada de informações ao mercado financeiro; (iii) mascarar o desempenho governamental.	(Kraemer, 2004)
Qualquer avanço, novidade ou tentativa de aprimoramento das práticas contábeis, fruto de criatividade (<i>brain storm</i>) do contador-pesquisador, por conta do termo “contabilidade criativa” pode vir a ser rotulado pejorativamente de “contabilidade criativa” e, assim, confundida com “gerenciamento de resultado”.	(Cardoso, 2005)
“A contabilidade criativa é um processo de uso de normas, onde a flexibilidade e as omissões dentro delas, podem fazer com que os estados contábeis pareçam algo diferente ao que estava estabelecido pelas normas. Consiste em dar voltas às normas para buscar uma escapatória”.	(Cordeiro, 2003)
A contabilidade criativa existe “fundamentalmente porque há assimetrias de informação entre os utilizadores internos e os utilizadores externos das demonstrações financeiras e devido ao facto de os princípios e normas contabilísticas vigentes serem susceptíveis de diferentes interpretações, de acordo com a opinião ou a sensibilidade de quem os utiliza, sem que daí resulte qualquer fraude ou aplicação menos legal”.	(Duarte & Ribeiro 2007).
A contabilidade criativa consiste na gestão de resultados, que aproveita da flexibilidade das normas para alterar a informação divulgada, alterando o real desempenho da entidade, dentro das normas.	(Fernandes, 2012),
Na literatura contabilística não existe uma definição consensual sendo adoptadas várias expressões para descrever o mesmo fenómeno como sejam: <i>earnings management</i> , <i>earnings manipulation</i> , <i>creative accounting</i> e <i>financial number game</i> . As principais causas, [...] devem-se á: • Subjectividade de alguns elementos contabilísticos • Flexibilidade das normas contabilísticas.	(Sousa, 2015)
“O uso de práticas e técnicas contábeis criativas tem uma conotação negativa apenas na medida em que está associada à má fé da pessoa que a utiliza. Caso contrário, o uso apropriado dessas técnicas pode melhorar a imagem real da entidade econômica, fornece	(Cernusca et al, 2016).

otimização de impostos ou, idealmente, ambos. Mas o que você deve fazer quando você tem que escolher ... É aqui que a ética interfere”.

“A contabilidade criativa é um tema bem complexo, contudo, a despeito de sua importância, possui pouca atenção e abordagem. Usada tanto no setor público como no privado, é uma prática contábil que exige grande conhecimento acerca dos métodos contábeis, e, embora seja condenada eticamente, vem sendo muito utilizada como forma de ludibriar os usuários dessas informações, para transformá-las em dados mais convenientes.” (Aquino et al, 2017)

Fonte: dados da pesquisa.

Como se pode observar na Tabela 1, várias são as visões dos acadêmicos sobre o uso da expressão “contabilidade criativa”, ora enquadrando-a da perspectiva mais voltada para fraude (Aquino et al, 2017; Cordeiro, 2003; Kraemer, 2004; Santos & Grateron, 2003; Healy & Wahlen, 1999; Naser, 1993), ora entre o limite do que é permitido legalmente e do que não é decorrente da flexibilidade das normas contábeis (Sousa, 2015; Fernandes, 2012; Duarte & Ribeiro 2007; Cordeiro, 2003; Cosenza, 2003), ou, ainda, como uma prática de otimização e aprimoramento de resultados (Cernusca et al, 2016; Cardoso, 2005).

Segundo a legislação aplicada aos profissionais contábeis brasileiros, as ações voltadas para fraude podem trazer a suspensão do exercício profissional, multas e advertências (CFC, 2010). Segundo a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, o termo fraude refere-se a "*ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis*", que pode ser caracterizada, entre outros, pela "*(a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados*".

Portanto, nas situações em que envolver o ato intencional de omissão ou manipulação não há que se falar em “contabilidade criativa”, mas, sim em fraude, devidamente enquadrada como tal na legislação aplicada ao profissional contábil. Caso fique comprovado o ato fraudulento, ou seja, manipular intencionalmente os números contábeis, além de prejudicar as finanças da empresa, os gestores envolvidos devem responder criminalmente pelo ato.

Há de se considerar também o fator ético. Segundo Lucena et al (2015), a "*conduta ética não está relacionada somente ao cumprimento de códigos ou normas preestabelecidas, mas também a uma questão de respeito e compromisso para com o crescimento da sociedade em que todos vivem*". De acordo com a NBC PG 01, que trata do Código de Ética Profissional do Contador no Brasil, entre os deveres do contador está o exercício da profissão "*com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação vigente, resguardando o interesse público, os interesses de seus clientes ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais*".

É sabido que alguns gestores se utilizam de brechas nas normas contábeis em prol de seus interesses, gerenciando e mensurando nas demonstrações financeiras um cenário mais favorável (Dias, Cunha, Sales & Bezerra, 2016; Jones, 2011; Paulo, 2007). Observa-se, portanto, que da perspectiva da revisão da literatura há contradições sobre o que se entende sobre a expressão “contabilidade criativa”, havendo a necessidade de um estudo epistemológico buscando uma análise crítica e reflexiva, visando eliminar erros e imprecisões associados ao seu uso.

3. Procedimentos Metodológicos

Considerando que o presente estudo tem como objetivo analisar a percepção de estudantes e profissionais contábeis a respeito dos conceitos e usos dos termos associados à expressão “contabilidade criativa” à luz da epistemologia, trata-se de uma pesquisa exploratória. A pesquisa exploratória consiste em obter maior familiaridade com o objetivo que

está sendo investigado, com o efeito de tornar mais explícito ou construir hipóteses, tendo como objetivo o aprimoramento de ideias (Fantinato, 2015).

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois parte de experiências vividas, onde há interação entre crença individual, ação e cultura (Denzin & Lincoln, 2006) e não a medição dos eventos estudados (Chucke & Lima, 2012). Em termos procedimentais, para analisar a percepção de estudantes e profissionais sobre o tema, a metodologia é composta por duas etapas: na primeira etapa, a construção do questionário estruturado, com ajuda de dois especialistas no tema; na segunda etapa, estão as estratégias de aplicação.

Desta forma, na primeira etapa foi efetuado levantamento na literatura sobre os conceitos associados à expressão “contabilidade criativa” e realizadas entrevistas com dois especialistas (um do setor público e um do setor privado) que aplicam esses conceitos no dia a dia na sua profissão. Foi utilizada a técnica de entrevista aberta. Segundo Boni e Quaresma (2005), a entrevista aberta atende principalmente pesquisas de natureza exploratória, onde o entrevistador introduz o tema e o entrevistado tem liberdade para discorrer sobre. Na segunda etapa, foram aplicados questionários estruturados, elaborados a partir dos resultados da primeira etapa.

O questionário foi dividido em duas partes: na primeira parte verificou-se o conhecimento dos respondentes sobre os conceitos associados ao uso da expressão “contabilidade criativa” – fraude, erro, gerenciamento de resultados e aprimoramento de resultado. Essa etapa permitiu que fosse feito um cruzamento entre o conhecimento prévio do respondente sobre os conceitos e a associação sobre os casos analisados na segunda parte. Nesta última parte, foram apresentados quatro casos que foram associados na literatura como sendo decorrentes do uso da expressão “contabilidade criativa”, sendo solicitado aos respondentes que relacionassem esses casos aos termos relacionados na primeira parte.

Para a segunda etapa, foram selecionados: (i) alunos do curso de ciências contábeis da Universidade de Brasília, com mais de 50% do fluxo do curso já concluído, matriculados nas seguintes disciplinas: contabilidade de companhias abertas, análise da liquidez, avaliação de projeto de investimentos, controladoria, controle e avaliação da gestão pública e ética profissional. A escolha desse perfil de alunos se deu por entender que nesta fase do curso, eles estariam mais preparados para responder o questionário elaborado. A escolha das disciplinas se deu de forma aleatória, por oportunidade de acesso aos docentes e discentes; (ii) profissionais com registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2019.

3.1 Esquema de Análise da Entrevista dos Entrevistados

Recomendado na literatura (Minayo, 2012; Boni & Quaresma, 2005), a entrevista foi realizada dentro de uma conversação informal, com interferência mínima do entrevistador, visando obter a visão do entrevistado sobre o conceito e usos da expressão “contabilidade criativa”. A escolha dos entrevistados se deu por conveniência, considerando suas expertises e facilidade de acesso. O objetivo da entrevista era o de eliminar erros e imprecisões associados ao termo. Assim permitindo a construção de um questionário estruturado. Um pré-teste do questionário foi aplicado. Para Selau (2004) e Garrido (1992), essa escolha metodológica “permite conhecer e compreender situações insuficientemente estudadas até agora”.

O Entrevistado 1 (E1) é graduado em geografia e ciências contábeis, com especialização em contabilidade pública, auditoria e controladoria. Cursa atualmente mestrado em administração pública, exerce o cargo de auditor de controle interno na Secretaria de Fazenda do Distrito Federal. É professor universitário e vice-presidente na Câmara de Controle Interno do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal. Representa o Distrito Federal no Gefin – Gestores de Finanças Estaduais e no COFAS – Reunião do Secretário Fazenda.

O Entrevistado 2 (E2) é graduado em engenharia civil e doutor em contabilidade e controladoria pela Universidade de São Paulo. Foi *visiting scholar* na Universidade de Illinois - EUA em 1999-2000 e 2017-2018. É professor titular e pesquisador no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília. As entrevistas foram realizadas no dia 21 de maio de 2019, nos locais de trabalho dos respectivos entrevistados, e durou cerca de 90 minutos. A entrevista foi gravada e transcrita posteriormente, com a devida autorização dos entrevistados.

3.2 Esquema de Análise do Questionário dos Respondentes

Considerando que a fonte oral traz em si uma subjetividade inerente, uma vez que a memória é seletiva e socialmente construída (Selau, 2004), na segunda parte da metodologia foi aplicado um questionário estruturado. O mesmo questionário foi aplicado para estudantes e profissionais (Apêndice A), tendo como alternativas os conceitos de Fraude, Erro, Gerenciamento de Resultado e Aprimoramento (sem a identificação das fontes provenientes desses conceitos). No caso dos profissionais, foi pedida a identificação da unidade federativa (UF) em que esse profissional mantinha seu registro profissional junto ao Conselho Regional de Contabilidade.

No caso dos universitários, o questionário foi respondido por 158 pessoas, sendo a maioria composta de estudantes matriculados entre o 6º e 11º semestre do curso de ciências contábeis da UnB (89% da amostra), portanto, dentro do perfil desejado de estudantes com mais de 50% do curso já concluído. No caso dos estudantes, o questionário foi impresso e aplicado em sala de aula entre os dias 3 e 7 de junho de 2019.

No caso dos profissionais, o questionário foi disponibilizado na ferramenta Formulários Google®, no mesmo período. Em Brasília, os pesquisadores contaram com o apoio do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal (CRC-DF), que replicou o convite no boletim nº 332 (Apêndice C). Para os profissionais de outros estados, o convite foi enviado por e-mail, cujo cadastro foi disponibilizado por um pesquisador da FEA-RP/USP (Apêndice B).

4. Resultados e Análises

4.1 Análise das Entrevistas

Em um primeiro momento, ambos os entrevistados foram questionados sobre a adequação do uso da expressão “contabilidade criativa”. O Entrevistado 1 (E1) a rejeitou veementemente, sob o argumento de que a expressão “contabilidade criativa” expõe os profissionais da área contábil, enquanto o Entrevistado 2 (E2) destacou que essa exposição pode colocar em dúvida a fidedignidade da informação contábil.

E1 – “[...] é muito ruim, ela tira a credibilidade do contador e remete a uma dúvida com relação a informação”.

E2 – “[...] quando usam contabilidade criativa eu acho que esse nome não é bom, por que ele embute a um leigo que os números contábeis são uma criação, uma ficção”.

O E2 destaca ainda que há situações em que os procedimentos adotados fazem parte das rotinas ligadas à contabilidade, mas que equivocadamente vem tendo o termo contabilidade criativa atribuído.

E2 – “[...] esse nome creative accounting ele é pejorativo, ele coloca em cima de uma coisa que é normal, vamos dizer assim, por que, o que é uma estimativa? Uma estimativa é uma estimativa. Eu não posso dizer

que uma estimativa esteja errada, pois eu só posso dizer que uma coisa é fraude é errada se eu conhecer qual é a verdade”.

Aos serem questionados sobre as situações que levam os profissionais a fazerem registros que suscitam dúvidas quanto à credibilidade e fidedignidade dos números contábeis, o E1 destaca o *enforcement* da legislação a que os profissionais do Setor Público estão sujeitos, enquanto o E2 alerta sobre a presença de incentivos que podem afetar o comportamento das pessoas.

E1 – “[...] *porque não chamo de contabilidade criativa, eu chamo de “legislação destrutiva”. Em algum momento, essa legislação perfaz algumas alterações que a contabilidade é obrigada a evidenciar por força do regramento, por força da legislação”.*

E2 – “[...] *como a contabilidade ela reflete o comportamento das pessoas e o comportamento das pessoas é baseado em incentivos, os incentivos são definidos pelos contratos que as pessoas estão sujeitas. Então o administrador da empresa ele está sujeito a vários tipos de incentivos que são esses contratos, e acaba fazendo com que ele tenha incentivos para produzir números contábeis naquela parte que se refere a estimativas”.*

Quando perguntados sobre a possibilidade do uso de outros termos em substituição à expressão “contabilidade criativa”, ambos os entrevistados comentam sobre a necessidade do uso de um termo mais apropriado.

E1 – “[...] *Ao falar contabilidade criativa, a primeira pessoa que vem na nossa cabeça é o contador, ou o técnico em contabilidade [...] há uma necessidade muito grande essas informações estarem bastante claras no ponto de vista de quem está tomando uma decisão, então, é premente fundamental a gente tirar isso do dicionário, pois ela [contabilidade criativa] é vista, simplesmente como uma maquiagem onde você muda os números para atingir um resultado.”.*

E2 – “[...] *tem pessoas que chamam de gerenciamento de resultados, tem pessoas que falam de window dressing [...] ou seja, mostrar uma janela bonita, um cenário bonito da empresa. Então são nomes diferentes. [...]. Mas, enfim, acho mais interessante pegar o espírito da coisa que é essa produção oportunista dos números contábeis em função dos contratos, ou dos incentivos que estão por trás dos números contábeis, é isso que importa. [...] eu diria que era melhor, se pudesse, pois já está na boca do povo, usar um nome menos impactante do ponto de vista do leigo”.*

Após a conclusão das entrevistas, foi solicitado aos entrevistados opinarem sobre o questionário estruturado que estava sendo construído para ser aplicado aos estudantes e profissionais, promovendo a incorporação das recomendações apresentadas com o objetivo de eliminar qualquer subjetividade.

4.2 Análise dos Questionários

Com relação aos estudantes, os achados do estudo mostram que tanto o conceito quanto a aplicação do conceito “fraude” estão bem internalizados pelos estudantes, havendo uma forte associação entre os dois. Em relação ao termo “erro”, o conceito está melhor internalizado do que a sua aplicação, ao contrário do que acontece com os termos “gerenciamento” e “aprimoramento”, cujos conceitos ainda não estão bem internalizados, havendo também dificuldade para suas aplicações. Registre-se ainda que o termo aprimoramento de resultado foi

relacionado com uma frequência bastante alta aos conceitos de gerenciamento de resultado e fraude, mostrando que precisa ser melhor explorado durante a formação do profissional contábil.

Entre os profissionais, não há problemas associados aos conceitos dos termos “fraude” e “erro”, com 100% de acertos. Contudo, na aplicação desses mesmos conceitos, as dificuldades são parecidas às enfrentadas pelos estudantes. Com relação ao termo “gerenciamento de resultados”, também se verificou mais dificuldades na aplicação do que da perspectiva conceitual. A maior preocupação está relacionada à compreensão do conceito e uso do termo “gerenciamento de resultados”, com uma taxa de acertos menor do que a dos estudantes. Para o termo “aprimoramento de resultados” que foi, com frequência, associado ao termo “gerenciamento de resultado” tendo somente 39% de acerto na sua aplicação.

A consolidação das respostas obtidas e seus respectivos percentuais tanto entre os estudantes como entre os profissionais está apresentada na Tabela 2.

Tabela 2

Percentuais de acertos de respostas de estudantes/profissionais entre conceitos e usos associados ao termo contabilidade criativa

Termos	Estudantes/Acertos		Profissionais/Acertos	
	Conceitos	Usos	Conceitos	Usos
Fraude	98%	92%	100%	97%
Erro	96%	83%	100%	70%
Gerenciamento	73%	87%	83%	67%
Aprimoramento	62%	81%	69%	39%

Fonte: dados da pesquisa.

Como se pode observar, as mesmas dificuldades e contradições observadas na literatura se refletem quando se analisa a compreensão dos estudantes e profissionais sobre o uso dos termos associados à expressão “contabilidade criativa”, mostrando que, como essa relação não se estabelece, paira uma “cortina de fumaça” associada a seu uso. A preocupação é que essa dificuldade pode em dúvida a fidedignidade da informação contábil.

5. Considerações Finais

O trabalho teve como objetivo analisar a percepção de estudantes e profissionais contábeis a respeito dos conceitos e usos dos termos associados à expressão “contabilidade criativa” do ponto de vista epistemológico, a partir da revisão da literatura sobre o tema, da realização de entrevistas e da aplicação de questionário estruturado para profissionais contábeis e estudantes do curso de ciências contábeis da Universidade de Brasília.

A revisão da literatura apresentou que a análise da perspectiva epistemológica pode auxiliar no conflito gerado pela contradição de princípios teóricos, e que essa perspectiva é fundamental para a ciência contábil, uma vez que pode contribuir para observar a evolução da qualidade de produção científica na área e eliminar erros e imprecisões associados ao uso deste termo. Sob essa perspectiva, a revisão da literatura mostrou que há contradições na interpretação dos conceitos/usos associados à expressão “contabilidade criativa”, a partir dos termos fraude, erro, gerenciamento de resultados e aprimoramento de resultado. Com isso, mostra a necessidade de mais estudos na área.

Do ponto de vista da regulamentação da profissão contábil, verificou-se que as normas são claras quando se trata do envolvimento de ato intencional de omissão e manipulação, passível inclusive de punição pelo Código de Ética Profissional do Contador no Brasil. Pesquisadores também ressaltam a necessidade de saber diferenciar o aproveitamento das

lacunas ou interpretação extensiva/restritiva, mas ainda dentro da teleologia da lei contábil, do que não pode ser confundido com crimes informativos. Tendo em perspectiva que as assimetrias de informação entre os usuários da informação contábil podem levar a diferentes interpretações, sem que haja qualquer intenção em burlar as informações.

Nas entrevistas realizadas com especialistas, verificou-se que ambos os profissionais consideram que o uso da expressão “contabilidade criativa” expõe os profissionais da área contábil e coloca em dúvida a fidedignidade da informação contábil, e que é necessário que seja utilizado um termo mais apropriado para se referir a essas situações. Outra preocupação é que mesmo nos casos em que os procedimentos contábeis estão aderentes à normas contábeis, a expressão “contabilidade criativa” é utilizada de forma pejorativa.

Ao analisar a percepção dos profissionais e estudantes que contribuíram para a pesquisa, verificou-se que os conceitos e aplicação dos termos “fraude” e “erro” estão melhor internalizados do que os termos “gerenciamento de resultado” e “aprimoramento de resultado”, mostrando que as mesmas dificuldades e contradições observadas na literatura se refletem quando se analisa a compreensão dos estudantes e profissionais sobre o uso dos termos associados à expressão “contabilidade criativa”. Não há uma definição mais adequada para o substituir o termo “contabilidade criativa”, mas a partir da análise do presente estudo, outros termos são mais apropriados.

Para uma “cortina de fumaça” sobre o tema e revelando a necessidade de o mesmo ser melhor explorado. A preocupação é que essa dificuldade pode colocar em dúvida a fidedignidade da informação contábil. A partir dessa análise, o mais correto seria que o termo “contabilidade criativa” caísse em desuso, sendo utilizado o termo que mais condiz com a situação. O estudo, com isso, contribui para qualidade da produção científica na ciência contábil, para uma melhor interpretação do atual termo “contabilidade criativa”, ainda erroneamente bastante utilizado.

Referências

- Alves, A. (2009). *Contabilidade Criativa*. Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Disponível: <http://alessandropalves.blogspot.com/2009/04/contabilidade-criativa.html>.
- Aquino, C. V. M. G., Rufino, A. C. S., & Neto, V. G. (2017). Contabilidade Criativa: o caso do Governo do Estado do Ceará. *Revista Controle*, Fortaleza, 15(1) pp. 195-222.
- Benito, B., Montesinos, V., & Bastida, F. (2008). An example of creative accounting in the public sector: the private financing of infrastructures in Spain. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(7), pp. 963-986. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235407001049?via%3Dihub>.
- Boni, V; & Quaresma, S. J. (2005). *Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em ciências sociais*. (Tese de Doutorado) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 29(1), pp. 68-80, ISSN 1806-5023. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/view/18027/16976>.
- Botelho, D. R. (2012). *Epistemologia da pesquisa em contabilidade internacional: enfoque cultural-reflexivo*. (Tese de Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília – UnB, Brasília, DF, Brasil.

- Bruyne, P., Herman, J., & Schouth, M. (1991). *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica*. 3. Ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora.
- Cardoso, R. L. (2005). *Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro*. (Tese de Doutorado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Cernusca, L., David, D., Nicolaescu, C., & Gomoi, B. C. (2016). Empirical study on the creative accounting phenomenon. *Studia Universitatis Vasile Goldis Arad, Economics Series*, 26(2), pp. 63–87.
- Cordeiro, C. M. R. (2003). Contabilidade criativa: um estudo sobre a sua caracterização. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Paraná*. Curitiba, Paraná, n. 136.
- Cosenza, J. P. (2003). Contabilidade criativa, em que nem sempre dois mais dois são quatro. *Revista Contabilidade e Informação: conhecimento e aprendizagem*. Editora UNIJUI – Universidade Regional do Nordeste do Estado do Rio Grande do Sul – IJUÍ – RS., VI(17), pp. 29-38, abr./jun.
- Chucke, G. V., Lima, M.C. (2012). Pesquisa qualitativa: evolução e critérios. *Revista Espaço Acadêmico*, 1 (129), jan, pp.64-69.
- Dias, A. G. G., Cunha, J. H. C., Sales, I. C. H., & Bezerra, P. C. S. (2016). Contabilidade criativa, ética e gerenciamento de resultados: auditoria versus academia. *Revista Administração em Diálogo*, 18(1), pp. 133-151.
- Duarte, M., & Ribeiro, M. (2007). Contabilidade criativa: Algumas abordagens. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, VIII(93), pp. 29 – 35.
- Fantinato, M. (2015). *Métodos de pesquisa*. São Paulo, SP: USPNET. Disponível em: <https://atualiza.aciaraxa.com.br/ADMArquivo/arquivos/arquivo/M%C3%A9todos-de-Pesquisa.pdf>.
- Fernandes, S. (2012). *A Contabilidade criativa e os factores capazes de prevenir a manipulação contabilística: Análise econométrica às empresas portuguesas*. Porto, Portugal: Universidade Lusíada de Vila Nova de Famalicão.
- Gamboa, S. A. S. (1987). *Epistemologia da pesquisa em educação: estruturas lógicas e tendências metodológicas*. (Tese de Doutorado em Educação) Faculdade de Educação da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP.
- Garrido, L. A. (1992). As fontes orais na pesquisa histórica: uma contribuição ao debate. *Revista Brasileira de História*, São Paulo, 13(25/26), set192-ago/93, p. 33.
- Habermas, J. (1976). *Was-heisst Universalpragmatik? ”. Sprachpragmatik und Philosophie*. Ed. Por Karl-Otto Apel, Suhrkamp, Frankfurt.
- Healy, P., & Wahlen, J., (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), pp. 365–383.

- Jones, M. (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Reino Unido: Wiley & Sons.
- Kraemer, M. E. P. (2004). Contabilidade Criativa Maquiando as Demonstrações Contábeis. *Anais ... 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro.
- Lucena, E. R. F. C. V., Melo, C. L. L., Lustosa, P. R. B., & Silva, C. A. T. (2015). Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis. *Revista Contabilidade e Organizações*, 9(24), pp. 3-17.
- Machado, D. D. Q., Matos, F. R. N., Sena, A. M. C. D., & Baptista, M. M. (2016). O Modelo Metodológico Quadripolar de Bruyne, Herman e Schoutheete e as Pesquisas Qualitativas de Fenômenos Sociais. *Anais... Congresso Ibero-americano de Investigação Qualitativa 2016*, Porto, Portugal.
- Martinez, A. L. (2001). *Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras*. (Tese de Doutorado). FEA/USP, São Paulo, SP.
- Martins, G. A. (1994). *Epistemologia da Pesquisa em Administração*. (Tese de Docência livre). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Martins, R., & Camilo, G. (2016). Contabilidade Criativa: brechas nas normas contábeis ou fraude contábil? Uma análise das maiores fraudes mundiais. *Revista de Auditoria, Gestão e Contabilidade*. 4(13), pp. 144-161.
- Milesi-Ferretti, G. M. (2000). Good, bad or ugly? On the effects of fiscal rules with creative accounting. *Journal of Public Economics*, pp. 311-394.
- Minayo, M. C. S. (2012). *O Desafio do Conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 14.ed., São Paulo: Hucitec Editora.
- Müller, M. (1981). *Epistemologia e dialética. Cadernos de história e filosofia da ciência*. UNICAMP, Suplemento 2, pp. 5-30.
- Naser, K. (1993). *Creative financial accounting: its nature and use*. London: prentice-hall. p.59.
- Niyama, J. K., Rodrigues, A. M. G., & Rodrigues, J. M. (2015). Algumas reflexões sobre contabilidade criativa e as normas internacionais de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 11(1), p. 69.
- Niyama, J. K. (2014). *As principais causas das diferenças internacionais no financial reporting*. Sessão de apresentação no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Portugal.

Oliveira, A. G., Muller, A.N., & Nakamura, W. T. (2000). A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. *Revista FAE*, Curitiba, 3(3), pp.1-12, set./dez.

Paulo, E. (2007). *Manipulação das Informações Contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo.

Ribeiro, R., & Marques, M. L. (2016). Creativity in Organizations: or how to survive in a changing world. *Psique, Journal of Research Centre for Psychology of the Universidade Autonoma de Lisboa*. Vol. 13(63-78), p. 16, jan-dec.

Santos, A., & Grateron, I. R. (2003). Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, 14(32), pp. 7 – 22, maio/ago.

Selau, M. S. (2004). História Oral: Uma metodologia para o trabalho com fontes orais. *Esboços: histórias em contextos globais*, 11(11), pp. 217-228.

Theóphilo, C. R., & Iudícibus, S. (2005). Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil. *UnB Contábil – UnB*, Brasília, v.8(2), jul./dez.

Theóphilo, C. R. (2007). Pesquisa científica em Contabilidade: desenvolvimento de uma estrutura para subsidiar análises crítico-epistemológicas. Congresso. *Anais...* Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Gramado: ANPCONT.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO

Parte I – Identificação dos Conceitos

A. "ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis". Em sua opinião, o conceito refere-se a:

Resposta: Fraude.

Fonte: NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. Item: 11.1.4.1 a). Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>> . Acesso em: 10 mai. 2019.

Redação original: “(a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”.

B. "ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis". Em sua opinião, o conceito refere-se a:

Resposta: Erro.

Fonte: NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. Item: 11.1.4.1 b) Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>> . Acesso em: 10 mai. 2019.

Redação Original: “(b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis”.

C. “*opera dentro dos limites do que prescreve a legislação contábil, nos pontos em que as normas contábeis facultam certa discricionariedade para o gerente*”. Em sua opinião, o conceito refere-se a:

Resposta: Gerenciamento de Resultados.

Fonte: Martinez, A. L. (2001) Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. Tese (Doutorado). São Paulo: FEA/USP, 2001.

Redação original: “É crucial entender que “gerenciamento” dos resultados contábeis, não é fraude contábil. Ou seja, opera-se dentro dos limites do que prescreve a legislação contábil, entretanto nos pontos em que as normas contábeis facultam certa discricionariedade para o gerente, este realiza suas escolhas não em função do que dita a realidade concreta dos negócios, mas em função de outros incentivos, que o levam a desejar reportar um resultado distinto”.

D. Situações em que se buscam o aperfeiçoamento das informações contábeis, fruto da criatividade do contador-pesquisador. Em sua opinião, o conceito refere-se a:

Resposta: Aprimoramento.

Fonte Cardoso, R.L. (2005) Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) — Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Redação original: “Critica-se o emprego do termo “contabilidade criativa”, buscando-se evitar que todo e qualquer avanço, novidade ou tentativa de aprimoramento das práticas contábeis, fruto de criatividade (brain storm) do contador-pesquisador, seja rotulado pejorativamente de “contabilidade” e, assim, confundida com “gerenciamento de resultado””.

Parte II – Casos Apresentados

A. A corporação Enron inflou artificialmente seus lucros e ocultou seu endividamento mediante a manobras contábeis, com o intuito de não demonstrar a real situação da corporação. A Enron transferiu seus débitos para entidades na qual ela detinha participação majoritária, e não eram consolidadas no balanço final. Sabe-se que os administradores tinham como incentivo uma certa participação nos lucros. Era de interesse deles que a receita crescesse. Em sua opinião, nesse cenário ocorreu:

Resposta: Fraude.

Redação Original: [...] “O uso da contabilidade criativa: casos relevantes... A Enron Admitiu ter inflado artificialmente seus lucros e ocultado seu endividamento mediante a manipulação de uma complexa teia de parcerias não explícitas em seu balanço [...]”.

Fonte: Kraemer, M.E.P. (2004). Contabilidade Criativa: Maquiando as Demonstrações Contábeis. 52^a Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

B. A entidade declarou ter registrado US\$ 6,4 bilhões como receitas de venda, sendo que US\$ 5,1 bilhões desse montante foram na realidade recebidos por aluguel de equipamentos, serviços, terceirização de documentos e receitas. A informação foi retificada tão logo quando a entidade tomou conhecimento. Em sua opinião, nesse cenário ocorreu:

Resposta: Erro.

Base (adaptada): “A empresa admitiu ter inflado as receitas em US\$ 1,9 bilhão durante cinco anos, declarando erroneamente vendas de equipamentos e contratos de serviços. A Xerox declarou ter registrado US\$ 6,4 bilhões como receitas de venda, sendo que US\$ 5,1 bilhões desse montante foram na realidade recebidos por aluguel de equipamentos, serviços,

terceirização de documentos e receitas financeiras. A manipulação da contabilidade ajudou a companhia a cumprir as previsões de lucros”.

Fonte: Cordeiro, C.M.R. (2003). Contabilidade Criativa: um estudo sobre a sua caracterização. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná – CRCPR, ano 28º, nº 136, 2º quadrimestre de. Disponível em: http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista136/contabilidade_criativa.htm. Acesso em: 02 Jan. 2019.

C. A empresa X aproveitou da flexibilidade das normas contábeis para alterar o prazo de seus ativos intangíveis e das depreciações de bens imobilizados em uso, com isso, reduziu o resultado fiscal do período. Em sua opinião, nesse cenário ocorreu:

Resposta: Gerenciamento de resultados.

Redação Original: [...] “Transações mais comuns na contabilidade criativa:... As normas contábeis facilitam manobras como, por exemplo, a elasticidade no prazo de amortizações do ativo intangível e nas depreciações de bens do imobilizado de uso. A empresa, alterando o prazo da depreciação, provoca, em consequência, alterações nas despesas do período[...]”.

Fonte: Kraemer, M.E.P. (2004). Contabilidade Criativa: Maquiando as demonstrações contábeis. 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

D. Um supermercado fazia sua contabilização de estoque pelo método Custo Médio, porém, os acionistas optaram pela troca de método para o PEPS (Primeiro que Entra, Primeiro que Sai). A justificativa é que o PEPS condiz mais com a situação da empresa, pois evita desperdícios, já que a maioria das mercadorias do supermercado tem um prazo curto de vencimento. A troca foi evidenciada em notas explicativas, além de recalcular os anos anteriores. Em sua opinião, nesse cenário ocorreu:

Resposta: Aprimoramento.

Fonte: Elaboração própria a partir de: Cardoso, R.L. (2005) Regulação econômica e escolhas de práticas contábeis: evidências no mercado de saúde suplementar brasileiro. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) — Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Redação original: “Critica-se o emprego do termo “contabilidade criativa”, buscando-se evitar que todo e qualquer avanço, novidade ou tentativa de aprimoramento das práticas contábeis, fruto de criatividade (brain storm) do contador-pesquisador, seja rotulado pejorativamente de “contabilidade criativa” e, assim, confundida com “gerenciamento de resultado”.

APÊNDICE B – EMAIL DE ENVIO SURVEY

Caro (a),

Somos pesquisadores do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, e estamos fazendo um estudo sobre uso do termo contabilidade criativa. Os dados obtidos por meio desse questionário serão sigilosos e confidenciais, servindo apenas como objeto de pesquisa, os respondentes, em hipótese alguma serão identificados na pesquisa.

Para responder ao questionário, clique no link a seguir: <https://forms.gle/hVXjxX86oMy59zyo9>. Qualquer dúvida em relação a pesquisa, entrar em contato com os pesquisadores, com o assunto: questionário contabilidade criativa.

APÊNDICE C – BOLETIM DE N ° 332 ENVIADO PELO CRC-DF**Participe do estudo sobre uso do termo contabilidade criativo**

Pesquisadores do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB) estão realizando um estudo sobre o uso da expressão “contabilidade criativa”. Os dados obtidos por meio desse questionário serão sigilosos e confidenciais, servindo apenas como objeto de pesquisa, e os respondentes, em hipótese alguma serão identificados na pesquisa. Participe e colabore com a pesquisa. Para responder ao questionário, clique no [link](#). Qualquer dúvida em relação à pesquisa, entrar em contato com os pesquisadores com o assunto: questionário contabilidade criativa.