

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Roselaine Araujo Vassalo

DESFAZENDO A CORTINA DE FUMAÇA: UMA ANÁLISE EPISTEMOLÓGICA DO
TERMO CONTABILIDADE CRIATIVA

Brasília
2019

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Noturno

Roselaine Araujo Vassalo

DESFAZENDO A CORTINA DE FUMAÇA: UMA ANÁLISE EPISTEMOLOGICA DO
TERMO CONTABILIDADE CRIATIVA

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis
e Atuariais da Universidade de Brasília, como
requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa
em Ciências Contábeis e consequente obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2019

*Eu dedico esse estudo para meus professores,
amigos e familiares.*

AGRADECIMENTOS

Eu agradeço principalmente à minha família, em especial a minha mãe Severina da Silva Araujo e minha irmã Roseane Araujo Vassalo pelo apoio, motivação e todo o suporte durante todo o semestre de desenvolvimento desse trabalho.

Agradeço também aos meus amigos, que não mediram esforços para me motivar, e me ajudar no que era conveniente e me motivando sempre que necessário.

À minha orientadora Diana Vaz de Lima, que deu o melhor de si e não mediu esforços para que pudéssemos desenvolver um bom trabalho.

Agradeço também a professora Ducinéli Régis Botelho, ao professor Paulo Roberto Barbosa Lustosa e ao profissional em ciências contábeis José Luiz Marques Barreto por terem dedicado do seu tempo para dar suas colaborações para a melhoria desse trabalho.

Dedico esse trabalho também a minha militância e ao movimento LGBTQI+, por me mostrar a importância de ter pessoas como eu produzindo conhecimento e defendendo uma educação pública, gratuita e de qualidade.

DESSFAZENDO A CORTINA DE FUMAÇA: UMA ANÁLISE EPISTEMOLÓGICA DO TERMO CONTABILIDADE CRIATIVA

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar a percepção de estudantes e profissionais contábeis a respeito do termo contabilidade criativa, à luz da epistemologia. Na primeira etapa da pesquisa, foi efetuado levantamento na literatura e realizadas entrevistas abertas com dois especialistas (um do setor público e um do setor privado), que aplicam esses conceitos e usos no dia-a-dia de sua atuação profissional. Na segunda etapa, foram aplicados questionários estruturados, elaborados a partir dos resultados da primeira etapa, para estudantes de graduação do curso de Ciências Contábeis e para profissionais contábeis com registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2019. A revisão da literatura mostrou que há contradições na interpretação dos conceitos/usos associados do termo “contabilidade criativa”, sobressaindo quatro conceitos/usos a ele associados - fraude, erro, gerenciamento de resultado e aprimoramento de resultado - e que existe uma subjetividade inerente a alguns elementos contábeis, o que deixa a sua natureza pouco clara, difícil de medir, classificar e reconhecer. Os resultados das entrevistas apontaram que o uso do termo “contabilidade criativa” expõe os profissionais da área contábil e pode colocar em dúvida a fidedignidade da informação contábil, e que o *enforcement* da legislação a que os profissionais do Setor Público estão sujeitos e presença de incentivos que podem afetar o comportamento das pessoas podem explicar as situações que levam os profissionais a fazerem registros que suscitam dúvidas quanto à credibilidade e fidedignidade dos números contábeis. Quanto aos questionários aplicados, os resultados mostram que apesar de lidarem com situações que podem ser identificadas aos conceitos já conhecidos pelos estudantes e profissionais, na prática, essa relação não se estabelece, mostrando que paira uma “cortina de fumaça” sobre os conceitos e usos associados ao termo contabilidade criativa. A partir dessa análise, o mais correto seria que o termo contabilidade criativa caísse em desuso, sendo utilizado o termo que mais condiz com a situação.

Palavras-chave: Contabilidade Criativa; Epistemologia; Conceito.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. REFERENCIAL TEÓRICO	Error! Bookmark not defined.
2.1 Epistemologia da Pesquisa e sua Aplicação na Contabilidade	9
2.2 Análise Epistemológica do Termo Contabilidade Criativa.....	11
3. METODOLOGIA	15
3.1 Esquema de Análise da Entrevista dos Entrevistados.....	16
3.2 Esquema de Análise do Questionário dos Respondentes	17
4. RESULTADOS	18
4.1 Análise das Entrevistas.....	188
4.2 Análise dos Questionários	20
4.2.1 Respostas dos Estudantes	20
4.2.2 Respostas dos Profissionais	21
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	24
REFERÊNCIAS	26
APÊNDICE A – ROTEIRO ENTREVISTA ABERTA	31
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO ESTRUTURADO.....	31
APÊNDICE C – EMAIL DE ENVIO SURVEY	35
APÊNDICE D – QUESTIONÁRIO IMPRESSO APLICADO AOS ESTUDANTES	35
APÊNDICE E – BOLETIM ENVIADO PELO CRC-DF	37

1. INTRODUÇÃO

Apesar de surgir como matéria de investigação autônoma desde meados da década de 1980, a contabilidade criativa conta com mais de quinhentos anos de história, despontando com o nascimento dos primeiros escritos de contabilidade (Niyama; Rodrigues; Rodrigues, 2015). Associado à má gestão tanto no setor público como no setor privado, a contabilidade criativa exige grande conhecimento dos métodos contábeis (Aquino; Rufino; Neto, 2017). Condenada eticamente, na literatura é comentado que essa prática vem sendo muito utilizada como forma de ludibriar os usuários dessas informações, para transformá-las em dados mais convenientes (Aquino, Rufino, Neto, 2017; Terry Smith, 1992; Jamerson, 1988; Ian Griffith, 1988).

O termo “contabilidade criativa” tem sua origem anglo-saxônica tanto na sua forma prática como na sua vertente estratégico (Sousa, 2015). Relacionada a diversos usos - fraude, erro, gerenciamento de resultado, manipulação e aprimoramento de resultado - que mudam de acordo com o autor ou segundo sua ótica de atuação, campo de pesquisa ou vivência (Paulo, 2007; Cosenza, 2003), a contabilidade criativa é um tema controverso. Para Cardoso (2005), inclusive, o termo "criativo" também pode corresponder a práticas inovadoras que buscam aperfeiçoar as informações contábeis. Para Sousa (2015), o uso do termo pode estar associado a subjetividade de alguns elementos contábeis, ou da própria flexibilidade das normas contábeis.

Niyama et al (2015) defendem a ideia de que o aproveitamento das lacunas ou interpretação extensiva/restritiva, mas ainda dentro da teleologia da lei contábil, não pode ser confundido com verdadeiros crimes informativos, dando a ideia de que o conceito de contabilidade criativa não está necessariamente relacionado ao descumprimento da lei.

Outro conceito associado ao termo “contabilidade criativa” é o gerenciamento de resultados, visto como consequência das ações discricionárias dos administradores para manipular as informações contábeis sobre o desempenho das empresas (Healy; Wahlen, 1999; Paulo; 2007). Martinez (2001) ressalta que o gerenciamento dos resultados contábeis não é fraude, pois opera dentro dos limites do que está na legislação. Entretanto, segundo o pesquisador, o gerente pode vir a usar de discricionariedade da lei, através de incentivos para reportar uma realidade distinta da concreta.

Visto da perspectiva do Setor Público, as leis e as regulamentações podem ser um incentivo para práticas contábeis duvidosas, que acarretam a diminuição da transparência das contas públicas (Benito; Montesinos; Bastida, 2008; Milesi-Ferretti, 2004). Ainda, há

evidências de informações *off balance sheet* (Lima; Boente; Barros, 2019), onde os ativos estão fora do balanço do Poder Público. Em casos excepcionais, a omissão dessas informações nos balanços públicos é legalizada, evidenciando que a contabilidade foi distorcida e possivelmente manipulada (Heald; Georgiou, 2011; Lima; Boente; Barros, 2019).

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

Assim, considerando que a contabilidade é uma ciência, onde ocorre o desenvolvimento e a reflexão de ideias, embasada tanto no conhecimento da área quanto de outros campos de saber, auxiliando na tomada de decisão, quanto na compreensão do negócio (Oliveira; Muller; Nakamura, 2000), e que compreender epistemologicamente seus métodos, sistematização e conceitos pode contribuir para aprimorar os conceitos existentes (Botelho, 2012), o presente estudo tem como objetivo analisar a percepção de estudantes e profissionais contábeis a respeito do termo contabilidade criativa, à luz da epistemologia.

Para tratar da presente pesquisa, será efetuada uma revisão da literatura sobre os conceitos relacionados com o termo "contabilidade criativa", buscando investigar o ambiente em que surge e onde é aplicado. Em um segundo momento, as contradições quanto ao uso do termo que vierem a ser observadas na revisão da literatura foram analisadas por meio da realização de entrevistas e da aplicação de um questionário estruturado. A natureza epistemológica do estudo está em considerar que por meio da contradição a ciência se enquadra em constante transformação, aprimoramento (Konder, 1981). Segundo Théóphilo (2007) "os estudos de natureza crítico-epistemológica em Contabilidade não são numerosos", porém, alguns estudos já vêm feitos envolvendo o enfoque epistemológico em contabilidade internacional (Botelho, 2012), usuários externos (Coelho et al, 2010) e custos (Grejo et al, 2015). Japiassu (1986) faz uma análise onde a epistemologia se preocupa com o estudo crítico dos princípios, hipóteses e resultado das diversas ciências.

O presente estudo contribui com a ciência contábil através de uma análise sobre a divergência do termo contabilidade criativa para auxiliar a melhor compreensão dos profissionais sobre o uso do termo. E ainda que "o uso de práticas e técnicas contábeis

criativas tem uma conotação negativa apenas na medida em que está associada à má fé da pessoa que a utiliza.”. (Cernusca; David; Nicolaescu; Gomoi, 2016).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Epistemologia da Pesquisa e sua Aplicação na Contabilidade

Segundo Appolinário (2011) apud Botelho (2012), a epistemologia é um ramo da filosofia que estuda o produto da investigação científica, ou seja, o estudo em torno do conhecimento, “o que é, como pode ser constituído ou obtido e como ocorre sua validação”. Para Burge (1998), a epistemologia é uma teoria sobre teorias.

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

O polo teórico envolve a formulação sistêmica do objeto científico, guiando a elaboração das hipóteses e a construção de conceitos. O polo metodológico, para a formação do objeto científico, enuncia regras de estruturação, configurando uma ordem. E o polo técnico controla a coleta de dados para verificar e poder confrontar com a teoria que deu início ao estudo (Machado; Matos; Sena; Baptista, 2016).

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

Na categoria de ruptura epistemológica, o polo diz respeito a uma reflexão epistemológica crítica, objetivando eliminar erros, imprecisões, e subdivide-se em "ruptura entre o objeto científico e o objeto do senso comum". A estruturação da pesquisa, por sua vez,

se dá na elaboração do objeto científico, com o desenvolvimento e coleta de dados, subcategorizado em explicação da problemática e princípios, este último subdividido em causalidade, finalidade, conservação, negligenciabilidade, concentração, economia, identificação, validade transitória e correspondência. Por fim, a categoria dos processos discursivos representa a abordagem do pesquisador para que o objeto científico seja elaborado, e são subcategorizados em fenomenologia, quantificação, método hipotético dedutivo e dialética ((Bruyne; Herman; Schouth, 1982; Theóphilo, 2004; Martins, 1994; Gamboa, 1987) adup Botelho, 2012). A estrutura do polo epistemológico encontra-se estruturada conforme Figura 1.

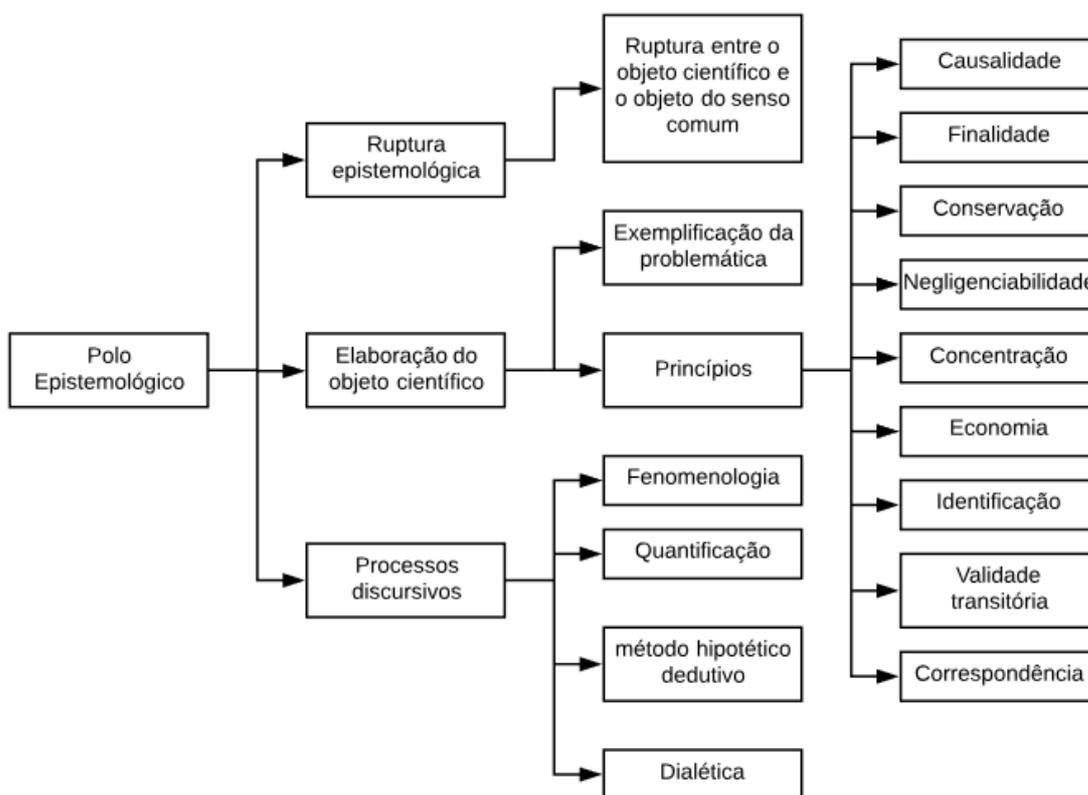


Figura 1- Polo epistemológico

Fonte: Elaboração própria a partir da adaptação a partir do quadro 11 de Botelho (2012).

Aplicada à contabilidade, a análise da perspectiva epistemológica pode ajudar a compreender de forma crítica e radical o conhecimento, a ciência e contra argumentar em sua teoria pura (Müller, 1981; Habermas, 1976). Ou seja, o estudo epistemológico pode auxiliar no conflito gerado pela contradição de princípios teóricos, procurando seu aprimoramento. Essa perspectiva é fundamental para a ciência contábil uma vez que, segundo Theóphilo (2007), esse estudo pode contribuir para observar a evolução da qualidade de produção

científica na área. Há de se considerar, também, que a Teoria Contábil tem o papel de “explicar, elucidar ou interpretar um fenômeno ou acontecimentos que se oferecem à atividade de práxis da ciência” (Hoog, 2016).

Segundo Silva (2018), a ciência contábil possui uma história e dentro dela vários pensadores criaram perspectivas distintas umas das outras, por vezes conflitantes. De acordo com o pesquisador, tais perspectivas ou escolas teóricas da contabilidade, das mais antigas até as atuais, influenciaram e sempre influenciarão a maneira de se pensar, fazer e observar a contabilidade.

2.2 Análise Epistemológica do Termo Contabilidade Criativa

Em linguagem comum, o termo "criatividade" tem sido associado à originalidade, inventividade, inteligência e talento para criar, inventar, inovar. Nas organizações, o termo criatividade tem sido relacionado como uma ferramenta capaz de assegurar a sobrevivência, com suas fontes de mudanças e fonte de inovação e otimização (Ribeiro; Marques, 2016; Cernusca; David; Nicolaescu; Gomoi, 2016). Na literatura voltada para a contabilidade, o conceito de contabilidade criativa tem sido associado a outros fatores, conforme Quadro 1.

Quadro 1 - Conceitos de contabilidade criativa a partir da revisão da literatura.

Citações	Autores
“A contabilidade criativa é um processo de uso de normas, onde a flexibilidade e as omissões dentro delas, podem fazer com que os estados contábeis pareçam algo diferente ao que estava estabelecido pelas normas. Consiste em dar voltas às normas para buscar uma escapatória”.	(Jamerson,1988)
“É o processo pelo qual as operações são estruturadas para obter os resultados contábeis desejados, mais do que informar de um modo consistente e neutro”.	(Naser, 1993 p.59)
A contabilidade criativa “ocorre quando os administradores usam julgamento sob a informação financeira e sobre atividades operacionais para alterar informações financeiras, ou iludir alguns investidores sobre o desempenho econômico da companhia ou para influenciar resultados contratuais que dependam dos números contábeis informados”	(Healy; Wahlen, 1999)
“a contabilidade criativa não pode ser entendida apenas como uma forma de manipulação dos resultados da entidade. Ela é muito mais ampla e deve considerar outras alterações que podem ser feitas no sentido de se alterarem, além dos resultados, itens que possam mascarar a apuração de índices ou coeficientes, calculados com base nas demonstrações contábeis.”	(Santos; Grateron, 2003)
“Prática contábil que está no limite entre o que é permitido legalmente, pelas próprias opções que as normas e leis estabelecem, e o que é considerado fraude/manipulação, para lesar a terceiros”. Essa opinião é baseada entre a linha tênue onde estabelece os limites onde começam a manipulação com intuito de fraude e quebra de ética e uma boa gestão.	(Cordeiro, 2003)

<p>De acordo com Terry Smith (1992) “A contabilidade criativa é uma prática inadequada porque dá a impressão de que grande parte do aparente desenvolvimento empresarial, ocorrido nos anos 80, foi mais um resultado do jogo de mãos contábeis do que do genuíno crescimento econômico, já que muitas empresas se utilizaram dela para apresentar indicadores de crescimento econômico e financeiro não reais que, em um segundo momento, poderiam se tornar verdadeiros colapsos empresariais.”</p>	<p>(Smith 1992 apud Cosenza, 2003)</p>
<p>De acordo com Ian Griffith (1988) “Todas as empresas manipulam seus resultados e as demonstrações contábeis publicadas estão baseadas em livros contábeis que foram “retocados” com mais ou menos delicadeza. Assim, as cifras que se divulga ao público investidor são alteradas para proteger o culpado (esconder a culpa), o que é a maior farsa desde o “Cavalo de Tróia” e na realidade, tratam-se de artifícios que não infringem as regras do jogo, sendo considerados totalmente legítimos, e que são denominados como contabilidade criativa.”</p>	<p>(Griffith, 1988 adup Cosenza, 2003)</p>
<p>São múltiplas as razões que potencializam as práticas, da chamada Contabilidade Criativa. Concentrando no impacto que as informações podem vir causar na Bolsa de Valores. A utilização da Contabilidade Criativa acaba por ocorrer, em um amplo contexto para: (i) manter em alta o preço das ações; (ii) atrasar a chegada de informações ao mercado financeiro; (iii) mascarar o desempenho governamental.</p>	<p>(Kraemer, 2004)</p>
<p>Qualquer avanço, novidade ou tentativa de aprimoramento das práticas contábeis, fruto de criatividade (<i>brain storm</i>) do contador-pesquisador, por conta do termo “contabilidade criativa” pode vir a ser rotulado pejorativamente de “contabilidade criativa” e, assim, confundida com “gerenciamento de resultado”.</p>	<p>(Cardoso, 2005)</p>
<p>A contabilidade criativa existe “fundamentalmente porque há assimetrias de informação entre os utilizadores internos e os utilizadores externos das demonstrações financeiras e devido ao facto de os princípios e normas contabilísticas vigentes serem susceptíveis de diferentes interpretações, de acordo com a opinião ou a sensibilidade de quem os utiliza, sem que daí resulte qualquer fraude ou aplicação menos legal”.</p>	<p>(Duarte; Ribeiro 2007).</p>
<p>A contabilidade criativa consiste na gestão de resultados, que aproveita da flexibilidade das normas para alterar a informação divulgada, alterando o real desempenho da entidade, dentro das normas.</p>	<p>(Fernandes, 2012),</p>
<p>Na literatura contabilística não existe uma definição consensual sendo adoptadas várias expressões para descrever o mesmo fenómeno como sejam: earnings management, earnings manipulation, creative accounting e financial number game. As principais causas, [...] devem se á: • Subjectividade de alguns elementos contabilísticos • Flexibilidade das normas contabilísticas.</p>	<p>(Sousa, 2015)</p>
<p>“o uso de práticas e técnicas contábeis criativas tem uma conotação negativa apenas na medida em que está associada à má fé da pessoa que a utiliza. Caso contrário, o uso apropriado dessas técnicas pode melhorar a imagem real da entidade econômica, fornecer otimização de impostos ou, idealmente, ambos. Mas o que você deve fazer quando você tem</p>	<p>(Cernusca; David; Nicolaescu; Gomoi, 2016).</p>

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

Fonte: elaboração própria a partir da revisão da literatura.

Como se pode observar no Quadro 1, várias são as visões dos acadêmicos sobre o uso do termo “contabilidade criativa”, ora enquadrando-o da perspectiva mais voltada para manipulação e fraude (Aquino; Rufino; Neto, 2017; Kraemer, 2004; Santos, Grateron, 2003; Naser, 1993; Healy; Wahlen, 1999; Jamerson, 1988;), ora entre o limite do que é permitido legalmente e do que é considerado fraude/manipulação, decorrente até mesmo da flexibilidade das normas contábeis (Sousa, 2015; Fernandes, 2012; Cordeiro, 2003; Duarte, Ribeiro 2007; Smith 1992 apud Cosenza, 2003; Griffith, 1988 adup Cosenza, 2003); ou, ainda, como uma prática de otimização ou aprimoramento dos resultados(Cardoso. 2005; Cernusca; David; Nicolaescu; Gomoi, 2016).

Para Kranacher, Riley e Wells (2010), o ato fraudulento se distingue do erro pois é intencional, seja por ação ou por omissão, fazendo com que haja uma perda econômica ou que alguém se beneficie de algum ganho com essa ação. Segundo Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p.111) a fraude significa “enganar os outros em benefício próprio. Pode ser roubo, desfalque, estelionato, falsificação etc.”

Nos países anglo-saxônicos as normas são, geralmente, mais flexíveis, tendo a profissão a responsabilidade sobre a supervisão das entidades governamentais, emitir recomendações sobre as suas práticas. (Niyama, 2014). Segundo a legislação aplicada aos profissionais contábeis brasileiros, as ações voltadas para a manipulação e fraude, podem trazer a suspensão do exercício profissional, multas e advertências (CFC, 2010). Segundo o disposto na NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, o termo fraude refere-se a "*ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis*", que pode ser caracterizada, entre outros, pela "*(a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados*". Portanto, nestas situações, não há que se falar em “contabilidade criativa”, mas sim em fraude e manipulação devidamente enquadradas como tal na legislação aplicada ao profissional contábil.

Analisando sob a perspectiva do que é legalmente permitido, há de se considerar também o fator ético. Segundo Lucena et al (2015), a “*conduta ética não está relacionada somente ao cumprimento de códigos ou normas preestabelecidas, mas também a uma questão de respeito e compromisso para com o crescimento da sociedade em que todos vivem*”. Sobre a subjetividade inerente a alguns elementos contabilísticos, Sousa (2015) define como sendo de natureza pouco clara, difícil de medir, classificar e reconhecer.

Segundo a pesquisadora, a flexibilidade dá ao contador "múltiplas alternativas e critérios vários que poderá seguir no processo de elaboração e publicação da informação contabilística". A autora alerta que há uma linha tênue entre contabilidade criativa e fraude, relatando que a primeira encontra-se "num caminho entre as práticas verdadeiramente correctas e éticas e a ilegalidade ou a fraude", alertando que é difícil delimitar onde acaba a ética e se inicia a criatividade e onde termina esta e começa a fraude (Sousa, 2015).

De acordo com a NBC PG 01, que trata do Código de Ética Profissional do Contador no Brasil, entre os deveres do contador está o exercício da profissão "*com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação vigente, resguardando o interesse público, os interesses de seus clientes ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais*". No desempenho de suas funções, a NBC PG 01 traz expressamente que é vedado ao contador "*concorrer, no exercício da profissão, para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la, quando da execução dos serviços para os quais foi expressamente contratado*". Com isso, ao infringir essas regras, o profissional contábil estaria em desacordo com as normas e preceitos a que está formalmente sujeito.

Se a ação do profissional está onde termina a criatividade e começa a fraude, portanto, não cabe o uso do termo contabilidade criativa, já que essas ações sinalizaram manipulação ou fraude. Paulo (2007) estabelece uma distinção entre "manipulação da informação contábil" e "contabilidade fraudulenta". De acordo com o pesquisador, enquanto na manipulação o administrador utiliza do seu julgamento sobre as escolhas contábeis dentro dos limites legais, as fraudes estão fora das normas aceitas.

Paulo (2007) também alerta que a manipulação/fraude da informação contábil não decorre somente pela modificação artificial dos números contábeis, mas, também, pela apresentação de certos aspectos econômicos e financeiros. Mas não é novidade que alguns gestores se utilizam de brechas nas normas contábeis em prol de seus interesses, gerenciando e mensurando nas demonstrações financeiras um cenário mais favorável. (Dias; Cunha; Sales;

Bezerra, 2016; Jones, 2011; Paulo, 2007). Como a “contabilidade criativa” é considerado um instrumento de gestão, acaba desprestigiando a imagem dos profissionais contábeis (Faria, 2007 adup Tamagno; Motta; Camargo; Fernandes; Bizotto2017).

A manipulação da atividade operacional ocorre quando o administrador modifica, intencionalmente as práticas contábeis normais com o objetivo de alterar os números contábeis e, com isso, acaba por afetar a percepção dos interessados na firma em relação ao seu desenvolvimento e cumprimento dos contratos. Pode ocorrer da administração utilizar do seu julgamento sobre as escolhas contábeis, para alterar os relatórios contábeis, onde a intuição é a de modificar a avaliação do desempenho, o que influencia diretamente as relações contratuais (PAULO, 2007).

Observa-se, portanto, que da perspectiva da revisão da literatura há contradições na interpretação do conceito do termo “contabilidade criativa”, havendo necessidade de um estudo epistemológico buscando uma análise crítica e reflexiva, visando eliminar erros e imprecisões associados ao conceito deste termo.

3. METODOLOGIA

Considerando que o presente estudo tem como objetivo analisar a percepção de estudantes e profissionais contábeis a respeito do termo contabilidade criativa, à luz da epistemologia, trata-se de uma pesquisa exploratória. A pesquisa exploratória consiste em um estudo para o pesquisador obter maior familiaridade com o objetivo que está sendo investigado, com o efeito de tornar mais explícito ou construir hipóteses, tendo como objetivo o aprimoramento de ideias (Gil, 2002; Fantinato, 2015).

Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois parte de experiências vividas, que fornecem a interação entre crença individual, ação e cultura (Denzin; Lincoln, 2006) e não a medição dos eventos estudados (Chucke; Lima, 2012). Em termos procedimentais, para analisar a percepção de estudantes e profissionais sobre o tema, a metodologia é composta por duas etapas: na primeira etapa, permitir a construção de um questionário estruturado, com ajuda de dois profissionais; na segunda etapa, estão as estratégias de aplicação do questionário estruturado.

Desta forma, na primeira etapa foi efetuado levantamento na literatura sobre os conceitos do termo contabilidade criativa e realizadas entrevistas com dois especialistas (um do setor público e um do setor privado), que aplicam esses conceitos no dia-a-dia de sua atuação profissional. Foi utilizada a técnica de entrevista aberta. Segundo Boni e Quaresma

(2005), a entrevista aberta atende principalmente pesquisas de natureza exploratória, onde o entrevistador introduz o tema e o entrevistado tem liberdade para discorrer sobre o tema sugerido.

Na segunda etapa, foram aplicados questionários estruturados, elaborados a partir dos resultados da primeira etapa. O questionário foi dividido em duas partes: na primeira parte buscou-se verificar o conhecimento dos respondentes sobre os conceitos associados ao termo contabilidade criativa, identificados na literatura - fraude, erro, gerenciamento de resultados e aprimoramento de resultado. Essa etapa permitiu que fosse feito um cruzamento entre o conhecimento prévio do respondente sobre os conceitos e a associação que ele fez sobre os casos analisados na segunda parte do questionário. Nesta última, foram apresentados quatro casos que foram associados na literatura como sendo decorrentes de contabilidade criativa, e foi solicitado que os respondentes relacionassem esses casos aos termos relacionados na primeira parte do questionário - fraude, erro, gerenciamento de resultados e aprimoramento de resultado.

Foram selecionados dois públicos-alvo tendo como referência o estudo de Cernusca; David; Nicolaescu; Gomoi, (2016) que tinha como objetivo analisar o ponto de vista dos profissionais de contabilidade, em oposição aos alunos e mestrands, quanto às formas de existência e manifestação do fenômeno da contabilidade criativa. Chegou-se à conclusão que uso de práticas e técnicas melhorar a imagem real da entidade sem deixar de analisar o fator ético. Para o presente trabalho, foram selecionados: (i) alunos matriculados no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, com preferência para estudantes com mais de 50% do fluxo do curso já concluído, assim, sendo estudantes mais bem preparados para responder o questionário. Com base nesse perfil, foram selecionados os alunos matriculados nas disciplinas: contabilidade de companhias abertas, análise da liquidez, avaliação de projeto de investimentos, controladoria, controle e avaliação da gestão pública e ética profissional; (ii) profissionais contábeis com registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade no ano de 2019.

3.1 Esquema de Análise da Entrevista dos Entrevistados

Conforme recomendado na literatura (Boni; Quaresma, 2005; Minayo, 2012), a entrevista foi realizada dentro de uma conversação informal, com interferência mínima por parte do entrevistador, visando obter a visão do entrevistado sobre o conceito e usos do termo contabilidade criativa. Como o objetivo da entrevista era eliminar associações ao termo

contabilidade criativa e permitir a construção de um questionário estruturado, portanto, com o intuito de buscar um perfil exploratório como pré-teste do questionário a ser aplicado, a escolha dos entrevistados se deu por conveniência, considerando suas expertises e facilidade de acesso. Para Selau (2004) e Garrido (1992), "as fontes orais possibilitam incorporar não apenas indivíduos a construção do discurso do historiador, mas nos permite conhecer e compreender situações insuficientemente estudadas até agora".

O Entrevistado 1 é graduado em geografia e em ciências contábeis, com especialização em contabilidade pública e auditoria e controladoria, cursando atualmente mestrado em administração pública. Possui 34 anos de experiência no setor público e atualmente exerce o cargo de auditor de controle interno na Secretaria de Fazenda do Distrito Federal. É professor universitário e vice-presidente na Câmara de Controle Interno do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal. Representa o Distrito Federal no Gefin - Gestores de Finanças Estaduais e no COFAS - Reunião do Secretário Fazenda.

O Entrevistado 2 é graduado em engenharia civil e doutor em contabilidade e controladoria pela Universidade de São Paulo. Foi *visiting scholar* na Universidade de Illinois - EUA em 1999-2000 e 2017-2018. É professor titular e pesquisador no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília.

As entrevistas foram realizadas no dia 21 de maio de 2019, nos locais de trabalho dos respectivos entrevistados, e durou cerca de 90 minutos, conforme roteiro apresentado no Apêndice A. A entrevista foi gravada e transcrita posteriormente, com a devida autorização dos entrevistados.

3.2 Esquema de Análise do Questionário dos Respondentes

Considerando que a fonte oral traz em si uma subjetividade, uma vez que a memória é seletiva e socialmente construída (Selau, 2004), na segunda parte da metodologia foi aplicado um questionário estruturado. Basicamente, o mesmo questionário foi aplicado para estudantes e profissionais (Apêndice E), trazendo apenas como diferença a identificação dos profissionais com relação à unidade federativa (UF) em que ele mantinha seu registro profissional junto ao Conselho Regional de Contabilidade.

No caso dos universitários, o questionário foi respondido por 158 pessoas, em sua maioria estudantes matriculados entre o 6º e 11º semestre, 89% da amostra, portanto, dentro do perfil desejado de estudantes com mais de 50% do curso já concluído. Do mais, tiveram 1 estudante do 3º semestre, 7 do 5º semestre. No caso dos profissionais, o questionário foi

respondido por 36 pessoas, sendo 14 do Distrito Federal, 9 de São Paulo, 6 do Pará, 2 da Bahia, 1 do Amazonas, 1 de Alagoas, 1 do Ceará, 1 da Paraíba e 1 do Piauí.

Para os estudantes, o questionário foi impresso e aplicado em sala de aula de 3 a 7 de junho de 2019, e sua aplicação durou entre 10 e 15 minutos. No caso dos profissionais, o questionário foi disponibilizado na ferramenta Formulários Google®, no mesmo período, com tempo de resposta médio de 4,5 minutos. Em Brasília, os pesquisadores contaram com o apoio do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal (CRC-DF), que replicou o convite no boletim nº 332 (Apêndice E), sendo que para os profissionais de outros Estados o convite foi enviado por e-mail, localizados por meio de cadastro disponibilizado por um pesquisador da FEA-RP/USP (Apêndice C).

Ambas as respostas obtidas através da aplicação dos questionários foram analisadas em Excel®. Para os profissionais, a própria ferramenta Formulários Google®, ao final do questionário disponibilizou um Excel® com todos os resultados obtido pelos profissionais. Já para os estudantes, como o questionário foi aplicado de forma impressa em sala de aula, os dados foram, após a aplicação, redigidos.

4. RESULTADOS

4.1 Análise das Entrevistas

Em um primeiro momento, ambos os entrevistados foram questionados sobre a adequação do uso do termo “contabilidade criativa”. O Entrevistado 1 (E 1) rechaçou veementemente o uso do termo, sob o argumento de que ele expunha os profissionais da área contábil, enquanto o Entrevistado 2 (E 2) destaca que essa exposição pode colocar em dúvida a fidedignidade da informação contábil.

E 1 – [...] é muito ruim, ele tira a credibilidade do contador e remete a uma dúvida com relação a informação.

E 2 – [...] quando usam contabilidade criativa eu acho que esse nome não é bom, por que ele embute a um leigo que os números contábeis são uma criação, uma ficção.

O Entrevistado 2 destaca ainda a normalidade que pode estar por trás dos atos e fatos em que o termo contabilidade criativa vem sendo atribuído.

E 2 – [...]esse nome *creative accounting* ele é pejorativo, ele coloca em cima de uma coisa que é normal, vamos dizer assim, por que, o que é uma estimativa? Uma estimativa é uma estimativa. Eu não posso dizer que uma estimativa esteja errada, pois eu só posso dizer que uma coisa é fraude é errada se eu conhecer qual é a verdade, eu só posso dizer que algo é

mentiroso se eu conhecer o que é verdade, mas quando eu estou fazendo estimativa eu não sei o que é a verdade.

Aos serem questionados sobre as situações que levam os profissionais a fazerem registros que suscitam dúvidas quanto à credibilidade e fidedignidade dos números contábeis, o Entrevistado 1 destaca o *enforcement* da legislação a que os profissionais do Setor Público estão sujeitos, enquanto o Entrevistado 2 alerta sobre a presença de incentivos que podem afetar o comportamento das pessoas.

E 1 – [...] porque não chamo de contabilidade criativa, eu chamo de “legislação destrutiva”. Em algum momento, essa legislação perfaz algumas alterações que a contabilidade é obrigada a evidenciar por força do regramento, por força da legislação.

E 2 – [...] como a contabilidade ela reflete o comportamento das pessoas e o comportamento das pessoas é baseado em incentivos, os incentivos são definidos pelos contratos que as pessoas estão sujeitas. Então o administrador da empresa ele está sujeito a vários tipos de incentivos que são esses contratos, e acaba fazendo com que ele tenha incentivos para produzir números contábeis naquela parte que se refere a estimativas.

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

E 1 – [...] A gente precisa desmistificar isso aí, ao falar contabilidade criativa, a primeira pessoa que vem na nossa cabeça é o contador, ou o técnico em contabilidade [...] há uma necessidade muito grande essas informações estarem bastante claras no ponto de vista de quem está tomando uma decisão, então, é premente fundamental a gente tirar isso do dicionário, pois ela [contabilidade criativa] é vista, simplesmente como uma maquiagem onde você muda os números para atingir um resultado. Então é fundamental essa questão de melhorar esse nome, mudar até o nome, não se falar mais em contabilidade criativa e se falar em *accountability*, fica até mais bonito. [...]

E 2 – [...]eu não sei te dizer, tem pessoas que chamam de gerenciamento de resultados, tem pessoas que falam de *window dressing* [...] ou seja, mostrar uma janela bonita, um cenário bonito da empresa. Então são nomes diferentes. [...]. Mas, enfim, acho mais interessante pegar o espírito da coisa que é essa produção oportunista dos números contábeis em função dos contratos, ou dos incentivos que estão por trás dos números contábeis, é isso que importa. Não tem como não acontecer, mas o próprio mercado amortece pois os incentivos são em direções diferentes [...] eu diria que era melhor, se pudesse, pois já está na boca do povo, usar um nome menos impactante do ponto de vista do leigo.

Após a conclusão das entrevistas, foi solicitado aos entrevistados que opinassem sobre o questionário que estava sendo construído, que em um primeiro momento associava o uso do termo contabilidade criativa a cinco conceitos - fraude, erro, manipulação, gerenciamento de

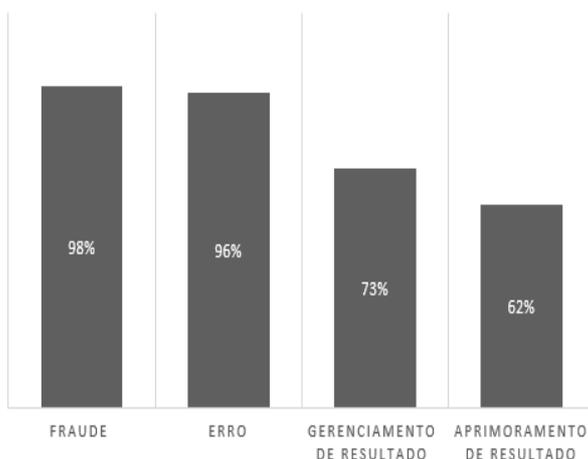
resultados e aprimoramento de resultado. A partir dessa experiência, as assertivas do questionário foram reestruturadas de cinco para quatro respostas (por recomendação do Entrevistado 2, o termo manipulação ficou dentro da assertiva do termo gerenciamento de resultado) e foram incluídos elementos nos casos descritos para diminuir a subjetividade que a análise dos mesmos poderia proporcionar (por exemplo, retirando a descrição de casos que poderiam induzir a mais de uma resposta).

4.2 Análise dos Questionários

4.2.1 Respostas dos Estudantes

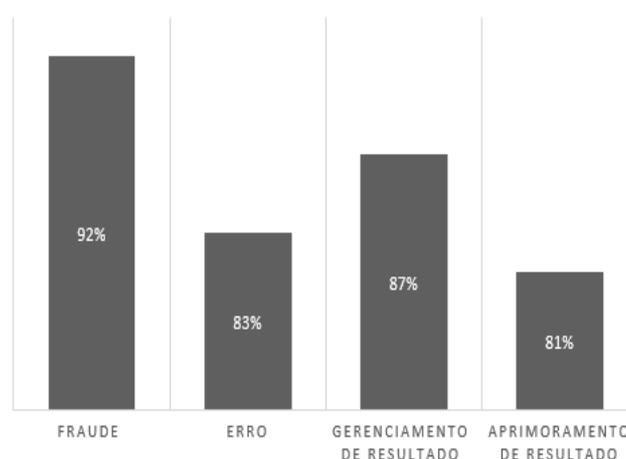
Os Gráficos 1 e 2 mostram a aderência dos estudantes em ciências contábeis quando ao conceito e uso dos termos – Fraude, Erro, Gerenciamento e Aprimoramento de Resultado.

Gráfico 1 - Compreensão dos estudantes sobre o conceito



Fonte: dados da pesquisa.

Gráfico 2 - Compreensão dos estudantes sobre o uso do conceito



Fonte: dados da pesquisa.

Para o conceito de fraude, 155 estudantes aderiram ao conceito (98% da amostra), e apenas 2% optou por gerenciamento de resultado, mostrando que academicamente o conceito já foi internalizado pelos estudantes. Quando se analisa o uso desse conceito, na prática, contudo, esse percentual caiu para 92%, com quase 7% dos respondentes apresentando fraude como gerenciamento de resultado e 1% com Erro.

Quanto ao conceito de erro, 151 estudantes aderiram ao conceito (96% da amostra), 3% associou a fraude e 1% a gerenciamento de resultado, mostrando que academicamente esse conceito também já foi internalizado pelos estudantes. Ao aplicar o conceito de erro ao caso, 83% dos estudantes marcaram a resposta esperada, 9% associaram a fraude, 4% ao

aprimoramento e 4% a gerenciamento de resultado, mostrando que os estudantes têm um melhor desempenho ao definir o conceito que ao aplicar

Sobre o conceito gerenciamento de resultado, 73% da amostra aderiram ao conceito, 25% dos respondentes associando o conceito de gerenciamento de resultado com o conceito de aprimoramento de resultado, 1% associando a Fraude e 1% ao Erro, o que mostra que o conceito de gerenciamento de resultado é bem absorvido pelos estudantes, mas com uma oscilação maior que no caso de erro e fraude. Quanto à aplicação do uso do termo gerenciamento de resultados, o percentual de acertos subiu para 87%, mostrando que é mais fácil aplicar esse conceito do que entendê-lo conceitualmente, 10% associaram a fraude e 3% ao aprimoramento de resultado. Registre-se que quando os estudantes confundiram mais frequentemente o conceito de gerenciamento de resultado com o termo aprimoramento de resultado, o uso do termo na prática foi mais frequentemente confundido com fraude.

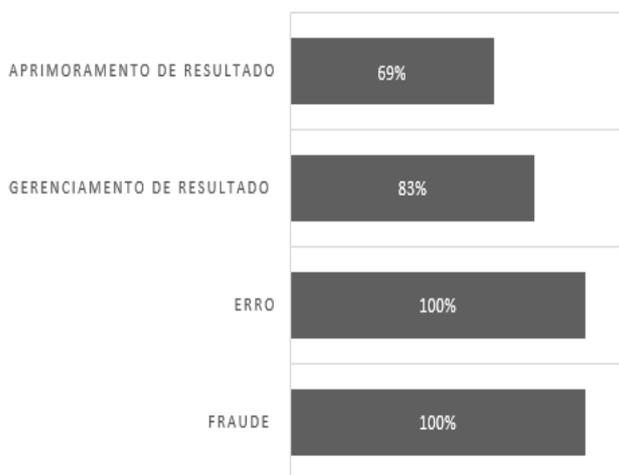
Para o conceito de aprimoramento de resultado, 62% da amostra aderiu ao conceito, com 30% dos respondentes associando o conceito de aprimoramento de resultado com gerenciamento de resultado e outros 8% à fraude. Ao analisar o uso do termo aprimoramento de resultado pelos estudantes, contudo, 81% dos respondentes demonstraram saber o usar o termo na prática, com “apenas” 14% da amostra associando seu uso com gerenciamento de resultado, 4% com erro e 1% a fraude, mostrando que, da mesma forma do termo gerenciamento de resultado, é mais fácil aplicar na prática o conceito de aprimoramento de resultado do que entendê-lo conceitualmente (Gráficos 7 e 8).

Como se pode observar, do ponto de vista conceitual, a maior dificuldade dos estudantes está relacionada ao conhecimento do termo aprimoramento de resultado, que foi relacionado com uma frequência bastante alta aos conceitos de gerenciamento de resultado e fraude. Na aplicação prática do termo, contudo, a maior dificuldade esteve relacionada ao conceito do termo gerenciamento de resultado, que com frequência foi associado ao termo aprimoramento de resultado e em seu uso à fraude.

4.2.2 Respostas dos Profissionais

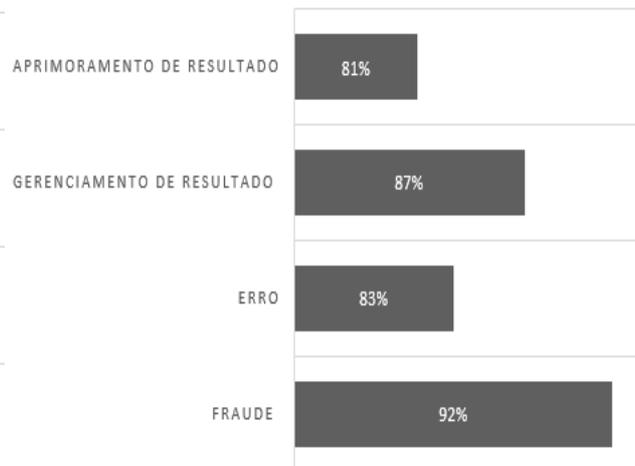
Os Gráficos 3 e 4 mostram a aderência dos profissionais contábeis quando ao conceito e uso dos termos – Fraude, Erro, Gerenciamento e Aprimoramento de Resultado.

Gráfico 3 - Compreensão dos profissionais sobre o conceito



Fonte: dados da pesquisa.

Gráfico 4 - Compreensão dos profissionais sobre o uso do conceito



Fonte: dados da pesquisa.

Para o conceito de fraude, 100% dos profissionais aderiram ao conceito, mostrando não há problemas no entendimento. Quando se analisa o uso desse conceito na prática, apenas um profissional associou o caso de fraude apresentando como sendo gerenciamento de resultado.

Do ponto de vista conceitual, o mesmo resultado foi obtido para a associação ao conceito de erro, com 100% de aderência por parte dos profissionais. Mas na aplicação prática do conceito, 70% dos respondentes assinalaram a opção erro, 11% associou a gerenciamento de resultado, 11% a aprimoramento de resultado e 8% a fraude. Mostrando que os profissionais, apesar entenderem conceitualmente, têm o mesmo entendimento ao usar o termo erro na prática.

Sobre o conceito gerenciamento de resultado, 83% dos profisisonais associaram ao conceito, 8% associando à fraude, 6% a aprimoramento e 3% ao erro. Quanto à aplicação do uso do termo, diferente dos estudantes, o percentual de acertos diminuiu para 67%, associando o caso em 25% com fraude, 5% com erro e 3% a aprimoramento de resultado, mostrando que entre os profisisonais é mais fácil entender conceitualmente o gerenciamento de resultado do que aplicá-lo na prática.

E por fim, para o conceito de aprimoramento de resultado, 69% da amostra, sendo que os demais associaram o conceito a fraude (17% da amostra) e gerenciamento de resultado (14% da amostra). Na aplicação prática do conceito de aprimoramento de resultado, contudo, é onde ficou mais destacada a dificuldade dos profissionais: 56% dos respondentes

associaram o caso de aprimoramento de resultado com o termo gerenciamento de resultado, apenas 39% ao conceito de aprimoramento de resultado e 5% ao erro.

As respostas dos estudantes e profissionais sobre os conceitos e usos associados ao termo contabilidade criativa estão sintetizadas no Quadro 2.

2 - Percentuais de respostas entre conceitos e usos associados ao termo contabilidade criativa (respostas corretas)

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

Fonte: Elaboração própria a partir da análise de dados.

Como se pode observar, durante a sua formação acadêmica, o futuro profissional ainda tem dificuldades em compreender os conceitos de gerenciamento de resultado e aprimoramento de resultado, e, em menor proporção, aplicar na prática os conceitos de erro, gerenciamento e aprimoramento de resultado. Essa constatação vai ao encontro do que foi apresentado na revisão da literatura, mostrando que há contradições na interpretação do uso do termo “contabilidade criativa” e que há necessidade de um estudo epistemológico buscando uma análise crítica, visando eliminar erros e imprecisões associados ao uso deste termo (Machado; Matos; Sena; Baptista, 2016), conforme objeto do presente estudo.

Da perspectiva dos profissionais, a situação, principalmente relacionada ao conhecimento dos conceitos de gerenciamento e aprimoramento de resultado, têm-se uma dificuldade ainda maior dos profissionais ao aplicarem os conceitos de erro, gerenciamento de resultado e aprimoramento de resultado. Essa constatação corrobora com a preocupação do Entrevistado 1, de que é preciso desmistificar o uso do termo contabilidade criativa e da necessidade de maior clareza quanto a quem está tomando a decisão.

Assim como na literatura, pouco o termo contabilidade criativa é associado a questão de melhoria e aos estudantes e profissionais é notado um mesmo comportamento. Cernusca, David, Nicolaescu, Gomi (2016), ainda citam que há como trazer uma “melhoria das demonstrações financeiras através de políticas e opções contábeis mal-intencionadas”. Ou seja, é possível melhorar a imagem real da entidade, tendo como princípio a ética.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho teve como objetivo analisar a percepção de estudantes e profissionais contábeis a respeito do termo contabilidade criativa, à luz da epistemologia, a partir da revisão da literatura sobre o tema, da realização de entrevistas e da aplicação de questionário estruturado para profissionais contábeis e alunos formandos do curso de ciências contábeis da Universidade de Brasília.

A revisão da literatura apresentou que a análise da perspectiva epistemológica pode auxiliar no conflito gerado pela contradição de princípios teóricos, e que essa perspectiva é fundamental para a ciência contábil, uma vez que pode contribuir para observar a evolução da qualidade de produção científica na área e eliminar erros e imprecisões associados ao uso deste termo. Sob essa perspectiva, a revisão da literatura mostrou que há contradições na interpretação dos conceitos/usos associados do termo “contabilidade criativa”, sobressaindo quatro conceitos/usos a ele associados - fraude, erro, gerenciamento de resultados e aprimoramento de resultado - e que existe uma subjetividade inerente a alguns elementos contábeis, o que deixa a sua natureza pouco clara, difícil de medir, classificar e reconhecer.

Nas entrevistas realizadas, verifica-se que ambos os profissionais consideram que o uso termo “contabilidade criativa” não é adequado, sendo negativo inclusive para o profissional contábil que perde sua credibilidade. Para o Entrevistado 1, o uso do termo contabilidade criativa expõe os profissionais da área contábil e coloca em dúvida a fidedignidade da informação contábil. É necessário que seja utilizado um termo mais apropriado para se referir a essas situações, sugerindo o termo “legislação destrutiva”. O Entrevista 2 também concorda que o uso do termo contabilidade criativa pode colocar em dúvida a fidedignidade da informação contábil, ressalta a normalidade que pode estar por trás dos atos e fatos em que o termo contabilidade criativa, já que a informação contábil muitas vezes fazem uso de estimativas, e alerta sobre a presença de incentivos que podem afetar o comportamento das pessoas e levá-las, conseqüentemente a produzir números contábeis com estimativas favoráveis.

Ao analisar a percepção dos estudantes sobre os conceitos associados ao termo contabilidade criativa, verificou-se que entre os estudantes há uma boa percepção sobre os conceitos de fraude e erro, sendo o percentual de acertos de 98% e 96%. Já os termos gerenciamento de resultado e aprimoramento de resultado são menos assertivos, tendo um percentual de acertos de 73% e 62%. Em relação aos profissionais contábeis, não houve dúvidas sobre os conceitos relacionados aos conceitos de fraude e erro com 100% dos acertos,

já o termo gerenciamento teve uma avaliação positiva de 83% e 69% para aprimoramento de resultado. Ou seja, os termos que melhor define o que na literatura é chamado de contabilidade criativa, é nítido o seu conceito para os estudantes e profissionais.

Ao analisar o uso dos conceitos, os estudantes foram mais assertivos que os profissionais. Tanto os estudantes como os profissionais tiveram desempenhos parecidos ao associar o conceito e uso dos termos com mais clareza para fraude e erro, um pouco menos para gerenciamento, mas mantendo mesmo assim uma boa avaliação. Porém, para ambos, o termo aprimoramento de resultado, ainda não foi internalizado, principalmente entre os profissionais. Um resultado bastante semelhante é encontrado na literatura.

Os achados da pesquisa permitem concluir que apesar de lidarem com situações que podem ser identificadas aos conceitos já conhecidos pelos estudantes e profissionais, na prática, essa relação não se estabelece, mostrando a necessidade de que mais estudos sejam feitos para dissociar o uso do termo contabilidade criativa e usar os termos que efetivamente correspondem aos atos/fatos analisados. Esses resultados mostram que paira uma “cortina de fumaça” sobre os conceitos e usos associados ao termo contabilidade criativa, mostrando que mais estudos devem ser feitos para eliminar erros e imprecisões associados ao uso deste termo, sob pena os profissionais e futuros profissionais se colocarem em uma situação desfavorável, quando eventualmente tiverem de responder a multas e advertências aplicadas pelo seu órgão de classe sobre os conceitos e usos relativos aos termos aqui estudados.

Não há uma definição mais adequada para o termo contabilidade criativa, mas a partir da análise do presente estudo, outros termos são mais apropriados. Com o levantamento da literatura, fica claro que o termo tem mais que uma definição, de acordo com a visão acadêmica de cada autor. Analisando as percepções, contabilidade criativa pode vir a ser uma perspectiva voltada para fraude, erro, flexibilidade das normas, ou como uma prática de inovação ou aprimoramento de resultado. Assim como confirmado nas entrevistas, o termo contabilidade criativa não é o mais adequado. E a partir da análise dos resultados dos profissionais e estudantes, é nítido que mesmo alguns termos tendo uma maior oscilação em suas respostas, (como o termo gerenciamento de resultado e aprimoramento de resultado), os mesmos reconhecem o conceito e seu uso. A partir dessa análise, o mais correto seria que o termo contabilidade criativa caísse em desuso, sendo utilizado o termo que mais condiz com a situação.

REFERÊNCIAS

Alves, A. (2009). Contabilidade Criativa. Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Disponível: <<http://alessandropalves.blogspot.com/2009/04/contabilidade-criativa.html>>. Acesso em: 16/05/2018.

Aquino, C.V.M.G., Rufino, A.C.S., & Neto, V.G. (2017). Contabilidade Criativa: o caso do Governo do Estado do Ceará. Revista Controle , Fortaleza. p. 195-222.

Appolinário, F. (2011). Dicionário de metodologia científica: um guia para produção do conhecimento científico. 2. Ed. São Paulo, Atlas.

Benito, B., Montesinos, V., & Bastida, F. (2008). An example of creative accounting in the public sector: the private financing of infrastructures in Spain. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(7), 963-986. <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235407001049?via%3Dihub>>. Acesso em 27 de março de 2019.

Boni, V; Quaresma, S.J. (2005). Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em ciências sociais. **Em Tese**, Florianópolis, v. 2, n. 1, p. 68-80, jan. ISSN 1806-5023. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/view/18027/16976>>. Acesso em: 16 maio 2019. doi:<https://doi.org/10.5007/%x>.

Botelho, D. R. (2012). Epistemologia da pesquisa em contabilidade internacional: enfoque cultural-reflexivo. 174 f. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis – Universidade de Brasília – UNB, Brasília, DF, Brasil.

Bruyne, P; Herman, J; Schouth, M. (1991) Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os polos da prática metodológica. 3. Ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora.

Bunge, M. (1998) Philosophy of Science: from problem to theory. vol. 1. Revisão da edição. of: Scientific research. Berlin, New York: SpringerVelag, 1967, 2 vols. London: Transaction Publishers.

Caldas. M.; Bertero, C. (2007). Teoria das organizações. São Paulo: Atlas.

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

Cernusca, L., David, D., Nicolaescu, C., & Gomoi, B.-C. (2016). Empirical study on the creative accounting phenomenon. *Studia Universitatis Vasile Goldis Arad, Economics Series*, 26(2), 63–87. doi:10.1515/sues-2016-0010.

Chueke, G.V.; Lima, M.C. (2012). Pesquisa Qualitativa: evolução e Critérios. *Revista Espaço Acadêmico – N° 128*, janeiro.

CONSELHO FEDERAL DE CCONTABILIDADE. Resolução CFC N° 1.309 de 09 DE Dezembro de 2010. Aprova o Regulamento de Procedimentos Processuais dos Conselhos de Contabilidade, que dispõe sobre os processos administrativos de fiscalização, e dá outras providências.

Cosenza, J. P. (2003). Contabilidade criativa, em que nem sempre dois mais dois são quatro. *Revista Contabilidade e Informação: conhecimento e aprendizagem*. Editora UNIJUI – Universidade Regional do Nordeste do Estado do Rio Grande do Sul – IJUÍ – RS., Ano VI, n. 17, p. 29-38, abr./jun.

Chucke, G. V.; Lima, M.C. (2012) Pesquisa qualitativa: evolução e critérios. *Revista Espaço Acadêmico*. v.1, n.129, jan, p.64-69.

Dias, A. G. G., Cunha, J. H. C, Sales, I. C. H., & Bezerra, P. C. S. (2016). Contabilidade criativa, ética e gerenciamento de resultados: auditoria versus academia. *Revista Administração em Diálogo*, 18(1), 133-151.

Duarte, M. & Ribeiro, M. (2007). Contabilidade criativa: Algumas abordagens. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, VIII(93), 29 – 35.

Fantinato, M. (2015). Métodos de pesquisa. USPNET. Disponível em: <https://atualiza.aciaraxa.com.br/ADMArquivo/arquivos/arquivo/M%C3%A9todos-de-Pesquisa.pdf> . Acesso em: 01/06/2018.

Fernandes, S. (2012). A Contabilidade criativa e os factores capazes de prevenir a manipulação contabilística: Análise econométrica às empresas portuguesas, Universidade Lusíada de Vila Nova de Famalicão.

Gamboa, S.A.S. (1987). Epistemologia da pesquisa em educação: estruturas lógicas e tendências metodológicas. Campinas. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação da Universidade Estadual de Campinas.

Garrido, L. A. (1992). As fontes orais na pesquisa histórica: uma contribuição ao debate. *Revista Brasileira de História*, São Paulo, v. 13, n. 25/26, set192-ago/93, p. 33.

Gil, A.C. (2002). Como Elaborar Projetos de Pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas.

Godoy, A. S. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr., 1995. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rae/v35n2/a08v35n2.pdf>>. Acessado em: 01/06/2019.

Habermas, J.(1976). Was-heisst Universalpragmatik??. Sprachpragmatik und Philosophie. Ed. Por Karl-Otto Apel, Suhrkamp, Frankfurt.

Heald, D., & Georgiou, G. (2011). The Substance of Accounting for Public-Private Partnership. Financial Accountability & Management, 27(2), 217-247.

Healy, P., & Wahlen, J., (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. Accounting Horizons 13, 365–383.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. Moderno Dicionário Contábil: Da Retaguarda à Vanguarda. 9. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

Iudícibus, S., Marion, J.C., & Pereira, E. (2003). Dicionário de termos em contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas.

Jameson, M. (1988) A practical guide to creative accounting. London: Kogan Page. P.20.

Jones, M. (2011) Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals. Reino Unido: Wiley.

Kraemer, M.E.P. (2004). CONTABILIDADE CRIATIVA MAQUIANDO AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

Konder, L. (1981). O que é dialética. 15 ed. São Paulo, Brasiliense.

Kranacher, M. J.; Riley, R.; Wells, J. T. (2010) Forensic accounting and fraud examination. Hoboken, NJ: Ed. John Wiley and Sons Ltda.

Lima, D.V.; Boente, D.R.; Barros, G.L. (2019). Evidências de Informações Off Balance no Balanço Geral da União. Revista Catarinense de Ciência Contábil, Florianópolis, SC, Brasil.V. 18. 1-15, e2816.

Lucena, E. R. F. C. V., Melo, C.L.L.; Lustosa, P.R.B., & Silva, C.A.T. (2015). Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis Revista Contabilidade e Organizações, v. 24 p. 3-17.

Machado, D. Q.; Matos, F. R. N.; Sena, A. M. C.; Baptista, M. M. (2016) O Modelo Metodológico Quadripolar de Bruyne, Herman e Schoutheete e as Pesquisas Qualitativas de Fenômenos Sociais. Investigação Qualitativa em Ciências Sociais. In: 5º Congresso IberoAmericano em Investigação Qualitativa, 2016. Anais... Porto, 5º CIAIQ.

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

Martins, G.A. (1994). Epistemologia da Pesquisa em Administração. São Paulo. Tese (Docência livre) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

Martins, R; Camilo, G. (2016). CONTABILIDADE CRIATIVA: BRECHAS NAS NORMAS CONTÁBEIS OU FRAUDE CONTÁBIL? UMA ANÁLISE DAS MAIORES FRAUDES MUNDIAIS. Revista de Auditoria, Gestão e Contabilidade. 4. 144-161.

Milesi-Ferretti, G.M. (2004). Good, Ba dor Ugly? On the effects of fiscal rules with creative accoununting. Journal of Economics 88, 311-394.

Minayo, M.C.S. (2012). O Desafio do Conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde. 14.ed., São Paulo: Hucitec Editora.

Müller, M.(1981) Epistemologia e dialética. Cadernos de história e filosofia da ciência, Campinas. CLE, UNICAMP, Suplemento (92).

Naser, K. (1993): creative financial accounting: its nature and use. london: prentice-hall. p.59.

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

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. NBC PG 01 - CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR. De Fevereiro de 2019. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG01.pdf>>. Acessado em 20/05/2019.

Niyama, J.K., Rodrigues, A.M.G., & Rodrigues, J.M. (2015). Algumas reflexões sobre contabilidade criativa e as normas internacionais de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 69.

Niyama, J.K. (2014). As principais causas das diferenças internacionais no financial reporting. Sessão de apresentação no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

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

Paulo, E. (2007). *MANIPULAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS: UMA ANÁLISE TEÓRICA E EMPÍRICA SOBRE OS MODELOS OPERACIONAIS DE DETECÇÃO DE GERENCIAMENTO DE RESULTADOS*. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo.

Ribeiro, R; Marques, M.L. (2016). CREATIVITY IN ORGANIZATIONS: OR HOW TO SURVIVE IN A CHANGING WORLD. *Psique, Journal of Research Centre for Psychology of the Universidade Autonoma de Lisboa*. jan-dec, Vol. 13, p63-78. 16p.

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

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

Sousa, S.N.S. (2015). Contabilidade Criativa. Instituto Superior de Contabilidade e administração de Coimbra. Coimbra, 5 de fevereiro.

Tamagno, G.L.; Motta, M.E.V.; Camargo, M.E.; Fernandes, A.M.; Bizotto, B.L.S. (2017). CONTABILIDADE CRIATIVA: UMA ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA. *International Symposium on Technological Innovation*. Aracaju, Sergipe, setembro, Vol. 8, n.1.

Terrell, S.R. (2012). Mixed Methods Research Methodologies. *Qualitative Report*, 17 (1), 254-280. Disponível em: < <https://nsuworks.nova.edu/tqr/vol17/iss1/14/>>. Acesso em: 27/05/2019.

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

Theóphilo, C.R. (2007) Pesquisa científica em Contabilidade: desenvolvimento de uma estrutura para subsidiar análises crítico-epistemológicas. In CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1 2007, Gramado: ANPCONT.

APÊNDICE A – ROTEIRO ENTREVISTA ABERTA

- Se apresentar, dizer que a entrevista é preliminar a aplicação de uma survey que será aplicada a estudantes e profissionais, e que este momento é para você eliminar erros e imprecisões associados ao uso do termo contabilidade criativa e permitir a construção de um questionário estruturado. Começar a gravar.
- Dizer nome e explicar que a entrevista é parte de uma pesquisa de TCC, sobre o tema contabilidade criativa.
- Passe a palavra para o entrevistado e peça para ele dizer como gostaria de ser identificado e sua experiência na sua área de atuação.
- Perguntar a opinião que o entrevistado tem sobre o termo contabilidade criativa.
- Agradeça a disponibilidade do tempo dele e peça para que ele comece a falar sobre os conceitos e usos associados ao termo contabilidade.
- Ao final pergunta se ele quer deixar alguma mensagem, depois disso apresenta o questionário que estamos preparando para ser aplicado via survey.

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO ESTRUTURADO

Parte I – Identificação dos Conceitos

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

- fraude
- erro
- gerenciamento de resultados
- aprimoramento

Resposta: Fraude.

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

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

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

- fraude
- erro
- gerenciamento de resultados
- aprimoramento

Resposta: Erro.

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

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

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

- fraude
- erro
- gerenciamento de resultados
- aprimoramento

Resposta: Gerenciamento de Resultados.

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

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

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

- fraude
- erro
- gerenciamento de resultados
- aprimoramento

Resposta: Aprimoramento.

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

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

Parte II – Casos Apresentados

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

- fraude
- erro
- gerenciamento de resultados
- aprimoramento

Resposta: Fraude.

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

Fonte: Kraemer, M.E.P. (2004). CONTABILIDADE CRIATIVA MAQUIANDO AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

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

- fraude
- erro
- gerenciamento de resultados
- aprimoramento

Resposta: Erro.

Base (adaptada): *A empresa admitiu ter inflado as receitas em US\$ 1,9 bilhão durante cinco anos, declarando erroneamente vendas de equipamentos e contratos de serviços. A Xerox declarou ter registrado US\$ 6,4 bilhões como receitas de venda, sendo que US\$ 5,1 bilhões desse montante foram na realidade recebidos por aluguel de equipamentos, serviços, terceirização de documentos e receitas financeiras. A manipulação da contabilidade ajudou a companhia a cumprir as previsões de lucros.*

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

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

- fraude
- erro
- gerenciamento de resultados
- aprimoramento

Resposta: Gerenciamento de resultados.

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

Fonte: Kraemer, M.E.P. (2004). CONTABILIDADE CRIATIVA MAQUIANDO AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro

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

- fraude
- erro
- gerenciamento de resultados
- aprimoramento

Resposta: Aprimoramento.

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

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

APÊNDICE C – EMAIL DE ENVIO SURVEY

Caro (a),

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

Para responder ao questionário, clique no link a seguir: <https://forms.gle/hVXjxX86oMy59zyo9>

Qualquer dúvida em relação a pesquisa, entrar em contato com os pesquisadores (diana_lima@unb.br e roselaine_oc@hotmail.com), com o assunto: questionário contabilidade criativa.

APÊNDICE D – QUESTIONÁRIO IMPRESSO APLICADO AOS ESTUDANTES

Pesquisa sobre conceitos e usos do termo contabilidade criativa

Essa pesquisa que tem como objetivo obter informações sobre os conceitos e usos do termo contabilidade criativa, e é parte integrante do trabalho de conclusão de curso de *Roselaine Araujo Vassalo*, orientanda da *profa. Diana Lima* no 1ºsem2019 na Universidade de Brasília. O formulário será dividido em duas seções - identificação dos conceitos e casos a serem analisados, e **somente será permitida uma resposta por pergunta**. Os dados coletados nessa pesquisa serão analisados e divulgados em conjunto, envolvendo todos os participantes simultaneamente de forma agregada.

Semestre que você está cursando (matricula web): _____

Identificação de Conceitos

Conceito A - Ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. Em sua opinião, esse conceito refere-se a:

- Fraude
- Erro
- Gerenciamento de Resultado
- Aprimoramento

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

- Fraude
- Erro
- Gerenciamento de Resultado
- Aprimoramento

Conceito C - Ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. Em sua opinião, esse conceito refere-se a:

- Fraude
- Erro
- Gerenciamento de Resultado
- Aprimoramento

Conceito D - Opera dentro dos limites do que prescreve a legislação contábil, nos pontos em que as normas contábeis facultam certa discricionariedade para o gerente. Em sua opinião, esse conceito refere-se a:

- Fraude
- Erro
- Gerenciamento de Resultado
- Aprimoramento

Casos para Análise

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

- Fraude
- Erro
- Gerenciamento de Resultado
- Aprimoramento

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

- Fraude
- Erro
- Gerenciamento de Resultado
- Aprimoramento

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

- Fraude
- Erro
- Gerenciamento de Resultado
- Aprimoramento

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

- Fraude
- Erro
- Gerenciamento de Resultado
- Aprimoramento

Agradecemos a sua participação!

Participe do estudo sobre uso do termo contabilidade criativo

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