

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**BÁRBARA RODRIGUES MONTEIRO**

**UMA ANÁLISE PRELIMINAR SOBRE CONTABILIDADE CRIATIVA: O QUE  
PENSAM OS ESTUDANTES?**

**Florianópolis  
2016**

**BÁRBARA RODRIGUES MONTEIRO**

**UMA ANÁLISE PRELIMINAR SOBRE CONTABILIDADE CRIATIVA: O QUE  
PENSAM OS ESTUDANTES?**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. José Alonso Borba, Dr.

**Florianópolis  
2016**

**BÁRBARA RODRIGUES MONTEIRO**

**UMA ANÁLISE PRELIMINAR SOBRE CONTABILIDADE CRIATIVA: O QUE  
PENSAM OS ESTUDANTES?**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) ....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

---

Prof. Dr. Marcelo Haendchen Dutra  
Coordenador de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

---

Prof. Dr. José Alonso Borba  
Orientador

---

Prof. (a) Dra. Denize Demarche Minatti Ferreira

---

Prof. Msc. Paulo de Souza Knupp

**Florianópolis  
2016**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente gostaria de agradecer a minha mãe Edite, por toda sua coragem e determinação, pela educação que me proporcionou e pelo amor que sempre me deu, se não fosse por ela, eu não estaria onde estou. Obrigada Mãe!

Ao meu pai Antonio por sempre estar presente em todos os momentos da minha vida, pelo seu apoio, compreensão e amor.

Também gostaria de agradecer a minha irmã Hiara, pela amizade e amor. A Beatriz, pela paciência, pelo carinho e por todo o incentivo.

Ao meu orientador, professor Dr. José Alonso Borba, pela confiança depositada em mim e por ter aceitado me orientar nessa etapa tão importante da minha formação. Ao Paulo, meu co-orientador, pelas ideias e pela dedicação que fizeram a diferença nessa reta final.

A todos, muito obrigada.

*“Uma mente que se abre a uma nova ideia,  
jamais voltará ao seu tamanho original”.*

*(Albert Einstein)*

## RESUMO

MONTEIRO, Bárbara Rodrigues. **Uma análise preliminar sobre contabilidade criativa: o que pensam os estudantes?** 2016. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

O atual cenário brasileiro abriu espaço para discussão na mídia sobre Contabilidade Criativa. Podendo ser considerada como sinônimo de Pedaladas Fiscais, (ADELAIDE, 2015) e de Gerenciamento de Resultados, (MATSUMOTO E PARREIRA, 2007), a Contabilidade Criativa é uma prática de manuseio de informações a partir de subjetividades e lacunas encontradas na lei. Adelaide (2015), diz que a princípio, as manipulações realizadas pelo governo eram chamadas de Contabilidade Criativa, no entanto, passou-se a adotar o termo Pedaladas Fiscais com o objetivo de rotular essa manipulação fiscal. Tais práticas são mais comuns em períodos de dificuldades financeiras e são condenadas por autores como Cosenza (2003) e Santos e Grateron (2003) que acreditam que seu uso pode prejudicar os usuários das informações contábeis. Assim, o objetivo principal desse trabalho consiste em avaliar o conhecimento dos estudantes de ciências contábeis acerca da Contabilidade Criativa, assim como analisar se os estudantes conseguem diferenciar a Contabilidade Criativa da fraude. A coleta de dados se deu por meio da aplicação de um questionário aos estudantes de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Como resultados, percebeu-se que o termo Pedaladas Fiscais é mais usual entre os estudantes do que Contabilidade Criativa e que a busca por notícias no dia-a-dia ocorre principalmente por meio da internet, destacando-se as redes sociais, o que explica o fato das Pedaladas Fiscais serem mais conhecidas. Além disso, a pesquisa mostrou que os estudantes possuem dificuldades quanto a definição correta da Contabilidade Criativa, muitas vezes confundindo-a com a fraude, onde 43% acertaram o conceito correto e 52% escolheram o conceito de fraude para se referir a contabilidade criativa.

**Palavras-chave:** Contabilidade Criativa. Pedaladas Fiscais. Gerenciamento de Resultados. Fraude.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Exemplificação das Pedaladas Fiscais .....	15
--	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Definições de Contabilidade Criativa .....	20
Quadro 2: Definições de Gerenciamento de Resultados .....	21
Quadro 3: Motivações para a Contabilidade Criativa.....	25
Quadro 4: Flexibilidade entre Contabilidade Criativa e Fraude.....	28
Quadro 5: Contabilidade Criativa X Fraude.....	29
Quadro 6: Definições de Pedaladas Fiscais.....	31



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Idade dos estudantes de Ciências Contábeis .....	36
Gráfico 2: Principais métodos de acompanhamento de notícias sobre Contabilidade .....	38
Gráfico 3: Detalhamento dos métodos de acompanhamento de notícias sobre Contabilidade .....	39
Gráfico 4: Termos Conhecidos .....	41
Gráfico 5: Escolha dos estudantes referente ao conceito de Contabilidade Criativa .....	42
Gráfico 6: Motivações Financeiras para o uso da Contabilidade Criativa .....	43
Gráfico 7: Motivações de Mercado para o uso Contabilidade Criativa .....	44

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Perfil dos estudantes de Ciências Contábeis .....	36
Tabela 2: Acertos e Erros dos casos de Contabilidade Criativa .....	46

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CEF – Caixa Econômica Federal
- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- IFRS - *Internatinal Financial Reporting Standard*
- NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
- UNB – Universidade de Brasília
- UFG – Universidade Federal de Goiás
- UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
- UFS – Universidade Federal de Sergipe
- UFU – Universidade Federal de Uberlândia

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS.....	14
1.2.1 Objetivo geral.....	14
1.3.2 Objetivos específicos .....	14
1.4 JUSTIFICATIVA.....	14
1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA .....	16
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	17
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>18</b>
2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE CRIATIVA .....	18
2.2 CONTABILIDADE CRIATIVA E GERENCIAMENTO DE RESULTADOS.....	19
2.3 MOTIVAÇÕES E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE CRIATIVA .....	23
2.4 CONTABILIDADE CRIATIVA E FRAUDE .....	26
2.4.1 Diferenças entre Contabilidade Criativa e Fraudes.....	28
2.5 PEDALADAS FISCAIS .....	30
<b>3 METODOLOGIA DA PESQUISA</b> .....	<b>34</b>
3.1 DEFINIÇÃO DA ESTRATÉGIA METODOLÓGICA .....	34
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	35
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>36</b>
4.1 PERFIL DOS ESTUDANTES .....	36
4.2 A CONTABILIDADE CRIATIVA .....	39
4.3 CONHECIMENTO ACERCA DA CONTABILIDADE CRIATIVA .....	41
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>48</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>50</b>
<b>APÊNDICE</b> .....	<b>56</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A principal função da contabilidade, segundo Marion (2009), é fornecer informações para seus usuários que podem ser tanto externos quanto internos. Os usuários externos, em sua maioria, utilizam-se das informações contábeis para avaliar a saúde econômica das empresas, sendo o seu principal objetivo o investimento. Já os usuários internos necessitam dessas informações principalmente para seus processos decisórios.

Conforme Martinez (2001), as informações fornecidas pela contabilidade deveriam, a princípio, refletir a real situação da empresa, porém muitas vezes não é o que acontece. Para refletir uma situação melhor da saúde financeira da empresa e até mesmo para mostrar uma boa administração, os responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis fazem uso de ajustes contábeis, tais como a Contabilidade Criativa, objeto de estudo desse trabalho.

A Contabilidade Criativa na visão de Baraldi (2012) funciona como uma linha tênue entre a contabilidade e a fraude, ou seja, ela trabalha no limite da lei procurando procedimentos diferentes para melhor atender as perspectivas da companhia. Com a evolução dos negócios e empresas operando em nível global, cada vez mais surge a necessidade de haver uma consolidação da normativa contábil, por conta disso, muitos países estão se adequando as *Internatinal Financial Reporting Standard* (IFRS), ou, normas Internacionais de Contabilidade, sua tradução.

Segundo Baraldi (2012), o surgimento das IFRS abriu espaço para uma contabilidade mais transparente e justa, da mesma forma como possibilitou o avanço da Contabilidade Criativa por meio da subjetividade nas interpretações das normas.

Para Martinez (2001), as empresas gerenciam seus resultados para atender as expectativas internas e externas das organizações. Por estar constantemente sob pressão, os gestores sentem a necessidade de mostrar um resultado favorável aos *stakeholders e shareholders*, e para isso, podem usar a contabilidade criativa e até mesmo a fraude contábil.

Em âmbito internacional, os principais casos de contabilidade criativa e fraude são de empresas privadas, há casos famosos como da Enron, nos Estados Unidos e Parmalat, na Itália que ganharam grandes repercussões e são considerados por Jones (2011) como dois dos seis maiores casos de escândalos financeiros mundiais.

No Brasil, o caso mais recente e que mais teve impacto na mídia são as “Pedaladas fiscais” - práticas de contabilidade criativa realizadas pelo Governo Federal. Tais práticas, segundo Moura (2016) caracterizam-se pelo financiamento que a Caixa Econômica Federal (CEF) fez para o Governo, ou seja, o dinheiro que o Governo Federal repassava a Caixa para pagamento de programas sociais era insuficiente, forçando a CEF complementar os valores com os seus próprios recursos, no entanto esses valores não foram pagos pelo governo desde 2013, ou seja, o governo estava “pedalando” sua dívida, isto é, postergando-a.

As Pedaladas Fiscais serviram como uma forma de mostrar uma boa performance das contas públicas. Para Mulford e Comiskey (2002), é possível alterar a impressão sobre o desempenho dos negócios das empresas através de práticas de Contabilidade Criativa, ou seja, as empresas utilizam a Contabilidade Criativa para atender o mercado, da mesma forma como o governo utiliza as Pedaladas fiscais para atender as expectativas dos eleitores, garantindo uma boa imagem do seu governo para a próxima eleição.

Dessa forma, podemos entender a Contabilidade Criativa, conforme Jones (2011), como uma prática que atua dentro do quadro regulamentar das leis contábeis para mostrar aos usuários apenas as informações que os responsáveis por sua elaboração querem que a vejam. Em contraponto, Murcia e Borba (2005) caracterizam fraude como um ato intencional, que visa gerar benefício para o próprio gestor ou para a companhia.

Para Wuerges (2010), a única diferença entre a fraude e a Contabilidade Criativa, é que no mesmo tempo em que a fraude viola as leis e princípios contábeis, a Contabilidade Criativa é utilizada dentro das limitações da lei, sendo assim, não está sujeita a punições legais.

Jones (2011), argumenta que a Contabilidade Criativa também pode ser usada para encobrir fraudes e que muitos casos começaram com práticas de Contabilidade Criativa mal elaboradas.

Para Baraldi (2012), Contabilidade Criativa e a fraude ainda são assuntos tabus, pouco discutidos, o que torna necessário uma maior divulgação do tema, com o propósito de elucidá-lo, diminuindo assim os riscos atrelados a eles.

Pela dificuldade da definição e diferenciação entre os temas e por se fundamental o conhecimento destes para a comunidade acadêmica, esta pesquisa

objetiva verificar o conhecimento que os estudantes de contabilidade da UFSC possuem acerca da Contabilidade Criativa.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

Apesar de ser um tema que está ganhando espaço na mídia e entre os usuários das informações contábeis, ainda há uma discrepância muito grande em relação à quantidade de pesquisas na área de Contabilidade Criativa. Segundo Machado, Benetti e Bezerra (2011), o número de artigos científicos encontrados sobre Contabilidade Criativa e Gerenciamento de Resultados representa 1% da produção geral, não só em periódicos brasileiros, mas em periódicos internacionais também, característica que acaba dificultando um bom entendimento do tema.

Em âmbito internacional, tem-se a primeira publicação sobre Gerenciamento de Resultados<sup>1</sup> por meio de Schipper (1989), com foco em três questões: definir o objeto do termo, explorar as condições que dão origem as suas práticas e projetar testes empíricos de Gerenciamento de Resultados.

Já no Brasil, o trabalho pioneiro sobre Gerenciamento de Resultados foi a tese de Martinez (2001), onde foi realizado um estudo empírico das companhias abertas brasileiras com o objetivo de saber se fazem o uso de técnicas de Gerenciamento de Resultados, por que e como utilizam, quais os efeitos que essas práticas podem ocasionar e como evitar.

No Brasil, houve um aumento na discussão sobre a Contabilidade Criativa em virtude dos escândalos sobre as pedaladas fiscais realizadas durante o governo da presidente Dilma Rousseff, no entanto, conforme Amato e Martello (2016), tais práticas “já existiam no governo do presidente Fernando Henrique Cardoso, mas assumiram proporções maiores “ na atual gestão. Em jornais como Valor Econômico e Folha de São Paulo, é possível achar textos que falam a respeito da Contabilidade Criativa e gerenciamento de resultado. Diante disso, nota-se a importância de preparar cada vez mais profissionais capacitados para identificar práticas ilícitas de contabilidade e assegurar que as informações disponibilizadas ao público sejam totalmente transparentes.

---

<sup>1</sup> Tradução do termo em inglês “*Earnings Management*”, definido por Schipper (1989) como práticas contábeis utilizadas para obter ganhos individuais.

Sendo assim, vê-se a necessidade de verificar o conhecimento que o estudante de ciências contábeis possui sobre a Contabilidade Criativa e verificar o grau de compreensão que os mesmos possuem sobre o tema, uma vez que serão eles os futuros profissionais que terão contato com tais práticas e também os futuros pesquisadores. Posto isso, o problema de pesquisa é: **os estudantes de ciências contábeis sabem o que é a Contabilidade Criativa, identificar suas evidências e diferenciá-la da fraude contábil?**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral dessa pesquisa consiste em verificar se os estudantes de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina sabem o que é a Contabilidade Criativa, além de analisar o entendimento que os mesmos possuem acerca do tema em questão.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral dessa pesquisa, foram elencados abaixo os objetivos específicos:

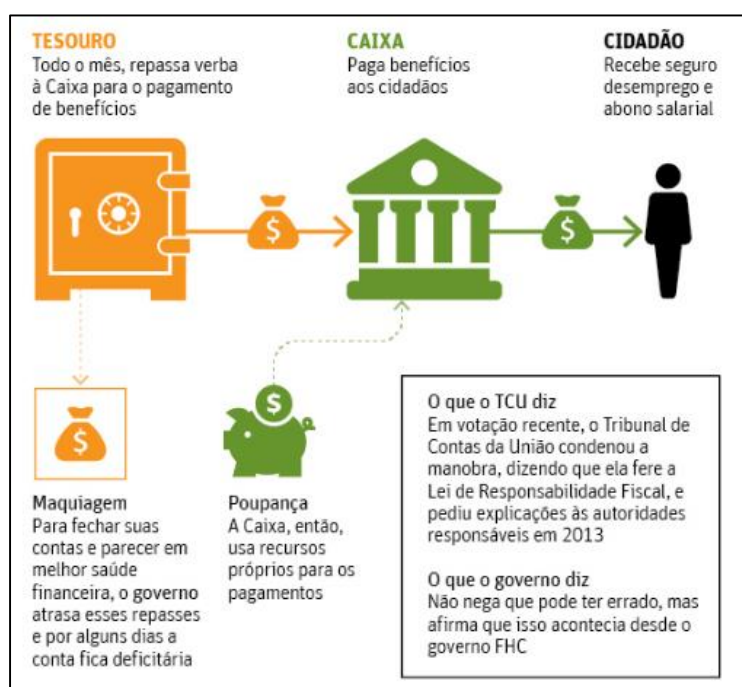
- a. Analisar se os estudantes de ciências contábeis conhecem o termo Contabilidade Criativa ou termos considerados equivalentes, como Gerenciamento de Resultados e Pedaladas Fiscais.
- b. Verificar se os estudantes sabem a definição de Contabilidade Criativa.
- c. Verificar se os estudantes conhecem alguns dos motivos que incentivam as práticas de Contabilidade Criativa.
- d. Analisar se os estudantes conseguem diferenciar práticas de Contabilidade Criativa de práticas de Fraude Contábil.

## 1.4 JUSTIFICATIVA



Nos últimos anos, o Brasil vem sendo palco de escândalos financeiros que envolveram práticas consideradas por estudiosos, como Mansueto Almeida, de Contabilidade Criativa. O exemplo mais marcante que se tem são as Pedaladas Fiscais, que podem ser entendidas, conforme Costas (2015), como o atraso de repasses de recursos para programas como “Bolsa Família” às instituições financeiras, no entanto, não houve atraso no pagamento aos beneficiários, quem cobriu esses valores foram os próprios bancos públicos, cobrando juros do governo pelo uso desses recursos. Abaixo segue a figura 1 explicando como ocorreram essas manobras:

**Figura 1: Exemplificação das Pedaladas Fiscais**



Fonte: Jornal Folha de São Paulo - Editoria de Arte/Folhapress (2015)

O Economista Mansueto Almeida, em entrevista para Adolfo Sachsida em 2013, cita transações de Contabilidade Criativa realizadas pelo governo federal em grandes empresas brasileiras, como é o caso da capitalização da Petrobras e a venda dos direitos nos dividendos da Eletrobrás. Segundo Almeida, eventos como esses são considerados truques contábeis para melhorar o superávit primário de forma artificial, o que acaba enfraquecendo a credibilidade do governo e prejudicando a análise dos investidores.

Outro fato recente envolvendo o uso de técnicas criativas, é caso do jogador de futebol Neymar que ganhou notoriedade na mídia nacional e internacional. Segundo o Ministério Público Federal (2016), o jogador utilizou as empresas da família para receber grandes montantes pagando menos tributo do que se tivesse recebido por pessoa física. No entanto o jogador ainda não foi condenado, pois não foi possível provar a ilegalidade da situação.

Em âmbito internacional, Jones (2011) cita empresas em diferentes países que usaram a Contabilidade Criativa e em muitos casos, tais práticas evoluíram para fraudes, como é o caso *HIH Insurance*, empresa australiana que manuseou provisões e o *goodwill* de forma exagerada. Outros casos que podem ser citados são o da *Royal Ahold*, que abusou das técnicas de consolidação e da Parmalat que segundo Dapont (2012, p. 12) usou sua subsidiária sediada em um paraíso fiscal para “repassar prejuízos e dívidas e excluí-los das suas demonstrações contábeis”.

Para Merlo (2015), a Contabilidade Criativa ganhou notoriedade a partir de 2001, com escândalos como WorldCom e Enron. Apesar de esses casos serem considerados fraudes, o autor comenta que eventos como esses geram a perda de confiança na empresa e nos profissionais envolvidos nos escândalos, como contadores e auditores.

Assuntos que envolvem fraudes e Contabilidade Criativa, são poucos comentados na academia e acabam se tornando tabus entre os profissionais, conforme Silva (2008). O autor ainda comenta que nas universidades é ensinada apenas a “contabilidade do bem”, ou seja, os estudantes são preparados apenas para seguirem a normatização contábil e quando se deparam com situações de irregularidades, não sabem como agir.

Tendo em vista esses exemplos, pode-se notar a importância do contador para a sociedade, uma vez que eles estão mais aptos a avaliar situações que geram benefícios ou prejudicam terceiros.

Assim, considera-se importante avaliar a percepção que os estudantes de ciências contábeis possuem sobre a Contabilidade Criativa, pois serão os futuros profissionais e pesquisadores contábeis, portanto devem estar preparados para lidar com diferentes tipos de situações.

## 1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Essa pesquisa limita-se na análise do conhecimento dos estudantes de Ciências Contábeis da UFSC sobre a Contabilidade Criativa abordando a relação deste com a fraude contábil. A análise do conhecimento se deu por meio da aplicação de questionários. Dentro das possibilidades de análise, a pesquisa não busca solucionar o problema com a falta de compreensão por parte do aluno a respeito do tema, apenas descreve a realidade encontrada, assim como não se pode identificar se as respostas foram respondidas com sinceridade ou se os entrevistados fizeram algum tipo de consulta para responder as perguntas, uma vez que a aplicação do questionário não foi presencial.

Foram pesquisados apenas alunos da Universidade Federal de Santa Catarina inscritos no fórum de graduação, o que não permite generalizar os resultados para todos os estudantes brasileiros de contabilidade.

## 1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A estrutura do trabalho é composta por cinco capítulos, divididos em Introdução, Fundamentação Teórica, Métodos, Análise dos Resultados e Conclusões.

A introdução abordou o tema, o problema, junto e os objetivos que estão subdivididos em gerais e específicos e também contém a justificativa do tema escolhido

O segundo tópico é a Revisão da Literatura que contextualiza a Contabilidade Criativa para então abordar seus conceitos na percepção de pesquisadores. Então, são apresentados seus objetivos e suas consequências. Ainda nesse mesmo capítulo é abordada a fraude contábil, conceituando-a e diferenciando-a da Contabilidade Criativa.

Na sequência, o capítulo três abordará os Métodos definidos para a aplicação dessa pesquisa.

Na Análise dos Resultados, quarto capítulo, constam os resultados obtidos por meio da aplicação do questionário.

No quinto capítulo, constam as conclusões da pesquisa e a sugestão para futuros trabalhos.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo será abordada a fundamentação teórica necessária para o entendimento deste trabalho. Serão apresentados os conceitos de Contabilidade Criativa e Fraude contábil. Ainda para um melhor entendimento do tema, serão expostas as características e as diferenças entre os mesmos.

### 2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE CRIATIVA

As primeiras pesquisas sobre Contabilidade Criativa surgiram no final do século XX com autores como Schipper (1989) e Healy e Wahlen (1999). Entretanto, o tema ganhou grande destaque e conseqüentemente passou a ser mais estudado após escândalos financeiros que ocorreram nos EUA no início do século XXI. Já no Brasil, o trabalho pioneiro é datado em 2001, com a tese de Martinez sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis nas Companhias Abertas Brasileiras.

Segundo Kraemer (2004), o termo Contabilidade Criativa tem sua origem no sistema contábil anglo-saxônico, tanto em sua forma prática como em sua estratégia. De acordo com Niyama (2008), este modelo é adotado por países como EUA, Austrália e Grã-Bretanha e tem como características uma profissão contábil forte e atuante, que está solidificada no mercado de capitais e possui pouca influência do governo na elaboração das práticas contábeis.

Por ser uma profissão praticamente pautada em normas a serem seguidas, a contabilidade tem uma grande relação com a estrutura jurídica do país. Segundo Niyama (2008), há dois sistemas legais existentes, são eles o *code law* e o *common law*. O sistema *code law* é baseado no Direito Romano, ou seja, é um sistema muito complexo e de alta formalidade. Nesse sistema, o governo tem grande interferência na elaboração das normas e leis contábeis, o que acaba deixando a profissão fraca e pouco atuante, produzindo informações para atender basicamente o Fisco.

Já o sistema *common law*, conforme Niyama (2008), tem sua origem inglesa e diferente do *code law*, a profissão contábil é mais forte e atuante. Para ter uma evidenciação justa e clara, prevalece o uso da essência sobre a forma, o que acaba tornando o ambiente mais oportuno para o uso da Contabilidade Criativa.

Assim, é possível inferir que as normas internacionais de origem anglo-saxônica estão pautadas no sistema jurídico *common law* e de acordo com Carmo,

Ribeiro e Carvalho (2011), os países que estão aderindo as normas internacionais de contabilidade (IFRS) geralmente seguem o modelo jurídico *code aw*, porém estão migrando para o modelo *common law*, como é o caso do Brasil.

Com o a adoção das normas internacionais pelo Brasil, casos de Contabilidade Criativa começaram a surgir e conseqüentemente a serem estudados com mais frequência, isso não quer dizer que não existia contabilidade criativa no Brasil, mas sim que está deixando de ser um assunto tabu para ganhar espaço no meio acadêmico e na mídia.

Muitos autores utilizam diferentes formas de se referir à contabilidade criativa. Na literatura é possível encontrar termos como Gerenciamento de Resultados (Martinez, 2001), Escolhas Contábeis, Contabilidade Agressiva (Almeida e Almeida, 2009) e recentemente, em virtude dos problemas políticos e financeiro que o Brasil está passando, a mídia criou o termo Pedaladas Fiscais', na qual se refere as transações de Contabilidade Criativa realizadas pelo governo federal. No entanto, no que diz respeito se tais práticas caracterizam-se como contabilidade criativa ou fraude, esse assunto ainda divide opiniões de especialistas da área.

Conforme Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015), a maioria dos pesquisadores sobre esses temas, tratam-no como sinônimos, porém os termos mais utilizados são contabilidade criativa, na Europa e Gerenciamento de Resultados, nos Estados Unidos.

Martinez (2001) diz que o termo Gerenciamento de Resultados equivale a *Earnings Management*, sua tradução literal, e ainda afirma que o termo Contabilidade Criativa é uma expressão criada por jornalistas da área de negócios e que a partir disso vem sendo utilizada em meios técnicos e científicos. Na literatura brasileira, encontramos muito mais a expressão Gerenciamento de Resultados do que a própria contabilidade criativa.

## 2.2 CONTABILIDADE CRIATIVA E GERENCIAMENTO DE RESULTADOS.

O avanço da tecnologia e a globalização tornaram mais fáceis a aproximação de países e de seus negócios. A linguagem financeira e contábil está caminhando para a padronização, a fim de facilitar a compreensão dos interessados. Segundo Santos e Grateron (2003, p. 8), esse rápido avanço tecnológico está criando uma

grande concorrência e tornando “as operações e as transações das empresas cada vez mais numerosas e complexas”.

Essa disputa e complexidade das operações pelo qual as empresas estão passando, abre espaço para um conceito que é fundamental para a contabilidade atual: o subjetivismo responsável. Para Ludícibus (2003) “a fronteira entre subjetivismo responsável e manipulação, muitas vezes é tênue e repousa mais nas intenções do que na realidade”.

Corroborando o pensamento de Ludícibus, Jones (2011) acredita que os interesses dos usuários atrelados à flexibilidade da normativa contábil, faz gerar um ambiente propício para gerenciar as informações divulgadas ao público interessado.

Para facilitar o entendimento no que se refere à contabilidade criativa, está apresentado abaixo no quadro 1 as definições dos principais autores, em ordem cronológica, a respeito do tema.

**Quadro 1: Definições de Contabilidade Criativa**

AUTOR E ANO	CONCEITO
Jameson (1988, p. 8-9)	"O processo contábil consiste em tratar com diferentes tipos de opiniões e resolver conflitos entre aproximações diferentes, para apresentação dos resultados, dos fatos e transações financeiras. Essa flexibilidade facilita a manipulação, mentira e tergiversação. Estas atividades - praticadas por elementos menos escrupulosos da profissão contábil - começam a ser conhecidas como Contabilidade criativa."
Naser (1993, p. 2)	"A contabilidade criativa é a transformação das cifras da contabilidade financeira uma vez que são, na atualidade, para o que se deseja que sejam, aproveitando as normas existentes e/ou ignorando algumas delas."
Amat (1997, p. 9-11)	"Contabilidade criativa consiste na manipulação de resultados quando se tem alternativas diferentes de realizar determinada ação ou de mostrar algum resultado. Essas alternativas surgem em decorrência de vazios das normas contábeis."
Cosenza (2002, p. 2)	"Utiliza-se o termo contabilidade criativa para descrever o processo mediante o qual os gerenciadore s da informação contábil-financeira usam seus conhecimentos das normas contábeis e societárias para manipular os valores divulgados nas demonstrações financeiras de uma empresa."
Santos e Grateron (2003, p. 9)	"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."
Kraemer (2004, p. 3)	"A Contabilidade Criativa é utilizada para descobrir o processo mediante o qual os contadores utilizam seu conhecimento sobre as normas contábeis para manipular as cifras refletidas na contabilidade da empresa, sem deixar de cumprir os princípios de contabilidade."

Oliveira (2010, p. 13)	"A prática da Contabilidade criativa não se configura legalmente como crime, apenas se valendo de brechas, omissões e falta de melhor regulamentação das normas e regras contábeis para produzir resultados mais favoráveis para a entidade pública ou privada."
Sousa (2013, p. 3)	"A contabilidade criativa é um fenômeno contábil que consiste em produzir informações diferenciadas a partir das ambiguidades existentes nas normativas contábeis, evidenciando um resultado desejado de acordo com os interesses e os objetivos de quem se utiliza dos resultados da prática."
Sousa (2015, p. 6)	"A flexibilidade dá ao contabilista, múltiplas alternativas e critérios vários que poderá seguir no processo de elaboração e publicação da informação contabilística. Neste sentido, a maleabilidade da informação contabilística permite a manipulação dos valores contabilísticos, originando assim a contabilidade criativa."

Fonte: Atualizado de Cosenza e Grateron (2003)

Pode-se notar que é comum entre as definições citadas, palavras como manipulação, flexibilidade e alternativas, visto que a Contabilidade Criativa é definida por muitos autores como uma forma negativa de manusear os resultados contábeis, entretanto, por outro lado, fica claro que essas práticas não violam as leis, mas sim usam da subjetividade das mesmas.

Para Matsumoto e Parreira (2007), a Contabilidade Criativa e o Gerenciamento de Resultados são expressões que representam um mesmo fenômeno. No entanto, para elucidar os conceitos do Gerenciamento de Resultados, o quadro 2 demonstra as definições dos principais pesquisadores contábeis:

### Quadro 2: Definições de Gerenciamento de Resultados

AUTOR E ANO	CONCEITO
Schipper (1989, p. 2)	"O gerenciamento de resultados nada mais é que uma gestão de divulgação, ou seja, é uma intervenção proposital no processo de divulgação das informações financeiras ao público externo com a intenção de obter algum ganho privado."
Healy e Wahlen (1999, p. 4)	"O gerenciamento de resultados ocorre quando os gestores usam de julgamentos na estruturação das operações financeiras para alterar as informações divulgadas as partes interessadas, com o propósito de enganar os <i>stakeholders</i> ou influenciar decisões contratuais que dependem dos números contábeis."
Martinez (2001, p. 26)	"É crucial entender que o '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 leva a desejar reportar um resultado distinto."

Matsumoto e Parreira (2007, p. 146)	"Gerenciamento de resultados contábeis é a manipulação formal das contas de resultado ou da atividade operacional, mediante escolhas discricionárias de práticas e estimativas contábeis com implicações no resultado financeiro e em acordo com os princípios e as normas contábeis."
-------------------------------------	--

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

É possível observar que as definições de Contabilidade Criativa e Gerenciamento de Resultados são parecidas, pois as duas envolvem o manuseio de informações quando se tem alternativas, ou seja, operam dentro do limite da lei para evidenciar as informações que julgam necessárias.

Além da conceituação por parte dos estudiosos da área contábil, ainda há autores de outras áreas que discorrem sobre o tema, como é o caso Griffiths (1986 apud AMAT, BLAKE e DOWDS, 1999) que com a sua visão jornalística elucida a Contabilidade Criativa da seguinte forma:

"Todas as empresas do país estão escondendo seus resultados. Todas as publicações são baseadas em livros que estão sendo cuidadosamente preparados. As informações que são apresentadas duas vezes ao ano ao público investidor estão todas alteradas para proteger os culpados. Tais práticas, caracterizam-se como o maior truque desde o cavalo Tróia e é totalmente legítimo. É a Contabilidade Criativa." (Traduzido pela autora)

Seguindo a linha proposta, Smith (1992, apud AMAT, BLAKE e DOWDS, 1999) analista de investimentos, expõe a Contabilidade Criativa da seguinte forma:

"Nós sentimos que o aparente crescimento dos lucros que ocorreu nos anos 80 foi resultado de um truque contábil ao invés de um genuíno crescimento econômico." (Traduzido pela autora)

O autor acredita que não houve crescimento nos lucros das empresas na década de 80, mas sim um grande truque contábil. Isso reflete a mesma perspectiva de Griffiths (1986), apontando que a Contabilidade Criativa está presente em todas as empresas.

A partir dos conceitos apresentados, a Contabilidade Criativa fica entendida como a prática pela qual, gestores e contadores, utilizam-se do conhecimento que possuem acerca da legislação contábil e da subjetividade, para registrar transações e apresentar demonstrações de acordo com as necessidades que lhes convém.



## 2.3 MOTIVAÇÕES E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE CRIATIVA

A Contabilidade Criativa, segundo Consenza (2003) é usada tanto para eventos de curto prazo, quanto para de longo, todavia, são as decisões de curto prazo que mais motivam os gerentes.

Há vários motivos que levam ao uso da Contabilidade Criativa e segundo Sousa (2015), não devem ser simplificados, pois correm o risco de ser atribuídos a fraudes. A autora ainda comenta que as empresas que estão mais suscetíveis à Contabilidade Criativa, são aquelas que possuem ações negociadas na bolsa e aponta três motivos que levam os gestores a fazerem o uso das técnicas criativas, são eles:

1. **Manutenção de um fluxo constante de receitas:** as bruscas oscilações no faturamento das empresas podem ser vistas pelo mercado, como um fator de risco para investimento, o que leva os gestores a quererem mostrar sempre uma posição estável das receitas.
2. **Manter em alta os preços das ações:** para manter em alta os preços das ações, os gestores utilizam mecanismos criativos que aparentemente aumentam as receitas e diminuem o endividamento, contribuindo assim, para a especulação dos preços das ações.
3. **Atrasar a chegada de informações:** os gestores possuem informações privilegiadas a respeito da saúde econômica da empresa, sendo assim, eles podem decidir quando apresentar informações que possam ser relevantes e isso pode acabar prejudicando ou ajudando certos investidores.

Em ambientes em que as informações possuem um grande poder sobre o futuro das companhias, vê-se que a Contabilidade Criativa soa como um incentivo para a sua utilização. Jones (2011) afirma que em um mundo perfeito, as empresas sempre teriam seus resultados positivos e seus papéis sempre estariam com os preços altos, porém no mundo real, as companhias nem sempre atendem as expectativas exigidas e acabam sendo incentivadas a recorrer à Contabilidade Criativa. O autor ainda apresenta em seu livro *“Creative Accounting, Fraud and*

*International Accounting Scandals*”, quatro motivos que levam a prática da Contabilidade Criativa, são eles:

1. **Incentivos pessoais:** giram em torno de benefícios financeiros que gestores podem conseguir através da Contabilidade Criativa, como bônus relativo ao alcance de metas e resultados.
2. **Expectativa de mercado:** realizar ajustes de última hora para atender as expectativas de acionistas, por exemplo, ajustar o lucro para que o mesmo não impacte no preço das ações da companhia, pois a estabilidade econômica/financeira da empresa impacta diretamente no preço de seus papéis.
3. **Circunstâncias especiais:** Jones (2011) cita várias circunstâncias que pode incentivar o uso da Contabilidade Criativa, tais como fusões e aquisições, na qual a Contabilidade Criativa pode ser usada para distorcer o real valor das companhias ou mostrá-los sobre outras perspectivas, e, quando há troca da equipe de gerentes, nesse caso os novos gestores podem decidir atribuir aos antigos maus resultados e em contraponto intensificar bons resultados na sua gestão.
4. **Encobrir fraudes:** esse é um caso pouco discutido pelos estudiosos do tema, mas que se caracteriza, segundo Jones (2011), pela utilização da Contabilidade Criativa para encobrir fraudes nos relatórios financeiros.

É possível observar que Souza (2015) e Jones (2011) se complementam quanto aos motivos que levam ao uso da Contabilidade Criativa. Enquanto Souza (2015) levanta as dificuldades financeiras e a pressão exercida pelo mercado para manusear as informações contábeis com o objetivo de mostrar uma empresa mais segura ao investidor, Jones (2011), além dos motivos que envolvem a empresa e o mercado, acrescenta os motivos pessoais que levam ao uso das práticas criativas, como benefícios financeiros, através de bônus por desempenho e estabilidade no emprego, atribuindo maus resultados a outras equipes de gestores.

Em ambiente nacional, Martinez (2001, p. 79), através da sua tese “Gerenciamento dos Resultados Contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras” infere que além dos motivos mais usuais apontados pelos autores citados acima, as empresas brasileiras gerenciarem seus resultados para diminuir a

variabilidade, processo conhecido como *Income Smoothing*<sup>2</sup> e para melhorar a sua imagem quando estão muito endividadas, sendo assim, o nível de endividamento da empresa serve como um sinal de alerta, ou seja, quanto mais endividada estiver, mais gerenciáveis serão seus resultados.

É possível notar que um dos principais impulsionadores da Contabilidade Criativa, dentre outros, é a pressão exercida por investidores, o que deixa as empresas que possuem ações negociadas na bolsa, mais aberta a esses tipos de práticas. Além da pressão exercida pelo mercado de ações, há outras causas que impactam tanto quanto essas, Cosenza (2002) afirma que “a incapacidade dos organismos de fiscalização e a flexibilidade das normas contábeis”, são algumas outras causas substanciais da Contabilidade Criativa. Abaixo o quadro 3 apresenta os motivos para a utilização da Contabilidade Criativa.

**Quadro 3: Motivações para a Contabilidade Criativa**

MOTIVAÇÃO	EFEITOS	CONSEQUÊNCIAS
<b>Influenciar nos resultados contábilísticos.</b>	Incrementa ou estabiliza o valor patrimonial da empresa no mercado capital.	Avaliação positiva da gestão dos dirigentes.
		Defesa contra aquisições hostis.
		Melhora a posição negociadora dos contratos.
		Incrementa a remuneração dos dirigentes.
		Maior prestígio profissional.
	Diminui as receitas ou aumenta as despesas e custos de forma a reduzir os lucros para sinalizar uma pior situação ao mercado.	Apresenta uma situação crítica da empresa para tirar proveito no pagamento de impostos.
		Evita exigências salariais elevadas.
		Oculto a situação real frente aos competidores.
		Permite reescalonar dívidas no longo prazo.
	Estabiliza as receitas ou os lucros para apresentar um menor perfil de risco ao mercado.	Avaliação positiva da gestão dos dirigentes
		Estabilidade na remuneração dos gerentes
		Maior prestígio profissional
<b>Necessidades contratuais.</b>	Mostrar bons indicadores de rentabilidade, liquidez, solvência e endividamento.	Melhoria de posição na celebração de contratos.
		Incrementa a remuneração dos executivos.
		Maior estabilidade na permanência no cargo.
	Mostra maus indicadores de rentabilidade, liquidez, solvência e endividamento.	Apresenta uma situação crítica da empresa para tirar proveito no momento da renegociação de contratos, tanto da própria empresa como na remuneração dos gerentes.
		Poupança para assegurar futuras remunerações.
		Melhoria de posição na celebração de contratos.
		Impressiona os investidores de capital

<sup>2</sup> “*Income Smoothing* é o processo de manipular o perfil temporal dos lucros de modo a fazer com que estes sejam reportados em sequência menos variável. Portanto, o comportamento ‘*smoothing*’ é definido como o esforço intencional de reduzir as flutuações nos lucros reportados.” (MARTINEZ 2001, P. 91)

	Reduz os picos de receitas ou lucros, para apresentar um menor perfil de risco ao mercado.	Estabilidade na remuneração dos dirigentes. Poupança para assegurar futuras remunerações. Atende imposições acionárias por dividendos.
<b>Interesses políticos e sociais.</b>	Mostrar bons indicadores de rentabilidade, liquidez, solvência e endividamento.	Cumprimento de imposições legais.
		Atendimento das exigências sociais.
		Contempla as diretrizes de gestão responsável.
	Mostra maus indicadores de rentabilidade, liquidez, solvência e endividamento.	Mostra uma situação crítica da empresa para tirar proveito dos recursos públicos.
		Evita exigências de reposição salarial.
		Minimiza as suspeitas de que a empresa pratica o monopólio ou oligopólio no mercado.
		Permite pleitear o aumento de tarifas nos sectores que estão sob regulamentação estatal.
	Evita excessivas flutuações que possam vir a deteriorar ou prejudicar a imagem social ou política da empresa.	Reduz as dívidas fiscais-tributárias.
		Minimiza as suspeitas de que a empresa pratica o monopólio ou oligopólio no mercado.
Planeamento do pagamento das dívidas.		
		Evita reduzir as tarifas em sectores regulados.

Fonte: Adaptado de Cosenza (2002, p. 68).

## 2.4 CONTABILIDADE CRIATIVA E FRAUDE

Conforme exposto, a Contabilidade Criativa, apesar de muitas vezes proporcionar a possibilidade de ajudar ou prejudicar a empresa e seus investidores, trabalha dentro do quadro da lei. Por outro lado, a NBC T 11 – IT – 03 – Fraude e Erro, que define a fraude como um “ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”, sendo assim, pode-se inferir que a fraude atua fora do quadro regulamentar.

Segundo Murcia e Borba (2005), as fraudes podem ser classificadas em gerenciais e contábeis. Os autores afirmam que no caso da fraude gerencial, há o interesse particular do empregado, ou seja, ele viola a lei em seu benefício próprio, já na fraude contábil, ocorre a violação normativa a favor da empresa.

Pode-se notar que é possível encontrar essas características na Contabilidade Criativa, ou seja, contadores e gestores possuem diferentes motivos para gerenciar os resultados, seja para seu benefício próprio, com intuito de obter alguma vantagem particular, ou em benefício da empresa, com o objetivo de mostrar um cenário favorável ao mercado.

Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015) entendem que a Contabilidade Criativa está projetada em duas vertentes, sendo a primeira baseada no poder que os

contadores possuem para manipular, conscientemente, os resultados da empresa por meio das lacunas existentes nas normas contábeis, já a segunda consiste na pura fraude em si, ou seja, os autores consideram que a Contabilidade Criativa também pode ser considerada como sinônimo de manipulações contábeis e práticas consideradas fraudes.

A principal característica entre Contabilidade Criativa e fraude, segundo Crutchley, Jesen e Marshall (2007, apud JONES 2011), está ligada ao clima econômico em que as empresas estão. Um ambiente que incentiva a manipulação de informações, por meios criativos ou fraudulentos, caracteriza-se pelo aspecto de rápido crescimento, diretores sobrecarregados e principalmente por problemas financeiros.

A Contabilidade Criativa divide a opinião de muitos autores quanto a sua definição e sua intenção. Santos e Grateron (2003, p. 11) concordam que “qualquer manipulação da informação contábil que contenha uma distorção na conformação correta desta, deve ser entendida como uma espécie de fraude”. Divergindo deles, temos Martinez (2001, p. 26) expressando sua opinião da seguinte forma:

"É crucial entender que o 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 leva a desejar reportar um resultado distinto."

Seguindo a linha de raciocínio de Martinez, para Murcia e Carvalho (2007, p. 73) o Gerenciamento de Resultados “não se enquadra dentro do conceito de fraude nas demonstrações, pois esta prática, além de aceita pela legislação, apresenta-se inerente à evidenciação contábil”.

Contradizendo os autores recém citados, Paulo, Martins e Corrar (2007) entendem que a Contabilidade Criativa, como Gerenciamento de Resultados, traz prejuízos a todos os níveis de usuários, sejam eles investidores, analistas financeiros e inclusive o governo, pois estes não terão informações confiáveis para pautar suas decisões.

Para Jones (2011), a principal diferença entre Contabilidade Criativa e fraude consiste no fato de trabalhar dentro ou fora do quadro regulamentar da lei, ou seja, fraude envolve quebrar a lei ou violar as leis e princípios contábeis, enquanto a

Contabilidade Criativa opera dentro da lei. Abaixo no quadro 4 está exposto o pensamento de Jones:

**Quadro 4: Flexibilidade entre Contabilidade Criativa e Fraude**

<b>SEM FLEXIBILIDADE</b>	<b>FLEXIBILIZA UMA IMAGEM JUSTA E VERDADEIRA</b>	<b>FLEXIBILIZA UMA IMAGEM CRIATIVA</b>	<b>FLEXIBILIZA UMA IMAGEM FRADULENTA</b>
Trabalha dentro do quadro regular da lei e elimina todas as possibilidades de escolhas contábeis.	Trabalha dentro do quadro regular da lei para servir ao interesse dos usuários.	Trabalha dentro do quadro regular da lei para servir ao interesse dos gestores.	Trabalha fora do quadro regular da lei.
<b>RESPEITA AS LEIS</b>			<b>VIOLA AS LEIS</b>

Fonte: Adaptado de Jones (2011, p. 9)

É possível notar que a relação entre Contabilidade Criativa e fraude divide a opinião de muitos autores. Além disso, entende-se que há um ponto em comum e um ponto que difere a Contabilidade Criativa da fraude. Quanto ao ponto em comum, percebe-se que momentos de crises e dificuldades financeiras são fatores que incentivam tanto a Contabilidade Criativa quanto a fraude, entretanto, apesar das duas manipularem as informações, elas se diferenciam pelo fato de uma violar a lei, no caso a fraude, e outra respeitar a lei, no caso, a Contabilidade Criativa.

Baraldi (2012) enuncia que há uma frágil divisão entre a Contabilidade Criativa e a fraude, ou seja, é muito difícil perceber onde termina a criatividade e começa a fraude.

Deste modo, infere-se que o contador ou o gestor, é o único responsável por quebrar ou manter intacta a linha que separa a Contabilidade Criativa da fraude, pois parte dele a decisão de usar seus conhecimentos na legislação e princípios contábeis para evidenciar da forma mais transparente possível a real situação da empresa.

#### 2.4.1 Diferenças entre Contabilidade Criativa e Fraudes

As práticas de Contabilidade Criativa não são tão fáceis de serem realizadas, uma vez que é necessário ter muito domínio na normativa contábil para operá-las sem cometer fraudes.

Martinez (2001, p. 15) acredita que é fundamental saber que há diferenças entre práticas criativas e fraudulentas, e argumenta “que existem diversas situações nas quais as normas contábeis facultam ao gestor a discricionariedade de realizar

decisões contábeis”, ou seja, há casos que permitem ao gestor utilizar julgamentos para melhor contabilizar um fato contábil. Abaixo, no quadro 5, é possível comparar práticas de Contabilidade Criativa e fraudes:

**Quadro 5: Contabilidade Criativa X Fraude**

<b>CONTABILIDADE CRIATIVA</b>	<b>FRAUDE</b>
<b>De acordo com as Normas e/ou Princípios Contábeis</b>	<b>Violam as Normas e/ou Princípios Contábeis</b>
Evitar ou reduzir o reconhecimento de provisões;	Registrar vendas fictícias;
Aceleração das despesas de depreciação;	Antecipar documentalmente a data de realizações das vendas;
Reduzir as cotas de depreciação e amortização;	Superestimar o estoque pelo registro de inventário fictício;
Reconhecimento de receitas durante a produção;	Colocar como despesas custos na aquisição de imobilizado.
<b>Práticas Aceitáveis</b>	<b>Práticas Inaceitáveis</b>
Retardar, antecipar ou acelerar as vendas;	Receber e não efetuar a entrega de produtos;
Acelerar gastos associados à propaganda e publicidade, treinamento e P&D;	Não cumprir com os compromissos financeiros;
Aumentar receitas não-operacionais pela venda de Ativos da empresa;	Não pagar tributos lançados;

Fonte: Adaptado de Martinez (2001, p. 14, apud Dechow e Skinner 2000, p. 239)

Pode-se observar no quadro 5 que apesar da Contabilidade Criativa não violar princípios e/ou normas contábeis, pode prejudicar os usuários externos, uma vez que cabe aos gestores a decisão de divulgar ou não os métodos utilizados.

O objeto da contabilidade é o patrimônio e neste há inúmeros bens passíveis de subjetividade quanto a sua evidenciação, ou seja, os métodos utilizados irão depender do tamanho da empresa e do ambiente corporativo em que ela está inserida. Para Jones (2011, p. 43), cada conjunto de contas consiste em diferentes tipos de rendimentos, despesas, ativos e passivos, e cada um deles há um procedimento a ser adotado, porém, é necessário adaptar os procedimentos padrões a cada ramo de empresa, nesse caso, surge a brecha para a aplicação da Contabilidade Criativa.

Segundo Townsend (1970, p.89 apud Jones 2011), “a maneira mais fácil de persuadir um investidor, é mudando o fator de contabilização todos os meses ou todos os anos, dessa forma, você poderá argumentar que essa informação não pode ser comparada com a do último mês ou ano, sendo assim, ele não poderá tirar nenhuma conclusão a partir desses números.

Para Jones (2011) as estratégias usadas pela Contabilidade Criativa são praticamente impossíveis de serem percebidas e se as mesmas forem levadas aos seus limites, muitas vezes podem acabar tornando-se fraudes.

Para aumentar as receitas, segundo Jones (2011), pode-se utilizar o reconhecimento prematuro de vendas. Em um primeiro momento, afirma-se que o princípio da competência deixa claro o exato momento em que se deve registrar um fato contábil, porém em ambientes de negócios mais complexos, torna-se mais difícil definir quando realmente ocorre uma venda.

Já para diminuir as despesas, Jones (2011) cita diversos métodos, como utilizar as provisões contábeis a seu favor, montar equipes de especialistas em tributos para encontrar maneiras de reduzir a carga tributária que hoje representa uma das maiores despesas para qualquer empresa, aumentar o tempo de depreciação dos ativos e até práticas conhecidas como “*Big Bath*”, descrita por Martinez (2001, p. 43) como “gerenciamento dos resultados contábeis para reduzir lucros correntes em prol de lucros futuros”.

Para Jones (2011), as fronteiras que separam a Contabilidade Criativa da fraude não estão bem claras. O autor ainda afirma que em muitos escândalos financeiros, as técnicas utilizadas para a fraude são as mesmas utilizadas para a Contabilidade Criativa. Para ele, as técnicas utilizadas para fraudar se dividem, basicamente em dois tipos: Apropriação indevida de ativos da empresa (*Misappropriation of Assets*) e Transações fictícias (*Fictitious Transactions*).

## 2.5 PEDALADAS FISCAIS

Pedalada Fiscal foi um termo que ganhou grande destaque na mídia e se tornou um dos temas mais comentados no meio econômico, financeiro e político, por meio de jornais e revistas brasileiras de grande circulação, como a Folha de São Paulo, O Globo, Valor Econômico, entre outros, e até internacionalmente pelo *The New York Times* e o *The Economist* que em uma de suas matérias cita o Brasil como a “ex-estrela do mundo emergente”, além disso, é um dos principais motivos, se não o único, para o *impeachment* da presidente Dilma Rousseff.

A princípio, conforme Adelaide (2015), as manobras fiscais adotadas pelo governo para mostrar um bom resultado das contas públicas eram chamadas de Contabilidade Criativa, no entanto, com o propósito de rotular tais práticas, passou-se



a chamar de Pedaladas Fiscais, pois tais manobras não se referiam apenas a manipulações, mas também a ilegalidade fiscal.

Essas manobras dividem a opinião de especialistas quanto a sua caracterização como irregular ou não. Para o professor da Universidade de São Paulo (USP) Dalmo Dallari, em entrevista concedida ao jornal O Globo em 2016, “os decretos assinados por Dilma não são crimes orçamentários, apenas medidas contábeis administrativas”. Já para o jurista Ives Gandra Martins, em entrevista concedida ao mesmo jornal em 2016, a ilegalidade fiscal e o pedido de impeachment da presidente Dilma está mais que caracterizado, uma vez que ela se apoderou dos recursos que deveriam ser repassados aos bancos para pagamentos dos programas sociais em plena época de campanha.

Para um melhor entendimento acerca das Pedaladas Fiscais, foi elaborado o quadro 6 que traz as definições conforme os principais jornais e revistas nacionais:

**Quadro 6: Definições de Pedaladas Fiscais**

PEDALADAS FISCAIS			
JORNAL / REVISTA	DEFINIÇÃO	AUTOR	DATA E HORÁRIO
Folha de São Paulo	"O governo, então, fez uso das pedaladas, ou seja, se valeu de dinheiro de seus bancos e do FGTS para cobrir despesas do Tesouro Nacional. Repasses do Tesouro para o pagamento de benefícios sociais e subsídios foram atrasados, e os encargos acabaram assumidos pelos bancos e pelo FGTS"	Não informado	31/12/2015 às 02h00
	"O <b>artifício</b> consistiu em utilizar recursos dos bancos públicos para o pagamento de despesas da alçada do Tesouro Nacional. Com isso, os balanços do governo apresentaram, durante o ano passado, resultados artificialmente melhores, driblando a necessidade de cortar gastos."	Dimmi Amora	26/10/2015 às 02h00
Estadão	"A pedalada fiscal foi o nome dado à prática do Tesouro Nacional de atrasar de forma <b>proposita</b> o repasse de dinheiro para bancos (públicos e também privados) e autarquias, como o INSS. O objetivo do Tesouro e do Ministério da Fazenda era melhorar artificialmente as contas federais."	João Villaverde e Adriana Fernandes	Não informado
	Pedaladas Fiscais: "Seu objetivo foi tornar mais acessível para os leigos uma prática altamente <b>nociva</b> para as contas públicas e para a economia. E, no entanto, essas pedaladas fiscais nada têm de inocente. Constituíram gravíssima fraude fiscal."	Celso Ming	10/05/2016 às 21h00

O Globo - G1	"É um nome dado a práticas que o governo teria usado para cumprir as suas metas fiscais. O Tesouro Nacional teria atrasado repasses para instituições financeiras públicas e privadas que financiariam despesas do governo. Os beneficiários receberam tudo em dia, porque os bancos assumiram, com recursos próprios, os pagamentos dos programas sociais. Com isso, o governo registrou, mesmo que temporariamente, um alívio no orçamento. Mas a sua dívida com os bancos cresceu."	Alexandre Martello e Fábio Amato	17/06/2015 às 14h59
	"As chamadas 'pedaladas fiscais' consistem na <b>manobra</b> de atrasar pagamentos do Tesouro Nacional a bancos públicos, para melhorar artificialmente a situação fiscal do país. Por causa da demora nas transferências, Caixa Econômica e BNDES tiveram que desembolsar recursos próprios para pagar programas sociais, como o Bolsa Família."	Nathalia Passarinho	30/03/2016 às 21h50
Valor Econômico	Pedaladas Fiscais: "operações financeiras entre o Tesouro Nacional e bancos públicos supostamente para <b>maquiar</b> os dados fiscais."	Raphael Di Cunto e Thiago Resende	30/03/2016 às 18h42
	Pedaladas Fiscais: "adiamento de pagamentos para melhorar <b>artificialmente</b> o resultado fiscal."	Bruno Peres	23/09/2015 às 16h43
Revista Veja	"Pedalada foi o apelido dado à opção do governo de postergar o repasse de recursos a bancos públicos e ao FGTS para, com isso, conseguir bancar, entre outras despesas, as de programas sociais. Em última instância, essas <b>manobras contábeis</b> mascararam a real situação das contas públicas."	Celso Junior	17/04/2016 às 17:03
	"O Tesouro tinha de fazer desembolsos para a CEF, o Banco do Brasil e o BNDES. Ocorre que para fazer caixa e <b>maquiar</b> o desequilíbrio fiscal, a equipe econômica anterior resolveu atrasar esse dinheiro, e os bancos tiveram de apelar ao próprio caixa para arcar com as despesas."	Reinaldo Azevedo	16/04/2015 às 4h37
Revista Istoé	"Pedaladas fiscais ficaram conhecidos os atrasos nos repasses a bancos públicos a fim de <b>maquiar</b> as contas públicas."	Sérgio Pardellas	24/03/2015 às 20h00
	"As pedaladas fiscais referem-se às práticas que o governo federal teria supostamente usado para cumprir as suas metas fiscais."	Carlos Dias	03/12/2015 às 13h31
Revista Época	"A pedalada acontecia quando o governo atrasava de <b>propósito</b> o repasse de dinheiro aos bancos públicos. Como os bancos precisavam pagar as empresas e as pessoas em dia, faziam os pagamentos mesmo sem receber o dinheiro do governo. Essa era uma forma indireta de o governo conseguir mais tempo para os desembolsos e, assim, evitar ficar no vermelho."	Edson Caldas e Raquel Salgado	16/04/2016 às 09h36

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Conforme o quadro acima, pode-se observar que as Pedaladas Fiscais se caracterizam pelo atraso de repasses aos bancos, públicos e privados, para o pagamento de programas sociais. Esses atrasos já ocorrem desde o governo do Fernando Henrique Cardoso (1995 a 2003) e do Lula (2003 a 2010), no entanto, foi

no governo de Dilma Rousseff que essas práticas ganharam mais repercussão pelo montante do valor e pelo período que o governo deixou atrasar.

Essas manobras se assemelham muito, em sua definição, com a Contabilidade Criativa. Pode-se notar que as principais palavras usadas nas definições de Pedaladas Fiscais são: manobras, propositalmente, artificialmente e maquiar. Essa linguagem também é utilizada para descrever as definições de Contabilidade Criativa (Quadro 1) e Gerenciamento de Resultado (Quadro 2). Dessa forma, pode inferir que a associação que é feita entre esses três termos muitas vezes ocorre pela aproximação de suas definições.

Diante dos exemplos e definições propostas pelos principais jornais nacionais, chega-se à conclusão que as Pedaladas Fiscais se caracterizam como uma ferramenta utilizada pelo governo com o objetivo aumentar os seus gastos e adiar o pagamento destes sem que isso impacte o seu saldo, usando para tanto, recursos de bancos e empresas estatais.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

#### 3.1 DEFINIÇÃO DA ESTRATÉGIA METODOLÓGICA

Segundo Raupp e Beuren (2003), as pesquisas possuem classificações diferentes quanto ao alcance dos objetivos e aos procedimentos adotados. Para os autores, os tipos de pesquisas que melhor se enquadram na Contabilidade quanto ao alcance dos objetivos são: exploratórias, descritivas e explicativas. Para este trabalho, optou-se por utilizar a pesquisa descritiva.

A pesquisa descritiva, segundo Gil (2008), possui como principal característica técnicas padronizadas para coleta de dados e possui como objetivo principal “descrever as características de uma população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Raupp e Beuren (2003), complementa que a pesquisa descritiva se caracteriza como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, isto é, “não é tão preliminar quanto a primeira, nem tão aprofundada como a segunda”.

Raupp e Beuren (2003) mencionam que os tipos de pesquisas que podem ser usados quanto aos procedimentos são: o estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a documental, a pesquisa participante e a experimental. Dessa forma, a partir do objetivo estabelecido para essa pesquisa, as tipologias que melhor se enquadram quanto aos procedimentos adotados é a bibliográfica e a de levantamento.

A pesquisa bibliográfica, segundo Gil (2008, p. 50), é produzida com base em materiais já elaborados e possui como principal vantagem “permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômeno muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Raupp e Beuren (2003, p. 86) complementam que a pesquisa bibliográfica, por possuir uma natureza teórica, acaba se tornando presente e obrigatória, pois é a partir dela que se tem conhecimento sobre a produção científica existente.

Já o levantamento, também conhecido por *survey* ou levantamento de campo, conforme Gil (2008) ocorre por meio de questionamentos a amostra de uma determinada população a respeito do problema estudado. Raupp e Beuren (2003) defendem que a pesquisa de *survey* é muito importante no campo Contábil, pois traz

informações úteis para futuros estudos e para mapear a realidade de determinadas populações.

Quanto a abordagem do problema, a presente pesquisa se enquadra no modelo quantitativo. Para Raupp e Beuren (2010, p. 92), “a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados”.

O método estatístico utilizado foi o descritivo e a análise ocorreu por meio de tabelas e gráficos. Para Maputo e Moçambique (2008), a estatística descritiva caracteriza-se pela coleta de dados, a organização e a sua caracterização, ou seja, ela tem como finalidade descrever os dados dos quais podem ser apresentados através de tabelas, gráficos e mapas.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população do estudo é formada pelos estudantes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Tomou-se como base os estudantes inscritos no Fórum, do qual constam aproximadamente 480 inscritos que estão distribuídos em todos os semestres nos turnos diurno e noturno.

A coleta foi realizada por meio de questionários elaborados pela autora com 18 perguntas objetivas que tinham como propósito verificar o conhecimento do estudante sobre a Contabilidade Criativa.

O questionário foi elaborado pela ferramenta “Formulário” disponível pelo “*Google Docs*”. O link do questionário foi encaminhado por e-mail aos participantes do fórum solicitando que os mesmos respondessem o questionário. Esse mesmo procedimento, envio do link do questionário ao fórum, foi realizado no total de duas vezes em um intervalo de uma semana e obteve-se um retorno de 98 respostas, o que representa aproximadamente 20% da população.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 PERFIL DOS ESTUDANTES

A amostra final foi composta de 98 respondentes, 58 são mulheres e 40 homens do turno noturno, em sua maioria. Para melhor visualização, foi elaborado o quadro 6 e o gráfico 1 que mostram detalhadamente o perfil dos estudantes entrevistados.

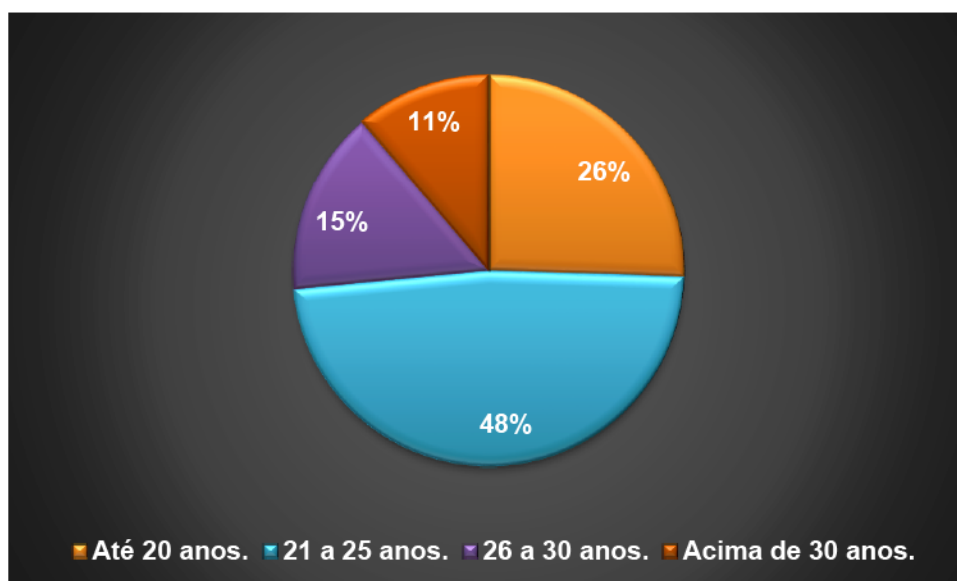
**Tabela 1: Perfil dos estudantes de Ciências Contábeis**

TURNO	FEMININO	%	MASCULINO	%	TOTAL	%
DIURNO	27	47%	12	30%	39	40%
NOTURNO	31	53%	28	70%	59	60%
<b>TOTAL</b>	<b>58</b>	<b>100%</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>	<b>98</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

O gráfico 1 evidencia a faixa etária dos entrevistados. O maior índice de respostas, com 48% do total, são estudantes entre 21 a 25 anos. Em seguida representando aproximadamente 26%, está a faixa etária até 20 anos. Com isso, pode-se notar que 74% da amostra é representada por estudantes até 25 anos.

**Gráfico 1: Idade dos estudantes de Ciências Contábeis**



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Fazendo uma comparação com a pesquisa de Beck e Rausch (2014) sobre os fatores que influenciam o processo ensino-aprendizagem na percepção de discentes

do curso de ciências contábeis, a amostra de alunos matriculados no curso contou com cerca de 79% de estudantes entre 21 a 25 anos. Assim, pode-se inferir que o estudante de ciências contábeis possui um perfil jovem.

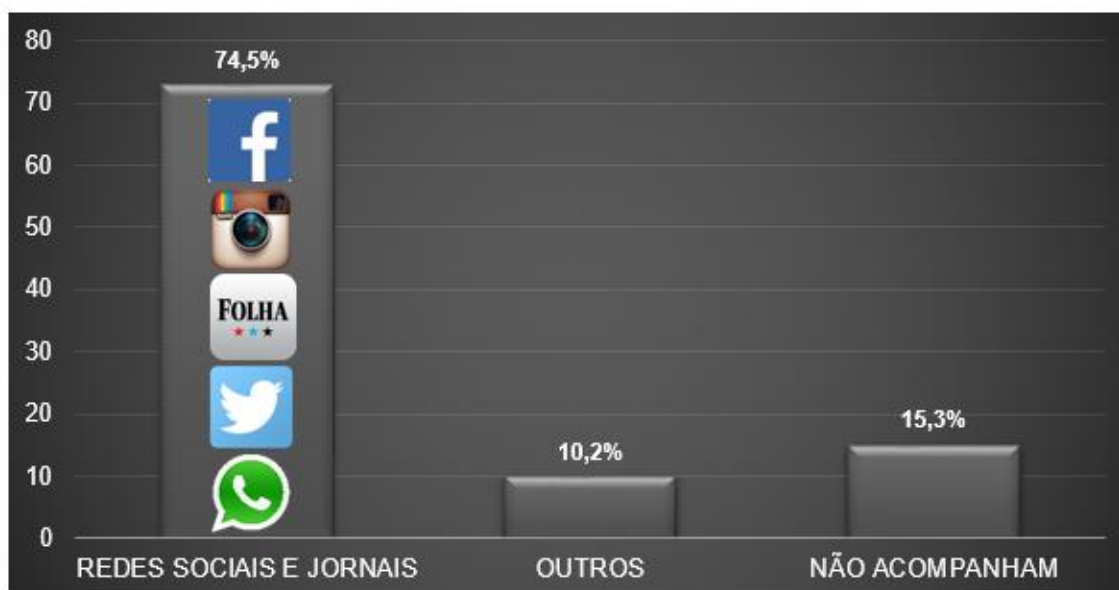
Quanto a fase dos entrevistados, a amostra é composta por 24% de estudantes entre o 1º e 3º semestre, 22% do 4º ao 6º semestre e 53% do 7º semestre em diante. Percebe-se que a maior parte da amostra é composta por estudantes das últimas fases do curso, pressupostamente possuindo maior domínio sobre a contabilidade e assuntos acerca dela.

Após a análise do perfil, procurou-se saber quais as formas que o estudante utiliza para acompanhar as notícias sobre contabilidade. Essa questão permitia que fosse selecionada mais de uma alternativa, pois tendo em vista a possibilidade e a facilidade de acesso a informação que se têm hoje em dia, não caberia limitar a quantidade de respostas.

Dentre as alternativas disponibilizadas, 73 dos estudantes acompanham as notícias relacionadas a contabilidade pelas Redes Sociais, como o *Facebook*, *Twitter* e o *Instagram* e Jornais e Revistas, principalmente os eletrônicos, como O Valor Econômico, Folha de São Paulo e a Revista Exame. Além desses meios, 10 pessoas afirmaram que utilizam outros meios para se manterem informados, como no ambiente de trabalho, nas salas de aula e navegando na internet e 15 responderam que não acompanham notícias sobre contabilidade.

No gráfico 2 é possível observar os resultados obtidos referente aos principais meios utilizados para acompanhar notícias sobre contabilidade:

**Gráfico 2: Principais métodos de acompanhamento de notícias sobre Contabilidade**



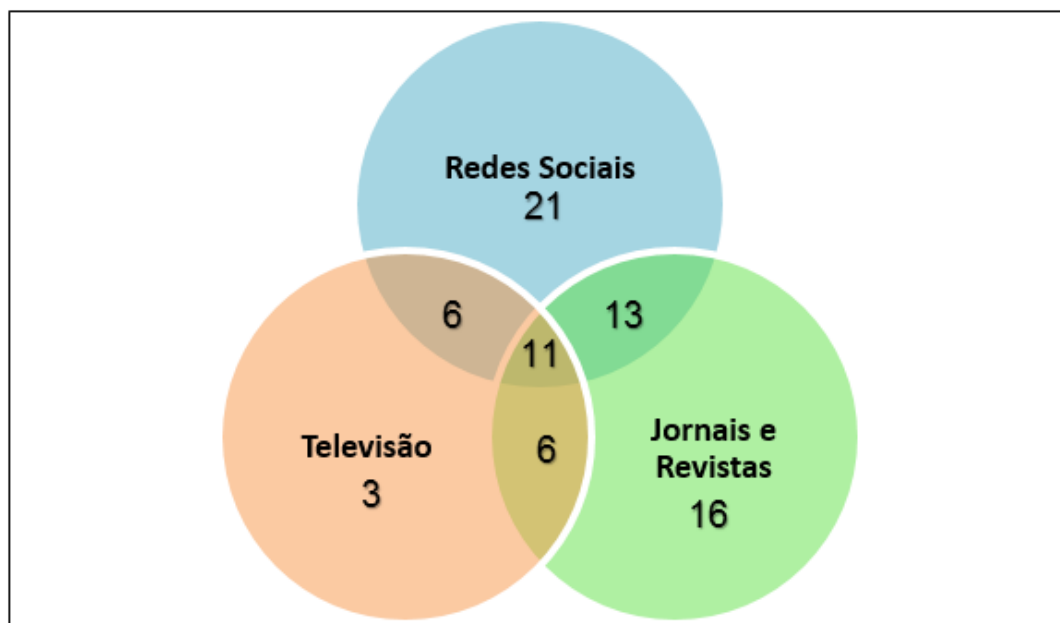
Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Observa-se no gráfico 2 que a internet é o principal meio utilizado pelos estudantes para buscar as notícias sobre contabilidade. Fischborn e Jung (2012), em sua pesquisa sobre o Perfil e Expectativas de Alunos de Ciências Contábeis e a Relação com as Demandas do Mercado, constataram que 38% dos alunos utilizavam a internet frequentemente para o acompanhamento de notícias sobre contabilidade. Dessa forma, pode-se notar uma diferença de aproximadamente 36 pontos percentuais no uso da internet para obtenção de notícias sobre contabilidade desde 2012. No que se refere as outras formas, estão incluídas as salas de aula, o trabalho, entre outros meios do dia-a-dia, podendo-se inferir, que na maioria das vezes eles não buscam informações, mas sim, tomam conhecimento dela em decorrência do ambiente em que estão. Outro fator importante a ser observado, é o fato de aproximadamente 15% dos estudantes não acompanharem as notícias sobre contabilidade, o que caracteriza um desinteresse por parte deles, uma vez que hoje é possível ter acesso a informação por vários meios, como celular, *tablet*, computador e principalmente, redes sociais, além de que, a Biblioteca Universitária disponibiliza em meios físicos.

No gráfico 3, é possível visualizar de forma mais detalhada, os principais métodos utilizados para o acompanhamento das notícias sobre contabilidade, relacionadas com número de estudantes em unidades:



**Gráfico 3: Detalhamento dos métodos de acompanhamento de notícias sobre Contabilidade**



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Conforme pode-se observar no gráfico 3, o método mais utilizado para o acompanhamento de notícias sobre contabilidade são as Redes Sociais, aproximadamente 52%, com 51 respostas, sendo que dessas 51, 13 também utilizam jornais e revistas, 6 usam além das redes sociais, a televisão e 11 utilizam, tanto as redes sociais, quanto os jornais e/ou revistas e a televisão.

Fazendo um paralelo com a pesquisa de Fischborn e Jung (2012), percebe-se que o número de estudantes que utilizam as redes sociais diariamente ou frequentemente como o principal meio de acompanhamento de notícias sobre a contabilidade teve um aumento de 21%. Esse aumento pode estar associado ao rápido avanço tecnológico que tivemos dos últimos anos, onde as notícias ficam disponíveis quase em tempo real e podem ser acessadas por dispositivos móveis.

#### 4.2 A CONTABILIDADE CRIATIVA

Para alcançar o objetivo do trabalho, a análise dos resultados foi realizada de duas formas diferentes.

1: Estudantes que conhecem ou já ouviram falar sobre Contabilidade Criativa, Gerenciamento de Resultados ou Pedaladas Fiscais.

2: Estudantes que não conhecem nenhum dos temas citados.

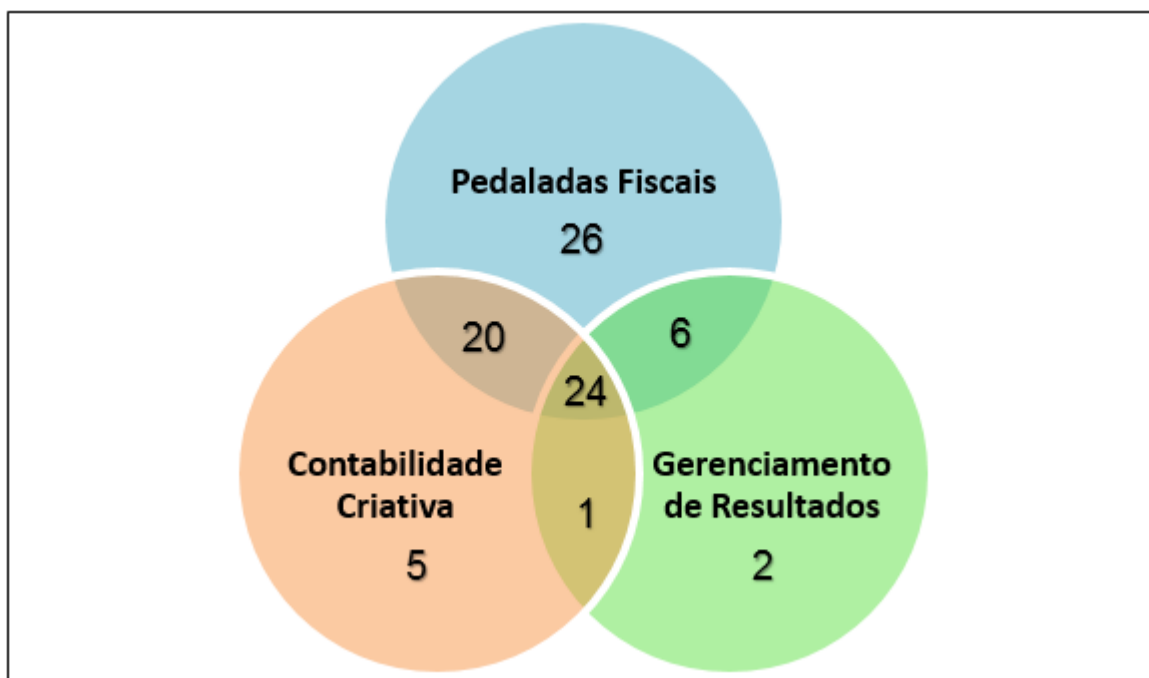
Após responder as perguntas que caracterizavam o perfil dos estudantes, os alunos que compuseram o perfil 1, ou seja, quem conhecessem os termos citados, responderiam as 12 perguntas restantes do questionário. Já para o perfil 2, quem não conhecia nenhum dos temas citados, deveriam seguir para a última, a questão de número 18 e encerrar o questionário.

A última pergunta trazia a necessidade de uma disciplina que abordasse apenas Fraude e Contabilidade Criativa. Da amostra selecionada, 77,5% acham essencial a existência de uma disciplina apenas para Fraudes e Contabilidade Criativa, já 22,5% não acham.

A Fraude ainda é pouco estudada nos cursos de ciências contábeis, geralmente são assuntos abordados na disciplina de Auditoria. Conforme Soares et al (2012), a Fraude é um dos assuntos menos abordados na disciplina de auditoria. Até a data da referida pesquisa, apenas 5 Universidades Federais (UFSC, UFU, UNB, UFG e UFS) possuíam em sua ementa de auditoria o tema fraude.

Quando questionados se conheciam a Contabilidade Criativa, o Gerenciamento de Resultados ou as Pedaladas Fiscais, 14 estudantes responderam que não conheciam nenhum desses termos e 84 conheciam pelo menos 1 dos três termos citados. No gráfico 3 é possível visualizar a quantidade de estudantes relacionado aos termos conhecidos:

Gráfico 4: Termos Conhecidos



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

É possível observar no gráfico acima que o termo Pedaladas Fiscais é o mais conhecido entre os estudantes entrevistados, ou seja, entre os 84 representantes da amostra, 76 conhecem o termo, o que representa aproximadamente 90% do total, seguido por 60% da Contabilidade Criativa e 39% de Gerenciamento de Resultados.

Entre os estudantes que responderam que conhecem apenas um termo, as Pedaladas Fiscais continuam liderando, com 26 respondentes, seguidas por 5 na Contabilidade Criativa e apenas 2 no Gerenciamento de Resultados.

Em outra análise, percebeu-se que os 8 estudantes que conhecem apenas os termos Contabilidade Criativa e Gerenciamento de Resultados, tiveram acesso na sala de aula ou cursos, já os entrevistados que afirmam conhecer apenas as Pedaladas Fiscais, tomaram conhecimento deste, em sua grande maioria, por jornais e/ou revistas e pelas redes sociais.

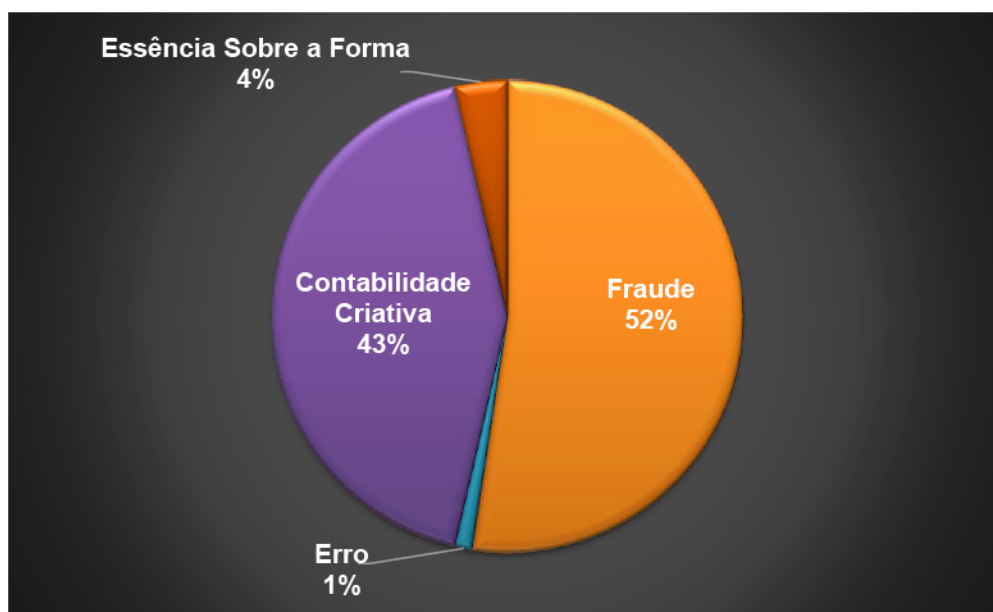
#### 4.3 CONHECIMENTO ACERCA DA CONTABILIDADE CRIATIVA

Visto o perfil dos estudantes, a forma como os mesmos acompanham as notícias sobre contabilidade e quais termos que conhecem, analisou-se o

conhecimento que os estudantes possuem quanto as definições e os motivos que levam a prática criativas.

Com o propósito de avaliar se os estudantes conhecem a correta definição de Contabilidade Criativa, foi elaborada a questão 8 (ver apêndice 1) com quatro conceitos: fraude, erro, essência sobre a forma e Contabilidade Criativa. Quando questionados sobre a correta definição da Contabilidade Criativa, 52% assinalaram a definição de Fraude e 43% escolheram o conceito correto de Contabilidade Criativa. O conceito de Contabilidade Criativa e fraude são muitos próximos e depende muito da intenção do gestor. Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015), argumentam que as transações de manuseios vistas como Contabilidade Criativa, também podem ser consideradas verdadeiras fraudes. No gráfico 5, é possível visualizar melhor as respostas dos entrevistados quanto ao conceito correto de Contabilidade Criativa.

**Gráfico 5: Escolha dos estudantes referente ao conceito de Contabilidade Criativa**



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

No gráfico 5, pode-se notar que apesar dos estudantes conhecerem o termo Contabilidade Criativa, mais da metade não conhecem sua verdadeira definição, confundindo-o muitas vezes com fraude. Apesar das duas definições, Contabilidade Criativa e Fraude, possuírem muitas semelhanças, pois as duas envolvem o manuseio de informações, Jones (2011), deixa claro que há diferença entre as duas e a principal é o ato de infringir ou não a lei e ainda argumenta que a Contabilidade Criativa e a

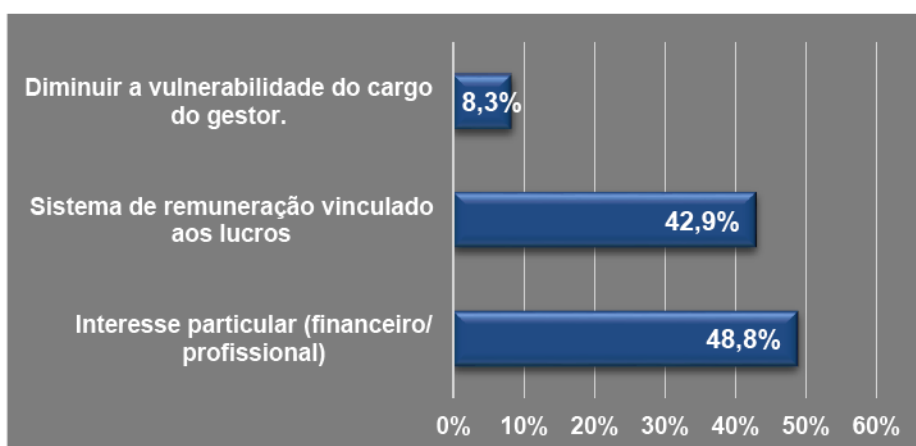
fraude estão ligadas pelo ambiente econômico que as empresas estão, ou seja, quando ocorre uma desaceleração na economia e os gestores são obrigados a reportar bons resultados, os mesmos podem recorrer a Contabilidade Criativa, no entanto se essas técnicas não alcançarem o resultado pretendido, muitos podem recorrer a fraude.

Avançando na análise, procurou-se verificar, por meio de 4 perguntas (ver apêndice 1, questões 9 a 12) se os estudantes conheciam os motivos que levam ao uso da Contabilidade Criativa. Os motivos foram separados em 4 grupos: Motivos Pessoais, Motivos de Mercado, Motivos Financeiros e Motivos Legais/Normativos. Após isso, solicitou-se aos entrevistados que assinalassem a alternativa que correspondia ao motivo específico do grupo.

Quanto aos motivos financeiros, 48,8% dos estudantes, acreditam que o principal incentivo para utilização da Contabilidade Criativa para obter vantagens financeiras, está atrelada a interesses particulares. Jones (2011) confirma essa informação, quando diz que os interesse pessoais dos gestores giram em torno de ganhos financeiros, como por exemplo, o ganho de bônus por desempenho. Por outro lado, 42,9% dos estudantes acreditam que o sistema de remuneração vinculado aos lucros é um dos principais motivos financeiros para a utilização de manobras criativas. No entanto, Mayoral (2000, apud Kraemer 2004) acredita que o sistema de remuneração vinculado aos lucros é utilizado como uma forma de melhorar a imagem da empresa no mercado, por meio da distribuição de dividendos.

O gráfico 6 que mostra os resultados obtidos quanto aos motivos financeiros:

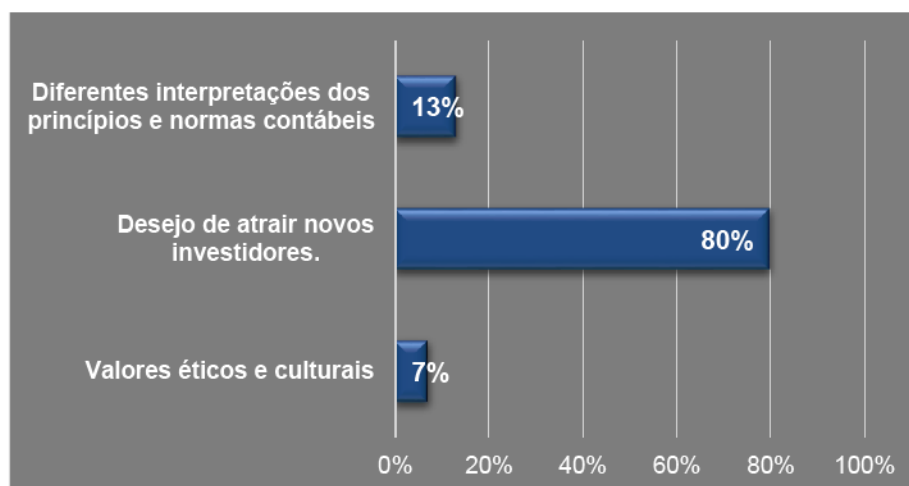
**Gráfico 6: Motivações Financeiras para o uso da Contabilidade Criativa**



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Quando questionados sobre os motivos de mercado que levavam ao uso da Contabilidade Criativa, 80% dos estudantes acreditam que o desejo de atrair novos investidores se configura como uma das principais razões. Para Sousa (2015), as principais razões para o uso da Contabilidade Criativa, estão ligadas ao mercado, uma vez que as informações divulgadas ao público externo impactam diretamente nas decisões dos investidores quanto aos seus investimentos nas empresas listadas na bolsa de valores. Dessa forma, percebe-se que a maioria dos estudantes possuem clareza em relação a esse aspecto. O gráfico 7 evidencia os resultados sobre os motivos de mercado que levam ao uso da Contabilidade Criativa:

**Gráfico 7: Motivações de Mercado para o uso Contabilidade Criativa**



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Por fim, os estudantes foram questionados quanto aos motivos legais ou normativos que motivavam o uso da Contabilidade Criativa. Conforme exposto no quadro 1 quanto as definições da Contabilidade Criativa, uma das principais razões para o uso da Contabilidade Criativa é a flexibilidade que muitas vezes as leis oferecem, ou seja, há diversas formas de contabilizar uma operação contábil e cabe ao gestor, de acordo com o ambiente econômico em que a empresa está, escolher o procedimento que mostre a essência da operação da melhor forma possível. No entanto, percebeu-se que não está muito claro para os estudantes, uma vez que apenas 27% responderam que os princípios contábeis não alcançam todas as situações possíveis. Por outro lado, 41% acreditam que garantir a sobrevivência do negócio diante da pressão exercida pelo mercado, caracteriza-se por um motivo

normativo que leva ao uso da Contabilidade Criativa pelos gestores. Entretanto, conforme exposto por De Sousa (2015), os motivos associados a imagem da empresa, ao mercado externo e ao público investidor, são justificativas para o uso da Contabilidade Criativa na melhoria da imagem da empresa no mercado.

Concluindo a análise quanto as razões que incentivam a Contabilidade Criativa, notou-se que os motivos que tiveram a maior porcentagem de acertos, 80%, foram os de mercado, pois envolvem decisões que na maioria das vezes beneficia a empresa. Em contraponto, os motivos normativos que são onde envolvem a principal razão para o uso da Contabilidade Criativa, uma vez que os princípios contábeis não conseguem alcançar todas as situações possíveis (MARTINEZ, 2001), foram onde os estudantes tiveram a maior porcentagem de erro, 73%, enquanto apenas 27% assinalaram a alternativa correta.

Por fim, procurou-se avaliar se os estudantes conseguiam identificar práticas de Contabilidade Criativa. Para isso, foram elaboradas questões que descreviam operações contábeis e solicitado que assinalassem as que se caracterizavam Contabilidade Criativa.

Foram elaboradas 5 questões que envolviam Contabilidade Criativa no ativo imobilizado, na provisão de fatos contábeis, na contabilização de estoques e com receitas e vendas. Entretanto, decidiu-se eliminar 1 questão da análise dos resultados, pois percebeu-se que ela apresentava alternativas ambíguas que poderiam interferir na análise.

Do total dos entrevistados houve uma média de 47% de acertos e 53% de erros entre todas as questões.

Dos estudantes que acertaram a definição correta de Contabilidade Criativa, manteve-se um equilíbrio entre acertos e erros entre as alternativas de manuseio no imobilizado e nas provisões, no entanto nos exemplos em que a Contabilidade Criativa era aplicada em receitas e vendas, obteve-se diversidade nas respostas, sendo que a alternativa com o maior percentual de erros, 83% representava um caso de fraude que envolvia a falsificação de documentos.

Já entre os estudantes que erraram o conceito de Contabilidade Criativa, percebeu-se de modo geral, um leve aumento na porcentagem de erros na identificação de casos de Contabilidade Criativa. Abaixo, o quadro 8 demonstra os acertos e erros nos quatro exemplos analisados dos estudantes que acertaram a definição de Contabilidade Criativa e os que erraram:

**Tabela 2: Acertos e Erros dos casos de Contabilidade Criativa**

EXEMPLOS	Acertaram a definição de Contabilidade Criativa		Erraram a definição de Contabilidade Criativa	
	ACERTOS	ERROS	ACERTOS	ERROS
Contabilidade Criativa no Ativo Imobilizado	47%	53%	33%	67%
Contabilidade Criativa com Provisões	56%	44%	55%	45%
Contabilidade Criativa com Vendas/Receitas	17%	83%	17%	83%
Contabilidade Criativa com Vendas/Receitas	86%	14%	64%	36%

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Apesar da pequena diferença entre acertos e erros na identificação dos casos de Contabilidade Criativa, percebeu-se que saber ou não a definição de Contabilidade Criativa está diretamente relacionada com a porcentagem de acertos na identificação dessas práticas, uma vez que houve 14 pontos percentuais a mais de acertos no exemplo 1 e 22 pontos percentuais de acertos a mais no exemplo 4. Por último, do total dos estudantes que responderam as questões, apenas 2 acertaram todos os exemplos, um do 6º e outro do 9º semestre.

Observou-se também, que em algumas situações, as alternativas escolhidas como corretas pelo estudante muitas vezes representavam ações proibidas por lei, que muitas vezes podem ocasionar fraude. Como é o caso do exemplo 1, quanto ao uso de Contabilidade Criativa no ativo imobilizado. Nessa pergunta, foram feitas duas afirmativas e solicitado que o estudante respondesse a que representasse uma prática de Contabilidade Criativa. A afirmativa com maior porcentagem de escolhas, 61,2%, representava uma operação ilegal, “colocar como despesas, custos da aquisição de imobilizados”, pois todo o custo envolvido na aquisição de imobilizado, até deixá-lo pronto para uso, deve ser imobilizado junto com o bem (CPC 27 – Ativo Imobilizado), essa operação visa reduzir o lucro da empresa e conseqüentemente, pagar menos tributos.

Quanto ao uso da Contabilidade Criativa em operações de vendas, obteve-se uma maior diferença entre os erros e acertos. Entre as duas alternativas disponibilizadas, na questão 15 (ver apêndice 1), 78,3% assinalaram como Contabilidade Criativa a antecipação documental da data de realização de vendas, entretanto, essa operação requer uma falsificação documental que conforme Martinez (2001), caracteriza-se como uma prática inaceitável.



Por fim, obteve-se apenas uma alternativa que houve uma grande porcentagem de acertos, ela também se refere a Contabilidade Criativa com receitas e vendas. A alternativa escolhida por 73,5% dos estudantes como uma prática de Contabilidade Criativa, correspondia ao “reconhecimento de receitas durante a produção”, prática aceitável, conforme Martinez (2001).

Foi possível observar certa dificuldade dos estudantes em identificar os casos de Contabilidade Criativa, no entanto, corrobora-se com o pensamento de Baraldi (2012), onde o autor afirma que a linha tênue que separa a Contabilidade Criativa da Fraude acaba confundindo a caracterização dos dois, portanto, quem não possui um amplo domínio da contabilidade acaba tendo dificuldade para identificar práticas criativas.

## 5 CONCLUSÃO

A Contabilidade Criativa pode ser considerada como um problema para a sociedade, uma vez que influencia as decisões que são baseadas em relatórios disponibilizados ao público. Escândalos nacionais com o Governo Federal e empresas controladas por este, abriram espaço para uma série de discussões a respeito do tema.

Para alcançar o objetivo proposto para este trabalho, avaliar o conhecimento dos estudantes de ciências contábeis sobre a Contabilidade Criativa, procurou-se conceituar a Contabilidade Criativa, o Gerenciamento de Resultados e as Pedaladas Fiscais. Constatou-se que as suas definições são muito próximas, pois utilizam palavras semelhantes para descreve-las. No entanto, enquanto o Gerenciamento de Resultado e a Contabilidade Criativa são abordados no meio científico, as Pedaladas Fiscais, por ser um termo consideravelmente novo, são vistas apenas no meio jornalístico e ainda divide a opinião de especialistas quanto a sua caracterização como irregular ou não.

A pesquisa se deu por meio de um questionário (apêndice 1), elaborado com alternativas chaves com o propósito de avaliar o conhecimento que os estudantes de contabilidade possuem sobre a Contabilidade Criativa. O questionário foi encaminhado por e-mail aos estudantes e obteve-se um retorno de respostas 20%.

Quanto aos termos apresentados, constatou-se que as Pedaladas Fiscais são muito mais conhecidas do que a Contabilidade Criativa e o Gerenciamento de Resultados, pelo fato que a grande parte dos estudantes acompanham as notícias sobre contabilidade por meio da internet, principalmente nas redes sociais e jornais, onde concentra-se um grande número de matérias sobre a Pedaladas Fiscais.

Notou-se que grande parte dos estudantes não sabem o conceito correto de Contabilidade Criativa, uma vez que 57% erraram a sua correta definição, sendo que desses 57%, 52% assinalaram o conceito de fraude para se referir a Contabilidade Criativa.

No que se refere aos motivos que incentivam a Contabilidade Criativa, as razões pessoais, financeiras e de mercado, estão mais claras para os estudantes, contudo, os estudantes possuem mais dificuldade em avaliar os motivos legais e normativos que abrem espaço para utilização da Contabilidade Criativa.

Em relação a identificação das práticas de Contabilidade Criativa, constatou-se que, da mesma forma como os estudantes confundiram os conceitos de Contabilidade Criativa e Fraude, também tiveram dificuldade em identificar suas práticas, onde ocorreu o acerto da maioria em apenas uma questão.

Os resultados obtidos mostram que grande parcela da população acadêmica não possui domínio sobre a Contabilidade Criativa, muitas vezes confundindo-a com Fraude, em sua definição e em suas características.

Entretanto, não há muita abordagem desses temas na universidade, o que acaba explicando tal realidade, pois grande parte dos estudantes recorrem a internet para o acompanhamento das notícias sobre contabilidade, inclusive em redes sociais. No entanto, esses meios nem sempre transmitem informações seguras, muitas vezes são influenciadas por lados políticos e opiniões e nem sempre baseadas em pesquisas científicas.

Acredita-se que é necessária uma abordagem mais adequada na universidade, o que também reflete a opinião dos estudantes, pois cerca 77% dos entrevistados acham necessário existir uma disciplina específica que aborde casos de fraude e Contabilidade Criativa.

Como recomendação para trabalhos futuros, sugere-se a aplicação do questionário em outras universidades e para outros níveis, como técnico, mestrado e doutorado. Recomenda-se também a avaliação de contadores e/ou auditores em exercício de sua função sobre o conhecimento que os mesmos possuem sobre a Contabilidade Criativa, a fim de avaliar se o conhecimento prático sobre manuseios de informações é decorrente de experiências vivenciadas e se conhecem e estão preparados para identificar tais práticas. Além disso, sugere-se a avaliação de jornalistas sobre o conhecimento que possuem sobre Contabilidade Criativa, uma vez que são formadores de opinião.

## REFERÊNCIAS

ADELAIDE, Júlio. **Para entender as pedaladas fiscais**. 2015. Disponível em: <<http://jornalggn.com.br/noticia/para-entender-as-pedaladas-fiscais>> Acesso em: 23/05/2016.

ALMEIDA, José Elias Feres de; ALMEIDA, Juan Carlos Goes de. **Auditoria e gerenciamento de resultados: Estudo empírico nas Empresas Abertas auditadas pelas quatro grandes e Demais Firmas de auditórios**. Rev. Contab. FINANC. São Paulo, v.20, n. 50, agosto de 2009. Disponível a partir do <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S151970772009000200005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S151970772009000200005&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 08/07/14.

ALMEIDA, José Elias Feres de et al. **Alguns aspectos das práticas de suavização de resultados no conservadorismo das companhias abertas listadas na BM & FBovespa**. Revista Contabilidade & Finanças, [S.l.], v. 23, n. 58, p. 65-75, apr. 2012. ISSN 1808-057X. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34348/37085>>. Acesso em 26/02/16.

ALMEIDA, Mansueto. Disponível em: <https://mansueto.wordpress.com/> Acesso em: 30/04/2016.

AMAT, Oriol; BLAKE, John; DOWDS, Jack. **The Ethics of Creative Accounting**. 1999. Economics Working Paper

AMORA, Dimmi. **Manobras Fiscais na Caixa cresceram no governo Dilma**. 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/04/1621205-manobras-fiscais-na-caixa-cresceram-no-governo-dilma.shtml>> Acesso em: 26/05/2016.

\_\_\_\_\_. **Pedaladas do governo Dilma bancaram grandes empresas e produtores rurais**. 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/10/1698464-pedaladas-do-governo-dilma-bancaram-grandes-empresas-e-produtores-rurais.shtml>> Acesso em 04/06/2016.

AZEVEDO, Reinaldo. **Pedalada Fiscal pode enquadrar Dilma na lei da improbidade administrativa com perda de mandato, dessa a constituição não a protege**. 2015. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/geral/pedalada-fiscal-pode-enquadrar-dilma-na-lei-da-improbidade-administrativa-com-perda-de-mandato-dessa-a-constituicao-nao-a-protege/>> Acesso em: 04/06/2016.

BARALDI, Paulo. **IFRS, Contabilidade Criativa e Fraudes: mais de 500 exemplos e observações** – Rio de Janeiro – Elsevier, 2012.

BECK, Franciele; RAUSCH, Rita Buzzi. **Fatores que influenciam o processo ensino-aprendizagem na percepção de discentes do curso de ciências contábeis**. 2014. Revista Contabilidade Vista & Revista. v. 25, n. 2, p. 38-58.

CALDAS, Edson; SALGADO, Raquel. **Pedalada Fiscal é crime?** 2016. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2016/04/pedalada-fiscal-e-crime.html>> Acesso em: 04/06/2016.

CARMO, Carlos Henrique Silva do; RIBEIRO, Alex Mussoi; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. **Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas.** 2011 Revista Contabilidade & Finanças, 22(57), pp. 242-262.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 836/1999.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 08/07/14.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 11 – FRAUDE E ERRO.** Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>\_Acesso em: 26/04/2016.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Contabilidade criativa: Um estudo sobre a sua caracterização.** Disponível em: <[http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista136/contabilidade\\_criativa.htm](http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista136/contabilidade_criativa.htm)>. Acesso em: 17/01/16.

COSENZA, José Paulo. **Os efeitos colaterais da Contabilidade Criativa.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 7, n. 2, p. 63-78, 2002.

COSENZA, José Paulo. **Contabilidade Criativa: as duas faces de uma mesma moeda.** 2003. Pensar Contábil.

COSTAS, Ruth. **Entenda a Polêmica por trás das Pedaladas Fiscais.** 2015. Disponível em: <[http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/06/150525\\_pedaladas\\_fiscais\\_ru](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/06/150525_pedaladas_fiscais_ru)> Acesso em: 08/02/2016.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis - **CPC 27 – Ativo Imobilizado.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=58>> Acesso em 05/06/2016.

SILVA, Lino Martins da. **Prevenção e Combate e Apuração de Fraudes: Princípios de Contabilidade Forense.** 2008. Disponível em: <<https://linomartins.wordpress.com/2008/11/08/prevencao-e-combate-e-apuracao-de-fraudes-principios-de-contabilidade-forense/>> Acesso em: 26/05/2016.

DAPONT, Ismael José. **O Papel da Ética Profissional Frente a Contabilidade Criativa** 2012. Monografia do curso de Ciências Contábeis. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79383/000895787.pdf?sequence=1>> Acesso em: 26/05/2016.

DI CUNTO, Raphael; RESENDE, Thiago. **Miguel Reale culpa Dilma nas Pedaladas Fiscais.** 2016. Disponível em:

<<http://www.valor.com.br/politica/4504616/miguel-reale-aponta-culpa-de-dilma-nas-pedaladas-fiscais>> Acesso em 04/06/2016.

DE SÃO PAULO. **Entenda as Pedaladas Fiscais – Governo Decide Hoje**. 2015. Disponível em: < <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/12/1724307-entenda-as-pedaladas-fiscais-governo-decide-hoje-como-uitar.shtml>> Acesso em 04/06/2016.

SOUSA, Wellington Dantas de. **Contabilidade Criativa Versus Fraude Contábil: um estudo exploratório**. 2011. Monografia do curso de Ciências Contábeis.

SOUSA, Wellington Dantas de. **Contabilidade Criativa Versus Fraude Contábil: um estudo dos impactos do fenômeno sobre a ciência**. 2013.

SOUSA, Andreia Sofia Neves de. **Contabilidade Criativa**. 2015.

DECHOW, Patricia M.; HUTTON, Amy P.; KIM, Jung Hoon. **Detecting Earnings Management: A New Approach**. 2011.

DIAS, Carlos. **Entenda o processo do impeachment e as pedaladas fiscais**. 2015. Disponível em: <<http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/economia/20151203/entenda-processo-impeachment-pedaladas-fiscais/322895>> Acesso em: 04/06/2016.

FISCHBORN, Nádia Heloisa; JUNG, Carlos Fernando. **Perfil e Expectativas de Alunos de Ciências Contábeis e a Relação com as Demandas do Mercado**. 2012. Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis da FACCAT. Disponível em: < <https://contabeis.faccat.br/revista/edicao01/0003.pdf>> Acesso em: 24/05/2016

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 2008. Editora Atlas, 6ª Edição.

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

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Caminhos (e descaminhos) da Contabilidade**. Revista de Contabilidade - CRCSP, São Paulo, v. 25, p. 32-39, 2003.

JONES, Michael John. **Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals**. 2011. Wiley.

JUNIOR, Celso. **Nem lava jato, nem piora na economia. Pedaladas Fiscais é que podem levar ao impeachment**. 2016. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/nem-lava-jato-nem-piora-da-economia-pedaladas-fiscais-e-que-podem-levar-ao-impeachment>> Acesso em 04/06/2016.

DO UOL – EM SÃO PAULO. **Justiça brasileira rejeita denúncia contra Neymar por sonegação e fraude**. 2016. Do UOL. Disponível em: <<http://esporte.uol.com.br/futebol/ultimas-noticias/2016/02/04/justica-arquiva->

denuncia-e-livra-ney-mar-de-acusacoes-por-sonegacao-e-fraude.htm> Acesso em 08/05/2016.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **A maquiagem das demonstrações contábeis com a contabilidade criativa**. 2004. Disponível em: <<http://www.atenas.com.br/>>. Acesso em: 13/03/15.

LAMAS, Fernando Ruiz; GREGÓRIO, António Augusto. **Demonstração dos Fluxos de Caixa e Contabilidade Criativa**. Revista Universo Contábil, v. 5, n. 3, p. 99-115, 2009.

MACHADO, Débora; BENETTI, Juliana; BEZERRA, Francisco. **Análise da produção científica sobre earnings management em periódicos brasileiros e internacionais de contabilidade**. Rev. Portuguesa e Brasileira de Gestão, Lisboa, v. 10, n. 4, out. 2011. Disponível em: <[http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1645-44642011000300006&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1645-44642011000300006&lng=pt&nrm=iso)>. Acesso em: 13/05/2014.

MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial. 15. ed. – São Paulo. Atlas, 2009.

MAPUTO e MOÇAMBIQUE. **Módulo 3, Fase II – Análise de Dados**. 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.unc.edu/measure/resources/training/materials/data-quality-portuguese/modulo3\\_capa.pdf](http://www.cpc.unc.edu/measure/resources/training/materials/data-quality-portuguese/modulo3_capa.pdf)> Acesso em 26/05/2016.

MARTELLO, Alexandre; AMATO, Fabio. **Entenda Pedaladas Fiscais e o que o TCU avalia nas contas do governo**. 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/06/entenda-pedaladas-fiscais-e-o-que-o-tcu-avalia-nas-contas-do-governo.html>> Acesso em. 04/06/2016.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **"Gerenciamento" dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14052002-110538/>>. Acesso em: 12/05/2014.

MATSUMOTO, Alberto Shigueru; PARREIRA, Enéias Medeiros. **Uma pesquisa sobre gerenciamento de resultados Contábeis: causas e consequências**. UnB Contábil – UnB, Brasília, vol. 10, no 1, jan/jun – 2007. Disponível em: <<http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/151/pdf/105>>. Acesso em: 30/03/2015.

MERLO, Roberto Aurélio. **Contabilidade criativa. Triste realidade que denigre a nossa Profissão**. 2015. Disponível em: <<http://www.merlo.pro.br/destaques/46/contabilidade-criativa-triste-realidade-que-denigre-a-nossa-profissao>> Acesso em: 26/05/2016.

MOURA, Felipe. **Entenda por que Dilma cometeu o crime das “pedaladas fiscais” - FHC e Lula, não**. 2016. Disponível em:

<<http://veja.abril.com.br/blog/felipe-moura-brasil/cultura/entenda-por-que-dilma-cometeu-o-crime-das-pedaladas-fiscais-e-fhc-e-lula-nao/>> Acesso em: 26/05/2016

MING, Celso. **O Pedal e as Pedaladas**. 2016. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,o-pedal-e-as-pedaladas,10000050255> > Acesso em 04/06/2016.

MULFORD, Charles W.; COMISKEY, Eugene E. **The Financial Numbers Game. Detecting Creative Accounting Practices**. 2002. Wiley.

MURCIA, Fernando Dal-Ri; BORBA, José Alonso. **Um estudo das fraudes contábeis sob duas óticas: jornais econômicos versus periódicos acadêmicos no período de 2001-2004**. 2005. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5601/4078>>. Acesso em: 20/03/2015.

MURCIA, Fernando Dal-Ri; CARVALHO, Luis Nelson. **Conjecturas acerca do Gerenciamento de Lucros, Republicação das Demonstrações Contábeis e Fraude Contábil**. 2007. Contabilidade Vista & Revista, v. 18, n. 4, p. 61-82, 2007

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Contabilidade e seu ambiente no Brasil**. Brazilian business review, Vitória, v.2, n.1, p.13-32, jan./jun. 2005. Disponível em: <[http://www.bbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod\\_artigo=266](http://www.bbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod_artigo=266)>. Acesso em: 19 nov. 2013

NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi; RODRIGUES, Ana Maria Gomes; RODRIGUES, Jomara Miranda. **Algumas reflexões sobre contabilidade criativa e as normas internacionais de contabilidade**. Revista Universo Contábil, v. 11, n. 1, p. 69-87, 2015.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **CONTABILIDADE CRIATIVA: como chegar ao paraíso, cometendo pecados contábeis – o caso do governo do Estado de Minas Gerais**. 2010.

PARDELLAS, Sérgio. **Os 7 crimes de Dilma**. 2015. Disponível em: <[http://istoe.com.br/449533\\_OS+7+CRIMES+DE+DILMA/](http://istoe.com.br/449533_OS+7+CRIMES+DE+DILMA/)> Acesso em: 04/06/2016.

PASSARINHO, Nathalia. **Pedaladas constituem crime grave, diz Miguel Junior em comissão**. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/processo-de-impeachment-de-dilma/noticia/2016/03/pedaladas-constituem-crime-grave-diz-miguel-reale-junior-em-comissao.html>> Acesso em: 04/06/2016.

PAULO, Edílson; MARTINS, Eliseu; CORRAR, Luiz João. **Deteção de Gerenciamento de Resultados pela Análise do Diferimento Tributário**. 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v47n1/a05v47n1.pdf>> Acesso em: 03/05/2016



PERES, Bruno. **Pedaladas mostram instituições financeiras vulneráveis, afirma Mendes**. 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/politica/4238530/pedaladas-mostram-instituicoes-financeiras-vulneraveisafirma-mendes>> Acesso em: 04/06/2016

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia de Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. 2003. Disponível em:<[http://200.17.83.38/portal/upload/com\\_arquivo/metodologia\\_de\\_pesquisa\\_aplicavel\\_as\\_ciencias\\_sociais.pdf](http://200.17.83.38/portal/upload/com_arquivo/metodologia_de_pesquisa_aplicavel_as_ciencias_sociais.pdf)>. Acesso em: 02/07/2014.

SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos auditores**. Rev. Contab. FINANC. São Paulo, v.14, n. 32, agosto de 2003. Disponível a partir do <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772003000200001&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772003000200001&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 12/05/2014.

SACHSIDA, Adolfo. **Entrevista com Mansueto Almeida: Contabilidade Criativa**. 2013. Disponível em: <<http://bdadolfo.blogspot.com.br/2013/08/videocast-do-sachsida-entrevista-com.html?spref=tw>> Acesso em: 30/04/2016

SCHIPPER, Katherine. Comentary on Earnings Management. **Accounting Horizons**, 1989.

SOARES, Sandro Vieira; SOARES, José Guilherme; LANZARIN, Jovani; CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. **O Curso de Ciências Contábeis das Universidades Federais e a Auditoria: uma análise dos aspectos curriculares**. 2012. Revista Cesumar Ciências Humanas e Sociais Aplicadas, v. 17, n. 1, p. 117-142.

THE ECONOMIST. **The story and the numbers. The meaning of valeant's accounting troubles**. Disponível em: <<http://www.economist.com/news/business/21677206-meaning-valeants-accounting-troubles-story-and-numbers>> Acesso em: 17/01/16.

VILLAVERDE, João; FERNANDES, Adriana. **Pedaladas Fiscais**. Disponível em: <<http://infograficos.estadao.com.br/economia/pedaladas-fiscais/index>> Acesso em: 04/06/2016

WUERGES, Artur Filipe Ewald. **Detecção de fraudes contábeis: é possível quantificar os casos não-descobertos?** <[http://www.tede.ufsc.br/teses/PCA\\_D0811-D.pdf](http://www.tede.ufsc.br/teses/PCA_D0811-D.pdf)>. Acesso em: 30/03/2015.

## APÊNDICE

### Apêndice 1 – Questionário aplicado.

#### PERCEPÇÃO DOS ESTUDANTES DE CIÊNCIAS SOBRE A CONTABILIDADE CRIATIVA

O presente questionário aborda Contabilidade Criativa e Fraude Contábil.

##### 1. Qual semestre você está?

- 1º
- 2º
- 3º
- 4º
- 5º
- 6º
- 7º
- 8º
- 9º
- 10º

##### 2. Qual sua idade?

- Até 20 anos.
- 21 a 25 anos.
- 26 a 30 anos.
- Acima de 30 anos.

##### 3. Qual seu gênero?

- Feminino.
- Masculino.

##### 4. Em qual turno você estuda?

- Diurno.
- Noturno.

**5. Quais meios você utiliza para acompanhar notícias sobre Contabilidade? (Pode marcar mais de uma opção)**

- TV.
- Jornais (Folha de São Paulo, Valor Econômico, Exame, etc.)
- Redes sociais (Facebook, Twitter, Instagram, etc.)
- Não acompanho notícias sobre Contabilidade.
- Outros. Quais? \_\_\_\_\_

**6. Você já leu, ouviu ou conversou sobre alguns dos termos abaixo? Assinale quais.**

- Contabilidade Criativa.
- Gerenciamento de Resultados.
- Pedaladas Fiscais.
- Não Conheço esses termos. (Pule para a última questão e encerre/envie o questionário)

**7. Como você teve contato com esses termos? (Pode marcar mais de uma opção).**

- Sala de aula/Cursos.
- Jornais/Revistas.
- Eventos/Congressos.
- Redes sociais (Facebook, Twitter, Instagram, etc.)
- Outros. Quais? \_\_\_\_\_

**OBS.: Para as demais perguntas, iremos utilizar o termo *Contabilidade Criativa* como sinônimo de *Gerenciamento de Resultados* e *Pedaladas Fiscais*.**

**8. Marque a alternativa que melhor conceitua Contabilidade Criativa.**

- Contabilidade criativa é um ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.
- Contabilidade criativa caracteriza-se como um ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles.

( ) Contabilidade criativa consiste no manuseio das informações contábeis quando se tem alternativas diferentes para realizar determinada ação ou para mostrar resultados distintos.

( ) Contabilidade criativa tem como base a essência econômica dos fatos, ou seja, a contabilização e apresentação dos fatos de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.

**9. Marque o motivo pessoal e/ou comportamental que leva a prática de contabilidade criativa.**

( ) Pressão superior para atingir metas de desempenho estabelecidas pela gestão da empresa.

( ) Melhoria da imagem da empresa para inclusão no mercado financeiro (bolsa de valores).

( ) Incentivos econômico-financeiros para empresa.

**10. Marque o motivo de mercado que leva a prática de contabilidade criativa.**

( ) Valores éticos e culturais.

( ) Desejo de atrair novos investidores.

( ) Diferentes interpretações dos princípios e normas contábeis.

**11. Marque os motivos financeiro que leva a prática de contabilidade criativa.**

( ) Sistema de remuneração vinculado aos lucros.

( ) Interesse particular (financeiro/profissional).

( ) Diminuir a vulnerabilidade do cargo do gestor.

**12. Marque o motivo legal que leva a prática de contabilidade criativa.**

( ) Os princípios contábeis não alcançam todas as situações possíveis.

( ) Garantir a sobrevivência do negócio diante da pressão exercida pelo mercado.

( ) Controle de pagamento de tributos sobre o lucro (Imposto de Renda).

**13. Marque a opção que caracteriza uma prática de Contabilidade Criativa.**

Aumento do período de depreciação dos ativos para ter como consequência a diminuição das despesas anuais, gerando um lucro maior.

Colocar como despesas custo na aquisição de imobilizado com o intuito de reduzir o lucro da empresa e conseqüentemente pagar menos tributos.

**14. Marque a opção que caracteriza uma prática de Contabilidade Criativa.**

Provisão de ações trabalhistas a maior com o objetivo de diminuir momentaneamente o lucro da empresa.

Contabilizar a provisão de ações trabalhistas com provisão de concretização em 12 meses no passivo não circulante.

**15. Marque a opção que caracteriza uma prática de Contabilidade Criativa.**

Retardar vendas visando reduzir o fluxo de caixa líquido.

Antecipar (documentalmente) a data de realização das vendas.

**16. Marque a opção que caracteriza uma prática de Contabilidade Criativa.**

Registrar o adiantamento de vendas como receita transferindo para o cliente apenas contratualmente o risco da propriedade.

Pegar empréstimos dando como garantia o estoque e registrar essa operação como venda.

**OBS.: QUESTÃO ELIMINADA DA ANÁLISE DOS RESULTADOS.**

**17. Marque a opção que caracteriza uma prática de Contabilidade Criativa.**

Receber e não efetuar a entrega de produtos.

Reconhecimento de receitas durante a produção.

**18. Hoje, não temos nenhuma disciplina específica que estude Contabilidade Criativa e Fraude Contábil, esses assuntos são vistos rapidamente dentro de outras cadeiras. Você acha necessário existir uma disciplina específica para esses temas?**

Sim.

Não.