

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PAULO CEZAR MARTINS DE MELO
RAFAEL VEDANA DE MOURA**

**ANÁLISE DA PERCEPÇÃO ACERCA DA CONTABILIDADE
CRIATIVA SOB A ÓTICA DE: ACADÊMICOS, PROFESSORES E
PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DO MUNICÍPIO DE PATO
BRANCO - PR.**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**PATO BRANCO
2018**

**PAULO CEZAR MARTINS DE MELO
RAFAEL VEDANA DE MOURA**

**ANÁLISE DA PERCEPÇÃO ACERCA DA CONTABILIDADE
CRIATIVA SOB A ÓTICA DE: ACADÊMICOS, PROFESSORES E
PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DO MUNICÍPIO DE PATO
BRANCO - PR.**

Trabalho de Conclusão de Curso como requisito parcial para a conclusão do Curso de Ciências Contábeis – habilitação bacharelado da UTFPR – Campus Pato Branco.

Orientador: Professora Msc. Luciane Dagostini

**PATO BRANCO
2018**



Ministério da Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso
Ciências Contábeis



TERMO DE APROVAÇÃO

ANÁLISE DA PERCEPÇÃO ACERCA DA CONTABILIDADE CRIATIVA SOB A ÓTICA DE: ACADÊMICOS, PROFESSORES E PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE DO MUNICÍPIO DE PATO BRANCO - PR.

Nome do Aluno: **Paulo Cezar Martins de Melo e Rafael Vedana de Moura**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 19 horas e 30 minutos, no dia 25 de Outubro de 2018 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho _____.

(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

Prof. Luciane Dagostini
Orientador

Prof. Eliandro Schvirck
Avaliador - UTFPR

Prof. Pamila Eduarda BalsanColla
Avaliador UTFPR

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus o qual nos permitiu vivenciar grandes momentos ao longo de nossas vidas, e não somente nestes anos como universitários, como também nos momentos de descontração e amizades colhidas durante esta caminhada.

Eu Paulo Cezar Martins de Melo agradeço aos meus pais pelo amor, apoio e incentivo para correr atrás de meus sonhos, obrigado a minha irmã que nos momentos de minha ausência dedicados ao estudo superior, sempre se fez presente em casa. Agradeço em especial a minha namorada Kauany que em vários momentos deste caminho, me incentivou e ajudou de todas as maneiras possíveis, para concluir os objetivos a que me propus nesta graduação, e minha família em geral por todo carinho e confiança oferecidos durante toda esta etapa.

Eu Rafael Vedana de Moura agradeço a todos os amigos e familiares que estiveram presentes nessa etapa. Agradeço especialmente ao meu irmão Renato que sempre me apoiou em todos os momentos, principalmente nessa fase difícil me incentivando a correr atrás dos meus sonhos. Também quero agradecer a minha namorada Raquel, que com todo seu amor e carinho me ajudou a manter a calma e concluir mais uma etapa na minha vida.

Também agradecemos a todas as pessoas que de forma direta ou indireta estiveram ao nosso lado nesse período. Principalmente aos nossos amigos Gabriel Guillande, Gustavo Bibiano, Andrei Smaniotto, Cezar Balzan, Leonardo Kovalski e Everton Sóbera, os quais compunham nosso bonde, que durante os 4 anos não deram sossego aos professores, e fizeram as dificuldades encontradas na sala de aula serem resolvidas de formas mais animada, e que por este e outros motivos vão continuar presentes em nossas vidas com certeza.

Agradecemos imensamente a Prof. Msc. Luciane Dagostini pela oportunidade de sermos seus orientandos, também pelo seu apoio e motivação na elaboração deste trabalho, e principalmente pelo suporte e correções que precisamos em vários momentos dessa caminhada. Também a todos os professores

que nos proporcionaram o conhecimento, não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação no processo de formação profissional.

Consideramos de muita valia um agradecimento a todo o corpo docente da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Câmpus Pato Branco, a toda sua administração e direção que oportunizaram um ambiente favorável para nosso crescimento.

E por fim agradecemos em geral às pessoas com quem convivemos nesses espaços ao longo desses anos, e que nos fizeram ter melhor experiência na formação acadêmica.

RESUMO

MELO, Paulo Cesar Martins de; MOURA, Rafael Vedana de. **Análise da Percepção da Contabilidade Criativa sob a Ótica de: Acadêmicos, Professores e Profissionais de Contabilidade do Município de Pato Branco - PR.** 2018. 88 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2018.

O termo “contabilidade criativa” surge para descrever a prática em que os contadores utilizam-se dos seus conhecimentos acerca das normas contábeis para apresentar demonstrações que reflitam os resultados desejados que nem sempre condizem com a realidade. Essa prática pode ser realizada para melhorar os resultados das empresas sem desrespeitar as normas, como também pode ser utilizada para manipulação dos resultados distorcendo completamente a realidade e criando uma imagem fiscal ou financeira desejada. Diante disso essa pesquisa tem como objetivo verificar o conhecimento acerca da contabilidade criativa perante as percepções de acadêmicos, professores e profissionais da contabilidade da cidade de Pato Branco - PR. Para alcançar o objetivo proposto foi feita uma pesquisa de levantamento de campo com uma abordagem quantitativa e descritiva. Em que foram aplicados questionários adaptado do estudo de Lemos (2017), para os acadêmicos e professores de três instituições de ensino superior de Pato Branco e também para os profissionais da cidade, onde houve 136 respostas. Concluiu-se que o tema “Contabilidade Criativa”, apesar de complexo, apresenta necessidade de estudo mais aprofundado acerca do tema, devido aos escândalos contábeis que aconteceram recentemente no Brasil. Por fim, evidenciou-se que os respondentes não apresentam um consenso sobre o tema proposto, o que ajuda a justificar o fato de não haver uma definição correta que caracterize o uso da contabilidade criativa.

Palavras-chave: Contabilidade Criativa. Normas Contábeis. Manipulação dos Resultados.

ABSTRACT

MELO, Paulo Cesar Martins de; MOURA, Rafael Vedana de. **Analysis of the Perception of Creative Accounting from the perspective of: Academics, Professors and Accountants of the Municipality of Pato Branco - PR.** 2018. 88 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Pato Branco, 2018.

The term "creative accounting" emerges to describe the practice in which accountants use their knowledge about accounting standards to present statements that reflect desired outcomes that do not always reflect reality. This practice can be performed to improve corporate performance without disregarding standards, but it can also be used to manipulate results by completely distorting reality and creating a desired fiscal or financial image. Therefore, this research aims to verify the knowledge about creative accounting before the perceptions of academics, teachers and accounting professionals of the city of Pato Branco - PR. To reach the proposed objective, a field survey was carried out with a quantitative and descriptive approach. In that questionnaires were adapted from the study of Lemos (2017), for the academics and professors of three institutions of higher education of Pato Branco and also for the professionals of the city, where there were 136 answers. It was concluded that the theme "Creative Accounting", although complex, presents a need for a more in-depth study on the subject, due to the accounting scandals that happened recently in Brazil. Finally, it was evidenced that the respondents do not present a consensus on the proposed theme, which helps to justify the fact that there is no correct definition that characterizes the use of creative accounting.

Palavras-chave: Creative Accounting. Accounting Standards. Manipulation of Results.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - PRINCIPAIS CONFLITOS DE AGÊNCIA.....	16
QUADRO 2 - PRINCÍPIOS BÁSICOS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	18
QUADRO 3 - GERENCIAMENTO DOS RESULTADOS CONTÁBEIS	24
QUADRO 4 - CASOS DE CONTABILIDADE CRIATIVA.....	26
QUADRO 5 - ESTUDOS BASES	28

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Faixa etária.....	37
Gráfico 2 - Formação	38
Gráfico 3 - Área de formação enquanto estudante.....	39
Gráfico 4 - A quanto tempo leciona	39
Gráfico 5- Tempo de profissão	40
Gráfico 6 - Questões de Contabilidade	41
Gráfico 7 - Questões de Contabilidade	41
Gráfico 8 - Questões de Contabilidade	42
Gráfico 9 - Harmonização Contábil	43
Gráfico 10 - Normas contábeis.....	43
Gráfico 11 - Definição da contabilidade criativa	44
Gráfico 12 - Já recorreu a prática da contabilidade criativa?	45
Gráfico 13 - Confia nas contas apresentadas pelas empresas do Brasil?	46
Gráfico 14 - Contabilidade Criativa compromete a ética da profissão.....	46
Gráfico 15 - Aceitaria emprego onde a contabilidade criativa fosse incentivada.....	47
Gráfico 16 - Vida útil para contabilização da depreciação.....	49
Gráfico 17 - Vida útil para contabilização da depreciação, separada por instituição de ensino.....	49
Gráfico 18 - Alteração do controle de estoque no decorrer do ano	51
Gráfico 19 - Alteração do controle de estoque no decorrer do ano, separada por instituição de ensino.....	52
Gráfico 20 - Constituição de provisão para créditos de clientes.....	53
Gráfico 21 - Constituição de provisão para créditos de clientes, separada por instituição de ensino.....	54
Gráfico 22 - Escolha de método de custo para valoração de inventários.....	55
Gráfico 23 - Escolha de método de custo para valoração de inventários, separada por instituição de ensino.....	55
Gráfico 24 - Adoção de um modelo de custos para valorizar um grupo de ativos fixos tangíveis.....	56
Gráfico 25 - Adoção de um modelo de custos para valorizar um grupo de ativos fixos tangíveis, separada por instituição de ensino.....	57
Gráfico 26 - Contabilização de gastos sem suporte e documento de origem	58
Gráfico 27 - Contabilização de gastos sem suporte e documento de origem, separada por instituição de ensino.....	59
Gráfico 28 - Contabilização de gastos com CNPJ diferente do seu	59
Gráfico 29 - Contabilização de gastos com CNPJ diferente do seu, separada por instituição de ensino.....	60
Gráfico 30 - Pagamento de viagens a fornecedores contabilizados como despesas de representação	61
Gráfico 31 - Pagamento de viagens a fornecedores contabilizados como despesas de representação, separada por instituição de ensino	61
Gráfico 32 - Melhor definição a cerca da contabilidade criativa	63
Gráfico 33 - Utilização da prática de contabilidade criativa	63
Gráfico 34 - Questões 14 e 15 práticas consideradas como fraudes	64

Gráfico 35 - Questões 9 e 16 práticas consideradas tanto como contabilidade criativa quanto contabilidade financeira.....	65
Gráfico 36 - Questão 11 prática considerada como contabilidade criativa.....	65
Gráfico 37 - Questões 10, 12 e 13 práticas consideradas como contabilidade financeira.....	66

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 OBJETIVOS	12
1.1.1 Objetivo Geral	12
1.1.2 Objetivos Específicos	12
1.2 DELIMITAÇÕES.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
2 REFERÊNCIAL TEÓRICO	15
2.1 TEORIA DA AGÊNCIA.....	15
2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	18
2.3 ÉTICA.....	20
2.3.1 Ética Frente À Contabilidade.....	21
2.4 CONTABILIDADE CRIATIVA (EARNINGS MANAGEMENT)	22
2.4.1 Contabilidade Criativa x Fraudes Contábeis	23
2.4.2 Casos de Contabilidade Criativa	25
2.4.3 Motivos Que Levam A Utilização Da Contabilidade Criativa	27
2.5 ESTUDOS ANTERIORES.....	28
3 METODOLOGIA	32
3.1 TIPOS DE PESQUISA	32
3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	33
3.3 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS	36
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA.....	37
4.2 QUESTÕES DE CONTABILIDADE.....	40
4.3 QUESTÕES PRÁTICAS.....	47
4.4 ANÁLISE GERAL DAS QUESTÕES.....	62
4.4.1 Principais questões sobre o termo da contabilidade criativa	62
4.4.2 Questões Práticas de acordo com respostas consideradas corretas	64
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS	71
ANEXO A - Questionário de Pesquisa	75
APÊNDICE A - Tabela de Respostas	80

1 INTRODUÇÃO

A informação contábil busca apresentar o desempenho econômico e financeiro da empresa, seguindo os princípios contábeis de forma fidedigna e imparcial. Buscando apresentar às demonstrações contábeis de forma adequada e de acordo com a realidade, os administradores precisam usar sua capacidade de julgamento com o intuito que os relatórios contábeis transmitam a informação aos usuários externos dentro das normas contábeis. Assim, a administração abre uma lacuna para saber o quanto essa realidade é e como deve ser reportada. Como existe a possibilidade da manipulação da realidade, os órgãos reguladores da contabilidade discutem sobre os limites do julgamento dos gestores sobre os relatórios contábeis (PAULO, 2007).

Diante disso, surge termo "contabilidade criativa" o qual foi introduzido na literatura contábil para descrever o processo em que os contadores utilizam seus conhecimentos sobre as normas contábeis para apresentar demonstrações que reflitam a imagem desejada e não necessariamente aquela que seria na realidade. Sendo assim, os contadores e os auditores se aproveitam das brechas oferecidas pelas normas contábeis para criar uma imagem fiscal ou financeira que lhes permita atender a contabilidade fiscal ou societária desejada para suas companhias (SOUZA E SCARPIN, 2006).

Em suma, "Contabilidade Criativa" é também chamada por alguns autores de "Gerenciamento de Resultados" e está ligada a um conflito de agência no qual o gestor, ao se aproveitar da flexibilidade de alguns princípios contábeis, reporta resultados legalmente aceitáveis, mas distintos da realidade da empresa, induzindo o mercado a interpretações errôneas (PICCOLI; SOUZA e SILVA, 2014).

Nesse sentido, a utilização da "Contabilidade Criativa" permitiu que executivos manipulassem os resultados financeiros conforme suas necessidades fazendo com que números totalmente irreais fossem divulgados ao mercado, dando a impressão que algumas dessas empresas representavam boas oportunidade de investimento devido aos altos níveis de desempenho apresentados (SOUZA; SCARPIN, 2006).

Assim, Piccoli, Souza e Silva (2014, p. 148) ressaltam que, este conflito de interesses entre agentes e acionistas ganhou especial atenção nos últimos anos, quando enormes fraudes contábeis foram detectadas em grandes corporações, como na *Enron* e *WorldCom*, motivando o surgimento de instrumentos que incrementassem a proteção dos acionistas, como por exemplo, a *Lei Sarbanes Oxley (LEI SOX)* criada em 30 de julho de 2002.

Desta forma, a ocorrência das fraudes nas empresas norte-americanas produziu discussões sobre os procedimentos de controle e da divulgação de informações contábeis pelas companhias, inclusive com reflexos no Brasil, o que ocasionou debates sobre a transparência e o formato das informações divulgadas pelas empresas e sobre a ética dos administradores, contadores e auditores (SILVA, 2007).

No Brasil, quando se trata de mercado de ações, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que é a responsável por regular o mercado mobiliário brasileiro, busca regular de acordo com a Lei nº 6385 / 76, artigo 4º, cuja organização deverá "evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulações destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado" (COELHO ET AL., 2015).

Segundo Agostini (2014, p. 27) a Cartilha da Comissão de Valores Mobiliários (2002) cita governança corporativa como sendo o conjunto de práticas que tem por finalidade aperfeiçoar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.

Por outro lado, Erfurth e Bezera (2013, p. 35) retratam que governança corporativa tem relação com a prática de gerenciamento de resultados por ser percebida em algumas pesquisas internacionais, como o estudo de Dechow e Skinner (2000). Os autores estudaram a relação existente entre gerenciamento de resultados e estruturas de governança corporativa. Concluem que empresas com deficiências de governança apresentam maior tendência à prática de gerenciamento de resultados.

Deste modo, é necessário que os contabilistas estejam preparados tecnicamente, e possuam um nível de comprometimento capaz de identificá-los como profissionais diferenciados. Também, que não estejam abertos à participação

ou coniventes com atos e ações reconhecidas pela sociedade como imorais ou ilícitas, o que só pode ser alcançado com a (introjeção) e consequente demonstração, através de suas ações, dos seus valores e deveres éticos pessoais e sociais (BORGES E MEDEIROS, 2007).

Segundo Santos e Jesus (2002, p.8), futuros profissionais que estão preocupados na construção de uma carreira sólida, respeitada e com um grau de credibilidade, devem estar atentos às consequências de suas decisões. Principalmente ao escolher por ingressar em uma universidade, a qual deverá ter o reconhecimento como instituição social atingindo a excelência acadêmica.

Diante deste contexto, surge o seguinte questionamento: **qual o conhecimento empírico e/ou teórico dos acadêmicos, professores e profissionais da contabilidade, acerca da Contabilidade Criativa?**

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo Geral

Para responder o problema de pesquisa apresentado na presente pesquisa, o objetivo geral deste trabalho é verificar o conhecimento acerca da contabilidade criativa perante as percepções de acadêmicos, professores e profissionais da contabilidade do município de Pato Branco - Paraná.

1.1.2 Objetivos Específicos

Em atendimento ao objetivo geral deste artigo, surgem os objetivos específicos listados abaixo:

- Identificar se há diferença entre as percepções dos acadêmicos, dos professores do curso de Ciências Contábeis e dos profissionais de contabilidade, no que diz respeito à contabilidade criativa;
- Identificar qual o posicionamento dos acadêmicos, dos professores do curso de Ciências Contábeis e dos profissionais de contabilidade quando colocados em situações práticas de lançamentos contábeis, e se divergem ou não suas opiniões.
- Verificar se as respostas dos grupos quando colocados a frente de situações práticas de contabilidade, divergem quando separadas por instituição de ensino.

1.2 DELIMITAÇÕES

A pesquisa foi realizada com base na aplicação de questionário para os acadêmicos do último ano de Ciências Contábeis de três instituições localizadas no município Pato Branco, sendo consideradas como, Instituição de Ensino Superior (IES) 1, 2 e 3. O questionário também foi aplicado aos professores de contabilidade destas instituições, assim como para profissionais de contabilidade, com formação na área e que atuam em escritórios contábeis no município de Pato Branco – PR.

1.3 JUSTIFICATIVA

Segundo Martinez (2001), para que uma empresa no Brasil tenha um mercado de capitais próspero e expansivo, é necessário verificar até que ponto os resultados contábeis espelham a realidade e a fidedignidade, segundo os padrões em que estão sendo divulgados pelas empresas.

Além disso, o trabalho é relevante por analisar as diferentes visões acerca das práticas que interferem na confiabilidade das informações contábeis evidenciadas pelas empresas, essas que podem ser utilizadas como base para

avaliação do desempenho das operações das empresas e para fins decisórios por diversos usuários dessas informações.

Essa relevância caracteriza a investigação da Contabilidade Criativa já que o desconhecimento das potencialidades e limitações podem acarretar em maus julgamentos, e ao repasse de informações errôneas aos usuários das demonstrações contábeis para tomada decisões. (SOUSA, SANTOS, NASCIMENTO, REIS, 2015).

Dessa forma, essa pesquisa também se justifica pela proporção em que o conceito de contabilidade criativa se difundiu após os escândalos financeiros na América do Norte e na Europa no início deste século, atingindo empresas e profissionais de Contabilidade no Brasil (SOUZA E SCARPIN, 2006).

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

Para revisão da literatura desse estudo foram abordados temas que mostram motivos que originam a realização da contabilidade criativa, como também algumas práticas que podem reduzir a necessidade da utilização desta forma de contabilização. Dentre esses tópicos estão a Teoria da Agência, Governança Cooperativa, Ética, Contabilidade Criativa e por fim, Estudos Anteriores que embasaram essa pesquisa.

2.1 TEORIA DA AGÊNCIA

Conforme Piccoli, Souza e Silva (2014, p. 148) “a prática de contabilidade criativa está ligada em alguns dos pressupostos da Teoria da Agência, que trata da relação entre o agente e o principal na organização”.

Dessa maneira, pode-se supor que os agentes agiriam de forma oportunista ao buscar a defesa de seus interesses pessoais em conflito com os interesses do principal (acionista). As práticas de contabilidade criativa iriam justamente neste sentido (JENSEN E MECKLING, 1976).

Portanto, a teoria da agência busca analisar os conflitos e custos resultantes da separação entre propriedade e controle de capital. Possibilidade que pode ser bem representada pelas sociedades por ação, em que o acionista tem sua responsabilidade para com a organização limitada, assim podendo não ter participação no gerenciamento da empresa (ARRUDA; MADRUGA; JUNIOR, 2008).

A relação de agência pode ser definida como:

Um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (o principal contratam outra pessoa (o agente) para desempenhar algum serviço em seu interesse) o qual envolve delegação de alguma autoridade para tomada de decisão para o agente. Se ambas as partes da relação são maximizadoras de utilidade, existe uma boa razão para acreditar que o agente não atuará sempre nos melhores interesses do principal (JENSEN E MECKLING, 1976).

Essa relação entre o principal e o agente gera um conflito de interesse entre as partes, que são chamados de “Conflito de Agência”. Dado conflito expõe a

hipótese de que os interesses daquele que administra a empresa nem sempre estão de acordo com os interesses dos acionistas. Sendo assim, esse conflito ocorre pela divergência entre o comportamento esperado pelo principal e o comportamento apresentado pelo agente (ARRUDA; MADRUGA; JUNIOR, 2008).

Diante disso, os modelos da teoria da agência são baseados no fato de que existem conflitos de interesse entre agente e principal e de como estes podem ser solucionados ou minimizados. O conflito de agência é um elemento da visão contratual da empresa baseada em seus direitos de propriedade, essa visão é uma idéia de que a organização é uma união de contratos entre diversos fatores de produção. Os membros dessa empresa buscam seus próprios interesses, mas percebem que também precisam atender interesses em comum para a sobrevivência da empresa (LANZANA, 2004, P. 39-40).

O quadro 1 demonstra os principais conflitos de agência segundo Arruda, Madruga e Junior (2008, p. 78).

QUADRO 1- PRINCIPAIS CONFLITOS DE AGÊNCIA

CONFLITOS	CONTEXTO
Acionistas e administradores	Os interesses dos administradores deveriam visar ao atendimento dos interesses dos acionistas, mas, muitas vezes, isso não ocorre. Vários mecanismos podem ser utilizados para motivar os gerentes a agirem de acordo com os interesses dos acionistas, entre eles estão à ameaça de demissão, a ameaça de tomada de controle e a compensação administrativa.
Acionistas e Credores	Os credores emprestam recursos à empresa com taxas baseadas no risco dos ativos existentes na firma, nas expectativas referentes ao risco de futuras adições de ativos, na estrutura existente de capital da empresa (quantia de financiamento da dívida que ela utiliza) e nas expectativas referentes às mudanças da estrutura de capital. O conflito de agência surge quando, por exemplo, os acionistas, juntamente com administradores, assumem novos empreendimentos de risco muito maior do que o antecipado pelos credores, fazendo com que caia o valor da dívida a pagar.

Fonte: Adaptado de Arruda, Madruga e Junior (2008, p. 78)

Para Saito e Silveira (2008), na relação entre acionistas e gestores, o principal poderia limitar os conflitos de agência monitorando as atividades dos executivos e estabelecendo contratos apropriados a eles. Dessa forma, o principal

geraria custos para que os interesses dos gestores fossem alinhados aos seus, que são chamados de custos de agência. Para Saito e Silveira (2008) os custos de agência são:

- custos de elaboração e estruturação de contratos entre o principal e o agente;
- despesas de monitoramento das atividades dos agentes pelo principal;
- gastos realizados pelo próprio agente para mostrar ao principal que seus atos não serão prejudiciais a ele;
- perdas residuais, provenientes da diminuição da riqueza do principal por eventuais divergências entre as decisões do agente e as decisões que iriam maximizar a riqueza do principal.

Uma forma de minimizar esses conflitos de agência seria proporcionar que os agentes detivessem uma quantidade considerável de ações alinhando, com isso, seus interesses aos dos demais acionistas. Pode - se afirmar que há uma relação negativa entre a concentração de capital pelos gestores e as práticas de contabilidade criativa (PICCOLI; SOUZA; SILVA, 2014).

A redução dos problemas decorrentes dos conflitos de interesses, entre principais e agentes, pode ser alcançada das mais diversas maneiras (sempre envolvendo custos para uma ou ambas as partes), entre as quais: procedimentos de monitoração, restrições contratuais, elaboração periódica de diversos tipos de relatórios, realização de auditorias e criação de um sistema de incentivos que alinhem os interesses das partes divergentes (SAITO; SILVEIRA, 2008).

Um instrumento mais amplo para a redução dos conflitos de agência são as práticas de governança corporativa, que se define como um conjunto de princípios que regem o processo decisório de uma empresa, fazendo com que o controle atue em benefício das partes que detêm os direitos legais sobre a empresa. Neste caso, empresas que aderem a essas práticas devem incorrer em um volume menor de conflitos de agência (PICCOLI; SOUZA; SILVA, 2014).

A prática de governança tenderá a inibir comportamentos oportunistas por parte dos agentes. No que tange à contabilidade criativa, portanto, espera-se que empresas pertencentes a níveis de governança mais elevados tenham sua discricionariedade diminuída se comparada a empresas não pertencentes a estes níveis (PICCOLI; SOUZA; SILVA, 2014).

2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Para o IBGC (2017), a governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

A governança corporativa teve início nos Estados Unidos como forma de combater a expropriação dos acionistas pelos gerentes executivos, ou seja, ela surgiu como resposta a diversos registros de mau uso da riqueza dos acionistas por parte dos gestores (GOMES, 2016).

Tomando-se por base a aplicação da Governança Corporativa nos países que lhe deram origem, observa-se que o exercício de suas práticas requer transparência, equidade de tratamento dos acionistas, periódica prestação de contas e obediência às leis do país, o que constitui os quatro princípios como pilares de sustentação desse sistema (SILVA, OLIVEIRA, DE, & ARAÚJO, 2009).

O quadro 2 demonstra os princípios básicos de Governança Corporativa de acordo com o entendimento do IBGC (2017) os quais são:

QUADRO 2 - PRINCÍPIOS BÁSICOS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

PRINCÍPIO	DESCRIÇÃO
Transparência	Consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que condizem à preservação e à otimização do valor da organização.
Equidade	Caracterizam-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (<i>stakeholders</i>), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.
Prestação de Contas (Accountability)	Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis.
Responsabilidade Corporativa	Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional, etc.) no curto, médio e longos prazos.

Fonte: IBGC (2015, p.20-21)

Conforme os manuais de boas práticas de governança corporativa, da Comissão de Valores Mobiliários – CVM (2002), e do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2011), a empresa pode aumentar o seu desempenho, bem como trazer benefícios para toda a sociedade, ao adotar mecanismos, internos e externos, que assegurem que as decisões corporativas serão tomadas no melhor interesse dos investidores. De forma a maximizar a probabilidade de os fornecedores de recursos obterem para si o retorno sobre seu investimento (GOMES, 2016).

Diversos fatores impulsionaram o desenvolvimento das práticas e dos conceitos de Governança Corporativa no Brasil, destacando-se a globalização da economia, as privatizações, o mínimo poder de decisão atribuído aos acionistas minoritários pela Lei das Sociedades Anônimas e o movimento internacional de fusões e aquisições (SILVA, OLIVEIRA, DE, & ARAÚJO, 2009).

No Brasil, uma quantidade significativa das companhias abertas já se empenha em oferecer aos seus investidores melhorias nas práticas de governança e de transparência. No entanto, essas mudanças têm sido adotadas com pouca visibilidade por parte das empresas, visto ser resultado de esforços individuais. A adesão aos "Níveis Diferenciados de Governança Corporativa", da B3, dá maior destaque aos esforços das empresas na melhoria da relação com investidores e eleva o potencial de valorização dos seus ativos (RODRIGUES, 2007).

Nas práticas de boa governança estabelecidas pela Bovespa, a passagem para um patamar superior de governança aumenta o grau de segurança oferecido aos acionistas, bem como melhora a qualidade das informações prestadas pelas empresas (VIEIRA & MENDES, 2004).

Percebe-se, assim, que no Brasil há toda uma série de iniciativas no sentido de fortalecer a adoção de práticas de Governança Corporativa das empresas, e que as práticas propugnadas convergem para aquelas internacionalmente aceitas (SILVA, OLIVEIRA, DE, & ARAÚJO, 2009).

Tomando por base essas definições sobre o tema, a governança corporativa consiste numa aplicação de práticas, na administração da empresa, decorrentes do relacionamento entre acionistas, auditores independentes, diretores, conselheiros fiscais e conselheiros de administração, com o objetivo de dinamizar o desempenho e participação de todos que estão ligados direta e indiretamente na gestão

empresarial, para que, conseqüentemente, todos (empresa e interessados) se beneficiem dos bons resultados (OLIVEIRA et al., 2004).

Slomski *et al.*(2008, p. 10, apud Agostini, 2014) entendem que a governança corporativa se apóia em um conjunto de princípios, regras e procedimentos que os acionistas estabelecem para melhorar a gestão da empresa, e ressalta que é necessário ter com a sociedade que cerca a organização: transparência, justiça, prestação de contas, cumprir as leis e ser ético.

Quando se envolve questões sobre o justo, o certo, o errado, ou melhor, sobre a separação entre o permitido e o proibido, podem surgir conflitos de interesses capazes de atingir tanto quem assumiu o comportamento em defesa do seu próprio interesse, quanto quem teve seu interesse contrariado. Todos esses problemas, relacionados com o comportamento das pessoas tanto físicas como jurídicas, podem ser apontados como problemas ligados à ética (SANTOS E JESUS, 2002).

2.3 ÉTICA

Quando se fala em ética é natural que se pense logo em moral. A palavra ética vem do grego *ethos*, que significa “modo de ser” ou “caráter” enquanto forma de vida também adquirida pelo homem. A ética estuda os valores morais e os princípios ideais de conduta humana (CORRÊA E FERREIRA, 2005).

Ética, enquanto ramo do conhecimento tem por objeto o comportamento humano no interior de cada sociedade. Estabelecer os níveis aceitáveis que garantam a convivência pacífica dentro das sociedades e entre elas, constitui o objetivo da ética (SANTOS E JESUS, 2002).

Os historiadores da ética limitaram seus estudos às idéias de caráter moral que têm base filosófica, que em vez de simplesmente presumidas são examinadas em seus fundamentos e são justificadas. A reflexão ética há de partir, sempre de um saber espontâneo. Todo homem deve saber se há ações que não devem ser praticadas e outras que têm que ser praticadas (ALBUQUERQUE, 2005).

Nesse sentido, agir eticamente é saber conviver em sociedade, aceitando o conjunto como precedente à parte. Essa aceitação não significa perda de valores individuais, mas antes, crescimento coletivo. E esse crescimento, obtido pela ação ética consciente, reveste-se como indicadores e diferenciais indispensáveis não só na atuação das pessoas, mas de empresas e profissionais (BORGES E MEDEIROS, 2007).

2.3.1 Ética Frente À Contabilidade

A ética profissional determina o relacionamento do profissional com os clientes e seus companheiros de profissão, para o bem estar da sociedade, para obter uma convivência melhor. Os seres humanos estão em busca do melhor para si, como promoção do trabalho, podendo utilizar-se de maneiras inadequadas como a desonestidade, traição e ambição, prejudicando a organização, o companheiro (SANTOS, ET AL, 2014).

Uma profissão em que o nível ético é baixo é porque os profissionais esqueceram seus compromissos mais básicos com seus semelhantes. Pois uma profissão realiza destino de grandeza quando os profissionais, que é seu patrimônio maior, cresce na dupla escalada do saber e da ética (SANTOS E JESUS, 2002).

Em se tratando de ética profissional, significa estabelecer normas, estatutos e diretrizes, isso é comum em qualquer profissão, o respeito às normas e aos princípios é essencial para que tenha o enriquecimento e a valorização da profissão. Com isso veio o surgimento dos códigos de ética para formação de conscientização dos padrões de conduta (SANTOS, ET AL, 2014).

Em razão dos inúmeros problemas e situações dúbias, houve a necessidade da criação de um Código de Ética para regulamentação da profissão contábil que, no caso do Código de Ética Profissional dos Contabilistas (Resolução CFC 803/96), foi além dos princípios básicos trazendo orientações sobre os deveres e proibições, valores dos serviços profissionais, deveres em relação aos colegas e à classe e, por último, as penalidades por infrações éticas (OLIVEIRA E SOUZA, 2010).

O profissional contábil passou a contar com uma ferramenta de extrema importância, pois um código de ética pode ser entendido como relação das práticas de comportamento que se espera que sejam observadas no exercício da profissão, sendo um de seus objetivos, a formação da consciência profissional sobre padrões de conduta. Se esse código tornar-se um livro de cabeceira para o profissional, os problemas que surgirem na profissão serão mais fáceis de resolverem (ALBUQUERQUE, 2005).

O código de ética foi criado para regulamentar as práticas profissionais, elencando os comportamentos permitidos e os proibidos no exercício da profissão, visando ao bem-estar da sociedade, e assegurando a honestidade de procedimentos dentro ou fora da instituição. Têm como objetivo a formação da consciência profissional, além de tornar os princípios éticos obrigatórios (CORRÊA E FERREIRA, 2005).

Sendo assim parece óbvio, que o tema contabilidade criativa introduz simultaneamente, outra importante discussão, que está relacionada com o aspecto da ética profissional e vice e versa. Com isso queremos dizer que a contabilidade criativa serpenteia por um caminho de meias verdades que moralmente pode ser discutível, levando ao questionamento sobre se os fins justificariam os meios, já que ela se move numa linha bem próxima do permissível e do ilegal, ficando muito difícil delimitar onde começa uma e termina a outra, ou vice-versa (COSENZA, 2003).

2.4 CONTABILIDADE CRIATIVA (EARNINGS MANAGEMENT)

O gerenciamento de lucros, manipulação (de dados contábeis), contabilidade criativa, gerenciamento de resultados são expressões que se referem a um mesmo fenômeno, sobre o qual diversos autores nacionais têm publicado artigos nos meios acadêmico e profissional, na tentativa de esclarecer o que vem a ser tal fenômeno (MATSUMOTO & PARREIRA, 2007).

Segundo Consenza (2003), Santos e Grateron (2003) e Shah e Butt (2011), o uso de práticas contábeis criativas faz com que a companhia demonstre um lucro maior e/ou minimize perdas durante os períodos em que a capacidade produtiva não

foi o ideal. Essa situação influencia diretamente na tomada de decisão por parte dos investidores e credores da entidade (SILVA, SANTOS, 2016).

De modo geral, pode-se assumir que a contabilidade criativa existe fundamentalmente porque há assimetria de informação entre os utilizadores internos e os utilizadores externos das demonstrações financeiras e, devido ao fato dos princípios e normas contabilísticas vigentes serem suscetíveis de diferentes interpretações, de acordo com a opinião ou a sensibilidade de quem as utiliza, sem que daí resulte qualquer fraude ou aplicação menos legal (BRITO, MIRANDA, 2009).

2.4.1 Contabilidade Criativa x Fraudes Contábeis

Para Martinez (2001), é crucial entender que gerenciamento dos resultados contábeis, não é uma fraude contábil, desde que os gerentes realizem suas escolhas dentro dos limites descritos na legislação contábil.

Enquanto a fraude contábil é juridicamente um crime, a Contabilidade Criativa é uma prática juridicamente legal, que aproveita as ambiguidades existentes na legislação para manipular as informações contidas nas demonstrações contábeis da entidade. Tornando as informações financeiras da empresa falaciosas, porém em uma performance patrimonial desejada para os gestores (SOUSA, SANTOS, NASCIMENTO, REIS, 2015).

Pode-se assim, definir que 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 (MATSUMOTO, PARREIRA, 2007).

Existem duas formas de interpretação da contabilidade criativa, uma delas conceitua como mera estratégia contábil resultante de vasto conhecimento em determinada matéria que permite um gerenciamento de resultados. A outra forma de interpretação, por sua vez, a considera uma manipulação propriamente dita das demonstrações financeiras com a finalidade de transformar os dados contábeis favoravelmente ao interesse dos manipuladores (OLIVEIRA, SOUZA, 2013).

O contador criativo encontra maneiras para obter alguma vantagem justa e competitiva se utilizando procedimentos legais. Já a Contabilidade Criativa, não esta de acordo com os objetivos reais da contabilidade, pois não oferece aos usuários contábeis informações fidedignas que seriam utilizadas para tomada de decisões por estes (SEQUEIRA, 2010).

O quadro 3 demonstra exemplos da distinção entre o gerenciamento contábil e a fraude contábil:

QUADRO 3 - GERENCIAMENTO DOS RESULTADOS CONTÁBEIS

“Gerenciamento dos resultados contábeis”	
De acordo com as Normas/Princípios Contábeis	Práticas Aceitáveis
a. Reconhecimento muito elevado de provisões; b. Reconhecimento de receitas apenas quando da cobrança. c. Evitar ou reduzir o reconhecimento de provisões; d. Reduzir Aceleração das despesas e as cotas de depreciação e amortização; f. Reconhecimento de receitas durante a produção.	a. Retardar vendas; b. Acelerar gastos associados à P&D, propaganda, publicidade, treinamento; c. Aumentar Despesas não-operacionais; d. Antecipar ou acelerar as vendas; e. Adiar a realização de despesas de P&D propaganda & publicidade, treinamento ou; f. Aumentar Receitas não-operacionais pela venda de Ativos da empresa.
Contabilidade Fraudulenta e Práticas Inaceitáveis	
Que violam as Normas/Princípios	Práticas inaceitáveis
a. Registrar vendas fictícias; b. Antecipar (documentalmente) a data de realização das vendas; c. Superestimar o estoque pelo registro de inventário fictício.	a. Receber e não efetuar a entrega do produto; b. Não cumprir com os compromissos financeiros; c. Não pagar tributos lançados.

Fonte: Adaptado de Matsumoto, Parreira, (2007)

Segundo Martinez (2001), existe escolhas contábeis que são fraudulentas e aquelas que correspondem a diferentes modalidades de posturas contábeis. Como apresentado no quadro pode se ter diferentes situações, tais como aquelas que são aceitáveis, e as que são consideradas ilegais.

O problema da contabilidade criativa parece ter sua origem na crise de valores éticos e morais da sociedade contemporânea, mais do que na indefinição técnica e normativa (SANTOS, GRATERON, 2003).

Partindo desta premissa é preciso analisar os motivos que podem levar uma empresa a manipular suas demonstrações contábeis. Nos Estados Unidos e na Europa, o resultado econômico das empresas divulgado nas bolsas de valores pode

ser considerado um dos principais motivos para se manipular as demonstrações contábeis por meio da contabilidade criativa (SOUZA, SCARPIN, 2006).

Grandes fraudes contábeis ocorreram no mundo, principalmente na última década, sobretudo na Europa e nos Estados Unidos, afetando, significativamente, a economia em todo o globo. No território brasileiro, ocorreu o maior escândalo financeiro envolvendo um banco, o Panamericano, que no ano de 2010, teve sua contabilidade fraudulenta detectada pelo Banco Central (SOUSA, et al., 2015).

São muitos os casos de contabilidade criativa ocorridas no cenário mundial, sendo os de maior importância o italiano da Parmalat, o brasileiro do Banco Panamericano e do Banco Cruzeiro do Sul e os americanos Xerox, *WordCom* e o de maior repercussão ocorrido em 2001 o caso *Enron* (BORGES e MARTINS, 2015).

2.4.2 Casos de Contabilidade Criativa

Uma série de denúncias contra as corporações americanas detonou uma grave crise de confiança nos mercados de capitais. Desde 1997, quase mil empresas já retificaram seus balanços. Essa generalizada maquiagem causou desconfiança em relação à veracidade dos lucros corporativos divulgados no final dos anos 90, base para a bolha especulativa (KRAEMER, 2004).

No Brasil também ocorreram alguns casos de escândalos, com a utilização da contabilidade criativa, talvez a principal delas tenha sido a do Banco Nacional. O sexto maior banco brasileiro e o segundo em lucratividade em 1994, o Banco Nacional escondia graves problemas financeiros através de balanços fraudados. Desde 1986 o banco utilizava de práticas questionáveis para esconder sua falta de liquidez, ou seja, o fato de que o patrimônio do banco era insuficiente para cobrir suas dívidas (SEQUEIRA, 2010).

Em 2002 e 2003 uma série de escândalos contábeis abalou o mundo. Nos Estados Unidos e na Europa várias companhias admitiram que fraudaram suas demonstrações contábeis com o objetivo de manipular seus resultados. No quadro 4 é apresentado um resumo de alguns escândalos ocorridos nos EUA e na Europa de 2002 a 2005 (SOUZA E SCARPIN, 2006).

QUADRO 4 - CASOS DE CONTABILIDADE CRIATIVA

CASOS	O QUE HOUE
ERON	Empresa do setor energético faliu em dezembro de 2001, pois mantinha US\$ 3,9 bilhões nas empresas em Wall Street, classificando como <i>hedge</i> ao invés de dívidas. Tendo em torno de US\$ 10 bilhões em dívidas de curto e longo prazo. (DAPONT, 2012; KRAEMER, 2003; MEDEIROS et al, 2012).
WORDCOM	A empresa do ramo de telecomunicação, para aumentar seus lucros, classificou as despesas operacionais como investimentos de longo prazo. Aumentando, assim, o seu resultado em mais de US\$ 3 bilhões durante os anos de 2000 e 2001 (DAPONT, 2012; KRAEMER, 2003; MEDEIROS et al. 2012).
XEROX	Empresa americana de tecnologia de informação registrou irregularmente US\$ 3 bilhões em vendas e US\$ 1,5 bilhão em ganhos nos anos de 1997 a 2000 (DAPONT, 2012; KRAEMER, 2003; MEDEIROS et al. 2012).
PARMALAT	A empresa italiana do setor alimentício, em 1999, usou da CC para repassar os prejuízos e as dívidas, que não estavam presentes em seus relatórios contábeis, para uma filial Bonlat. Em 2005, a empresa investiu 500 milhões de euros em outra empresa da Parmalat. Suas ações desvalorizam pela preocupação de investidores. Para não perder seus investidores, a empresa lança uma notificação falsa mostrando seus saldos. Porém, o banco negou essa afirmação e a Parmalat teve que admitir a falência de 15 bilhões de euros (DAPONT, 2012).
BANCO PANAMERICANO	Banco do Grupo Silvio Santos, para valorizar a empresa para a abertura de capital em 2007, por meio do registro de carteiras de crédito com parte de seu patrimônio, inflou seu balanço. O Banco Central, em 2010, apurou o valor total, que foi de R\$ 4,3 bilhões, e, no ano seguinte, o Banco BTG adquire o controle do Banco Pan Americano (DAPONT, 2012).
BANCO CRUZEIRO DO SUL	O Banco Central atestou que o banco Cruzeiro do Sul desviava dinheiro e manipulava as contas contábeis, que passou de mais de R\$ 4 bilhões. O banco fazia empréstimos fictícios de baixo valor de clientes e não clientes durante 6 anos, o que aumentou seus balanços e seus resultados. Em 2012, o Banco Central decretou a liquidação do banco (DAPONT, 2012).

Fonte: Adaptado de Borges e Martins (2015).

O gerenciamento fraudulento do lucro, presente em escândalos financeiros (*Enron, HealthSouth, Tyco, WorldCom e Parmalat*) constitui um dos entraves para a aceitação da hipótese de mercado eficiente (CUPERTINO, 2006).

A globalização e o desenvolvimento dos negócios, em conjunto com a evolução da tecnologia, levaram as empresas a terem concorrências no seu ramo de atividade; assim, para se diferenciarem, os gestores conduziram a utilização da CC para modificar os registros contábeis (BORGES & MARTINS, 2015).

2.4.3 Motivos Que Levam A Utilização Da Contabilidade Criativa

Apesar dos esforços no desenvolvimento contábil, através da melhoria da qualidade das informações prestadas, verifica-se uma prática intencional de distorcer os relatórios contábeis para atender as necessidades específicas da empresa, ou dos altos executivos (*top manager*) (PAULO, SANTOS, 2006).

A remuneração de um executivo pode conter parcelas fixas e variáveis. Ao existir a remuneração variável, o executivo terá um incentivo para querer utilizar o gerenciamento de resultados, pois irá beneficiar-se caso consiga os resultados desejados pela administração (SANTANA, 2008).

Os incentivos pessoais ocorrem quando os gestores “manipulam” os resultados, de maneira a que os seus interesses sejam beneficiados, quer seja através do aumento da sua remuneração, quer seja através da segurança na manutenção do posto de trabalho. Se a empresa apresenta resultados cada vez melhores, é normal que a remuneração fixa e variável do gestor aumente e que a segurança do seu posto de trabalho seja renovada de dia para dia (GOMES, 2014).

Logo, há dois caminhos que podem ser seguidos pela empresa: a) aquele em que o gestor toma a decisão para garantir o bem-estar de ambas as partes ou b) aquele em que o gestor procura principalmente maximizar sua utilidade, podendo ser em detrimento da riqueza das partes (NARDI, NAKAO, 2009).

Até o presente, tem-se a contabilidade criativa como uma atividade inadequada e de pouca aceitação, principalmente quando se considera o efeito distorcido que provoca nas informações contábeis. Alguns organismos como a *Security and Exchange Commission (SEC)*, o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* e o *International Federation of Accountants (IFAC)*, estão trabalhando para limitar e reduzir o crescimento da prática da contabilidade criativa, já que consideram que sua utilização pode ter efeitos perniciosos consideráveis (SANTOS, GRATERON, 2003).

2.5 ESTUDOS ANTERIORES.

No quadro 5, apresenta - se os estudos que serviram como base, e como auxilio para desenvolvimento do referencial teórico e comparações durante análise e conclusões.

QUADRO 5 - ESTUDOS BASES

Autor / Ano	Descrição
Faria, Oliveira e Lopes (2013)	<p>Objetivo Geral: Objetivo deste trabalho foi analisar como os profissionais de contabilidade de Feira de Santana se comportam perante situações que envolvam a prática de Gerenciamento de Resultados e a confiabilidade das informações contábeis.</p> <p>Metodologia: Para tanto, realizou-se pesquisa de campo, com a aplicação de questionários a alunos de pós-graduação, em escritórios de contabilidade da cidade de Feira de Santana e <i>online</i>, via e-mail.</p> <p>Resultados: a amostra revelou que os entrevistados não concordaram com a prática de gerenciamento nas cinco situações que foram apresentadas, e respaldaram suas justificativas por considerarem que as situações que envolviam essa prática estavam em desacordo com os princípios e normas contábeis. Porém, contradizendo essa discordância, percebeu-se que cerca de 40% assinalaram justificativas que apontam, na verdade, para utilização do gerenciamento de resultado.</p>
Souza, Santos, Nascimento e Reis (2014).	<p>Objetivo Geral: Investigar o conhecimento empírico dos profissionais da contabilidade da cidade de Juazeiro (BA) acerca da Contabilidade Criativa.</p> <p>Metodologia: A pesquisa de campo foi realizada com os profissionais da contabilidade com registro profissional na Delegacia do CRC da cidade de Juazeiro (BA). Na cidade de Juazeiro (BA) constam 271 profissionais registrados, que é a população a ser trabalhada, sendo assim dividida: do total dos profissionais da contabilidade, 167 (62%), são registrados como técnicos em contabilidade e 104 (38%) são registrados como contadores. Para cálculo da amostra, foi considerada a população de 271 profissionais da contabilidade, independentemente da classificação (contador ou técnico em contabilidade).</p> <p>Resultados: Os resultados evidenciam que cerca de 2/3 dos profissionais contemplados na amostra desconhecem a Contabilidade Criativa, o que pode ser um indício de que partes relevantes dos profissionais da contabilidade, eventualmente, podem estar utilizando práticas eticamente condenáveis, que têm potencial de resultar na inoperância dos sistemas e ensejar eventuais escândalos financeiros decorrentes de fraudes contábeis, afetando negativamente todos os usuários internos e externos das informações geradas pela contabilidade.</p>

Autor / Ano	Descrição
Ramalho (2015)	<p>Objetivo Geral: Este trabalho tem como finalidade abordar e clarificar os conceitos, as motivações da contabilidade criativa, relacionando esta com a atividade profissional e comportamento ético de um dos intervenientes principais da contabilidade, o Técnico Oficial de Contas. Por fim, identificam-se algumas práticas da contabilidade criativa e métodos empíricos na sua detecção.</p> <p>Metodologia: Esta investigação foi efetuada através da aplicação de um questionário aos Técnicos Oficiais de Contas de forma a compreender a sua percepção relativamente ao conceito e características da contabilidade criativa e a utilização de práticas de contabilidade criativa.</p> <p>Resultados: Os resultados obtidos através do estudo empírico revelam que os técnicos oficiais de contas definem a contabilidade criativa como a utilização dos conhecimentos das normas contabilísticas para a manipulação dos valores das demonstrações financeiras não comprometendo os princípios deontológicos da profissão.</p>
Dias, Cunha, Sales e Bezerra (2016)	<p>Objetivo Geral: Examinar a percepção de auditores e académicos em relação à Contabilidade Criativa, ao Gerenciamento de Resultados, assim como suas implicações éticas.</p> <p>Metodologia: Pesquisa, do tipo qualitativo descritivo, na qual se aplicou um questionário enviado a 70 académicos de cinco instituições de ensino superior e a 50 auditores independentes de duas empresas consideradas parte do grupo "Big Four". No total, por parte dos académicos, houve 41 respostas e, por parte dos auditores, houve 35 respostas, obtendo um retorno de respostas de 59% e 70%, respectivamente. O questionário foi aplicado por meio de correio eletrónico e impresso. O tempo de aplicação foi do dia 25 de setembro de 2011 ao dia 6 de novembro de 2011.</p> <p>Resultados: Os resultados obtidos apontam que, ao longo do questionário, os académicos mantiveram uma linha de raciocínio coerente, sendo contra o gerenciamento de resultados. Já os auditores apresentaram comportamento oscilante em relação a perguntas que tratavam do mesmo tema. Em questão específica sobre atitude fraudulenta, houve disparidade entre a maioria das respostas.</p>
Lemos (2017).	<p>Objetivo Geral: Existem diferenças significativas de conhecimento e opinião acerca da contabilidade criativa entre três grupos distintos de pessoas: estudantes, professores e profissionais ligados à contabilidade.</p> <p>Metodologia: Relativamente aos estudantes e docentes, a amostra corresponde a pessoas ligadas à Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal – ESCE, IPS. No que diz respeito aos profissionais da área, recorreu-se à sessão de formação promovida pela Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC). Foram entregues no total de duzentos questionários e obtive-se reposta a 159 dos 200 questionários entregues, o que se traduz numa percentagem de reposta situada nos 79,50%, o que se considera bastante positivo.</p> <p>Resultados: Após essa análise, conseguimos concluir que, existem diferenças em alguns pontos, ainda que não sejam significativas, entre os diferentes grupos em análise. Face à função de maior importância da contabilidade, não existem diferenças assinaláveis entre os diferentes grupos. No entanto, quando confrontados com a confiança nas contas apresentadas pelas empresas em Portugal, são os estudantes que apresentam uma maior desconfiança, enquanto os restantes revelam um maior grau de confiança.</p>

Fonte: Elaborado pelos Autores.

No estudo de Faria, Oliveira e Lopes (2013), o qual teve como principal objetivo analisar como os profissionais de contabilidade reagem diante casos que envolvam a prática de contabilidade criativa, foi constatado após aplicação de questionários para alunos de pós-graduação e profissionais da contabilidade, que os profissionais não concordam com a prática da contabilidade criativa, porém, os mesmos são pressionados por seus superiores e clientes a gerenciar os resultados.

Já para Souza, Santos, Nascimento e Reis (2014), que tiveram em seu estudo o objetivo de identificar qual é o conhecimento dos contadores da cidade de Juazeiro (BA) acerca da contabilidade criativa, aplicaram questionários a 271 contadores registrados na cidade, independente se eram registrados como técnicos contábeis ou profissionais da contabilidade.

Os autores concluem que as maiorias dos contadores não conhecem o termo “contabilidade criativa”. Cerca de 2/3 dos profissionais entrevistados admitem não conhecerem a contabilidade criativa e reconhecem que fazem o uso da contabilidade sem o devido conhecimento sobre as normas contábeis.

Seguindo a mesma linha de pesquisa Ramalho (2015) teve como principal objetivo qual é a percepção dos técnicos oficiais em contas, inscritos no OTOC de Portugal, em relação ao conceito e objetivo da contabilidade criativa e também identificar como é seu comportamento ético perante o assunto.

A metodologia utilizada pela autora foi dividida em uma parte teórica e outra prática. Na primeira parte foi realizada uma pesquisa bibliográfica, na qual se analisou sobre a evolução dos conceitos sobre a contabilidade criativa e a ética dos profissionais desse âmbito. Já na parte prática a autora aplicou um questionário elaborado para atender seus objetivos, obtendo 593 respondentes.

Ramalho (2015) conclui em seu estudo que os técnicos de contabilidade definem que a contabilidade criativa é utilizada para manipular os resultados financeiros de uma instituição utilizando – se de seus conhecimentos das normas da contabilidade sem ferir os princípios e o código de ética do contador.

Lemos (2017) em seu estudo buscou identificar se existem diferenças de opinião e conhecimento entre acadêmicos, professores e profissionais de contabilidade de Portugal, acerca da contabilidade criativa.

Para alcançar o objetivo proposto o autor utilizou-se de uma pesquisa bibliográfica, exploratória e um estudo de caso. Foram aplicados questionários na

Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal – ESCE, IPS, para alunos e docentes e no que diz respeito aos profissionais da área, recorreu-se à sessão de formação promovida pela Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).

Observou-se no estudo de Lemos (2017) que mesmo existindo algumas divergências no conhecimento e na opinião dos grupos em análise, elas não são significativas. Pode-se verificar que houve grande diferença na opinião dos grupos analisados no que se diz respeito a confiança nas contas apresentadas pelas empresas de Portugal, na qual constatou-se que os académicos apresentaram maior desconfiança do que os demais entrevistados.

Outro ponto que o autor identificou grande diferença foi ao tratar de qual função da contabilidade é mais importante. Enquanto os profissionais e um terço dos professores consideram que “controlar o património” é função menos importante, já para os académicos e alguns dos professores, informar os usuários externos seria de menor importância.

3 METODOLOGIA

Para Prodanov e Freitas (2013) Partindo da concepção de que método é um procedimento ou caminho para alcançar determinado fim e que a finalidade da ciência é a busca do conhecimento. E para Gil (2008) pode-se definir método como caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.

Assim, o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista (MARCONI E LAKATOS, 2003).

Ainda para Marconi e Lakatos (2003, p.221), a especificação da metodologia é a que abrange maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões como?, com quê?, onde?, quanto? Corresponde aos seguintes componentes:

- Método de abordagem;
- Métodos de procedimento;
- Técnicas;
- Delimitação do universo (descrição da população);
- Tipo de amostragem;

3.1 TIPOS DE PESQUISA

Para atender aos procedimentos técnicos foi realizada uma pesquisa de levantamento de campo (*survey*) que segundo Gil (2008, p.55), se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados.

Para este processo será aplicado um questionário utilizado no estudo de Lemos (2017) A Contabilidade Criativa: Uma análise sobre o seu conhecimento em

diferentes perspectivas: o aluno, o professor e o profissional, realizado em Portugal na cidade de Setúbal, o qual foi adaptado da pesquisa de Ramalho (2015) denominada “Contabilidade Criativa – A percepção dos técnicos oficiais de contas”.

A abordagem do problema se realizará de forma quantitativa que segundo Fonseca (2012), é caracterizada como a mensuração das variáveis, de modo a verificar e explicar sua existência, relação ou influência defronte a outras variáveis. Atendendo a esta questão, no presente trabalho foi realizada a comparação das porcentagens de respostas obtidas separando as entre os grupos de respondentes que são os alunos, professores e profissionais da contabilidade, e também separadas por instituições.

Já ao que tange aos objetivos, visa se responder de forma descritiva buscando descrever as características de certa população ou fenômeno, estabelecendo relações entre variáveis, envolvendo técnicas de coleta de dados padronizada através de um questionário (GIL, 2008).

Segundo Prodanov e Freitas (2013, p.52), a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador. Procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, suas características, causas, relações com outros fatos. Assim, para coletar tais dados, utiliza-se de técnicas específicas, dentre as quais se destacam a entrevista, o formulário, o questionário, o teste e a observação.

A descrição dos resultados foi feita de forma que se pudesse comparar com a pesquisa de Lemos (2017) e verificar divergências ou semelhanças nas respostas dos inquiridos.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

A amostra, como já referido, incide sobre três populações distintas, nomeadamente, os estudantes, os professores, e os profissionais ligados de alguma forma à contabilidade.

Relativamente aos estudantes e docentes, a amostra corresponde a pessoas ligadas a três instituições de ensino Superior de Ciências Contábeis de Pato Branco - PR.

Assim, os questionários foram distribuídos para os acadêmicos do último ano do bacharelado em Ciências Contábeis, uma vez que estes estudantes, em sua grade curricular, já tenham tido contato com lançamentos seguindo os princípios e os códigos de pronunciamentos contábeis (CPC) e também com as matérias de Auditoria, Perícia Contábil e Ética.

Quanto aos docentes, o questionário foi entregue aos professores dos Departamentos de Contabilidade das três Instituições de Ensino Superior, que nos últimos anos tivessem lecionado e/ou sido Responsáveis de Unidades Curriculares de Contabilidade desde que graduados na área.

No que diz respeito aos profissionais da contabilidade, para obter as respostas, foram aplicados questionários nos escritórios de Pato Branco, de forma presencial e por envio através da ferramenta do Google Docs., visando obter o máximo possível de retorno dos dados para análise.

De forma geral, o questionário é enviado ao informante pelo correio ou por um portador e, após o preenchimento, é devolvido do mesmo modo. Atualmente, os pesquisadores têm utilizado meios eletrônicos para facilitar, agilizar e reduzir os custos operacionais da pesquisa (PRODANOV E FREITAS, 2013).

Sendo assim, para ser possível obter uma quantidade significativa de respostas dos três grupos em questão no estudo, e que sejam suficientes para efetuar uma análise relevante, foram entregues os questionários, distribuídos da forma expressa na Tabela 1:

Tabela 1 - Amostragem da pesquisa.

Grupos	População	Amostra	Respondentes	%
Estudantes	482	118	92	78%
Professores	47	24	17	71%
Profissionais	300	300	27	9%
Totais	829	442	136	31%

Fonte: Elaborado pelos autores

De uma forma geral, após a tabulação dos dados, obteve - se resposta de 136 questionários frente aos 442 entregues, o que se refere a 31% da referida amostra, o que se considera abaixo do esperado, devido ao pequeno retorno por parte dos profissionais da contabilidade.

O método de coleta de dados foi com a aplicação de um questionário, que segundo Marconi e Lakatos (2003, p.201) É um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. Em geral, o pesquisador envia o questionário ao informante, pelo correio ou por um portador; depois de preenchido, o pesquisado devolve-o do mesmo modo. No questionário foram apenas utilizadas questões fechadas, nas quais os inquiridos foram confrontados com um conjunto de alternativas para escolher a que melhor representa a sua situação. Pois conforme Gil (2008, p.123) é o mais comumente utilizado, porque conferem maior uniformidade às respostas e podem ser facilmente processadas.

Desta forma, foi adaptado o questionário utilizado por Lemos (2017) com o título “A Contabilidade Criativa – Uma análise sobre o seu conhecimento em diferentes perspectivas: o aluno, o professor e o profissional” adaptado em três Blocos com 25 questões (Anexo A):

Bloco I, 8 questões – Questões de Contabilidade e de Ética

Bloco II, 8 questões – Questões Práticas

Bloco III, 9 questões – Caracterização

Por fim a coleta de dados que se iniciou no dia 02 de abril de 2018 foi encerrada no dia 31 de agosto de 2018, onde conseguiu - se obter as quantidades demonstradas na tabela 1. Após o encerramento da coleta dos questionários, para que se pudesse efetuar o estudo pelos grupos definidos, (estudantes, docentes e profissionais da contabilidade), foi eliminado da amostra as questões individuais dos inquiridos que deixaram em branco alguma das respostas, optando por não eliminar o questionário por completo, pois os mesmos apresentavam as demais questões de forma que não comprometeriam a análise dos resultados.

3.3 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

Para Gil (2004, p.125), o processo de análise dos dados envolve diversos procedimentos: codificação das respostas, tabulação dos dados e cálculos estatísticos. Após, ou juntamente com a análise, pode ocorrer também à interpretação dos dados, que consiste, fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, quer sejam derivados de teorias, quer sejam de estudos realizados anteriormente.

O questionário foi enviado para os participantes e recolhido entre Abril a Agosto de 2018, após a coleta dos dados, foram processados através de ferramentas do Microsoft Excel, de maneira a tabular os dados e elaborar gráficos para apurar as porcentagens para perceber as diferenças entre cada grupo estudado. Por fim os dados foram comparados com a dissertação de mestrado realizada por Lemos (2017)

Para atender ao primeiro objetivo específico foram utilizadas as respostas do bloco I das questões, que se referem à ética e contabilidade, onde se relacionou os dois temas de forma a tentar perceber o posicionamento da amostra quando questionados a conceitos e possibilidades de uso da contabilidade criativa.

Já em atendimento do segundo objetivo específico utilizam-se as respostas do bloco II que trazem possíveis situações de uso da contabilidade criativa, financeira ou fraude, em que definimos através de regulamento e normas qual das respostas se adéqua melhor a situação proposta pelas questões.

E por fim para atender ao terceiro objetivo, foram separadas por instituição de ensino as respostas obtidas dos acadêmicos e docentes quando questionados frente a questões práticas do bloco II, as quais são apresentadas em gráficos logo abaixo das considerações referentes às respostas dadas pelos grupos (estudantes, docentes e profissionais da contabilidade) finalizando assim as proposições desta pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

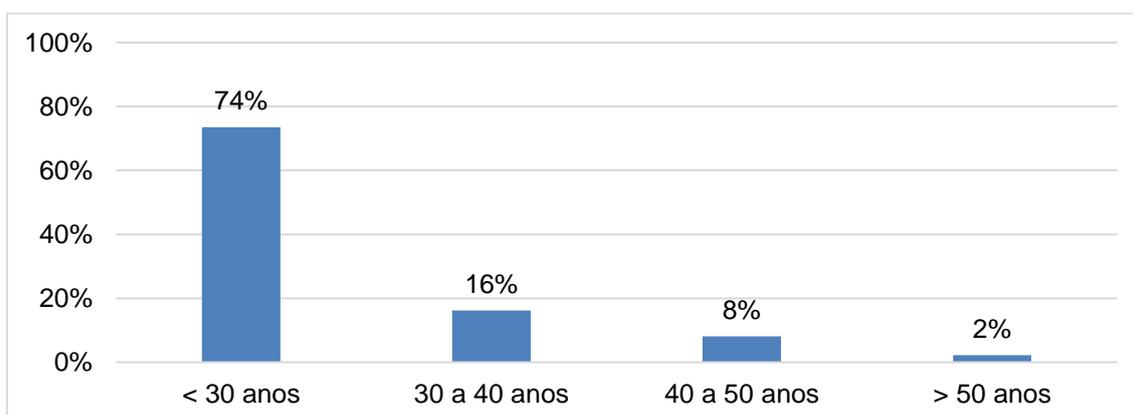
As análises de dados estão divididas em três tópicos, onde cada um traz consigo os gráficos com os dados representando as porcentagens das respostas dos inquiridos. Em um primeiro momento será explanada a caracterização da amostra, sendo sucedida pelas questões sobre contabilidade e posteriormente finalizada com questões práticas sobre contabilidade criativa, financeira e fraude.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Para fazer a análise dos dados obtidos é preciso primeiro fazer a caracterização da amostra. Verifica-se na amostra dos 136 respondentes que a maioria dos respondentes são mulheres, sendo 61% do gênero feminino e 39% deles do gênero masculino.

No que se diz respeito à faixa etária, observa-se conforme gráfico 1, que a faixa etária que ficou em maior evidencia foi a de menor de 30, pelo fato de a maioria dos respondentes serem os alunos das instituições, sendo 71% da amostra menor de 30 anos. Verificando separadamente os três grupos, conforme Apêndice A, nota-se que 91% dos alunos respondentes são menores de 30 anos, e também pode-se observar uma amostra jovem entre os profissionais sendo 41% deles menor de 30anos.

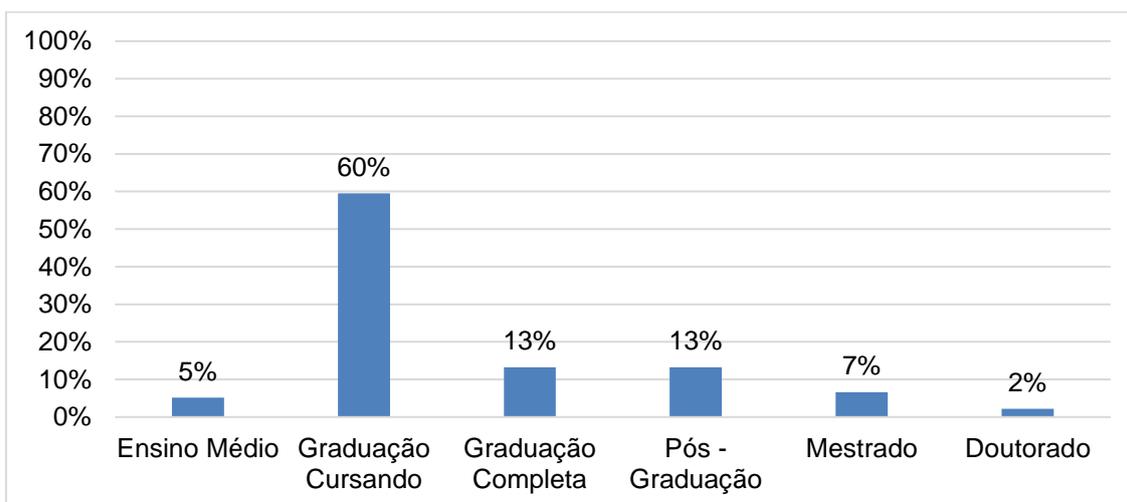
Gráfico 1 - Faixa etária



Fonte: Elaborado pelos autores.

No que se diz respeito à formação acadêmica dos respondentes (Gráfico 2), 60% afirmam que estão cursando a graduação, resultado também obtido pelo motivo de que a maioria deles são estudantes de contabilidade. Pode-se verificar também, conforme Apêndice A que 41% dos profissionais tem graduação completa e 41% dos professores tem mestrado.

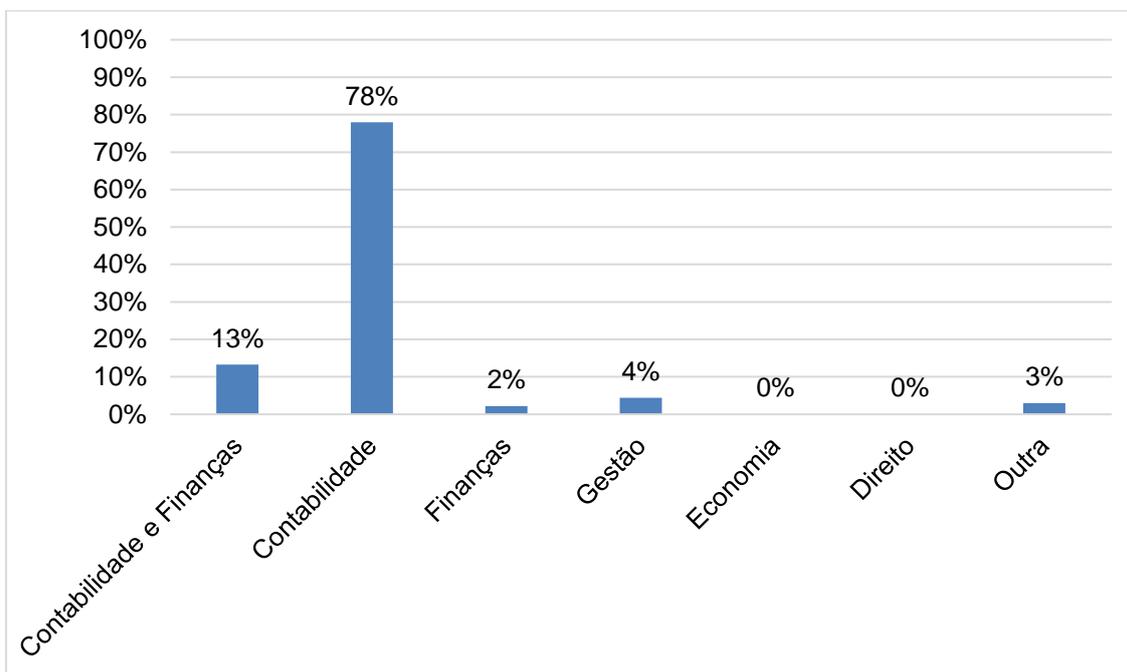
Gráfico 2 - Formação



Fonte: Elaborado pelos autores.

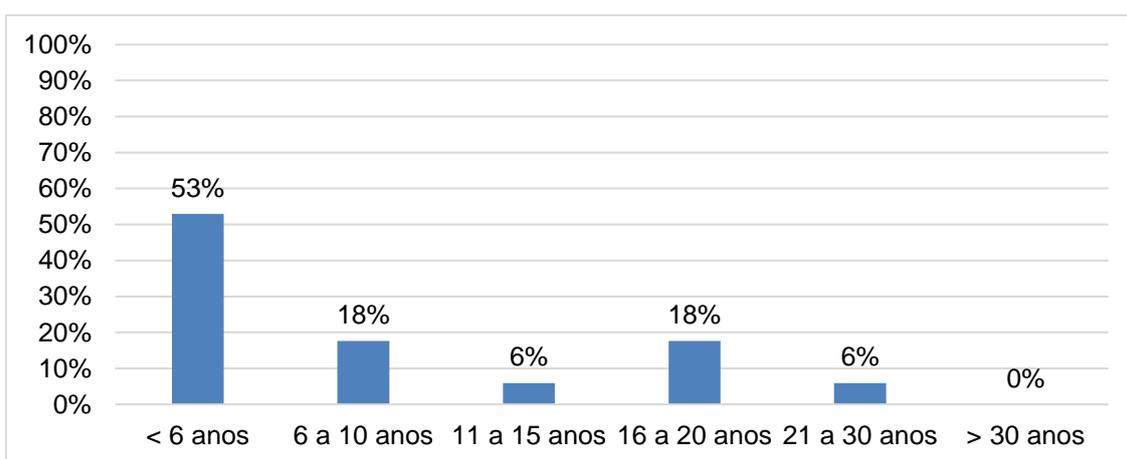
Sendo que apenas 45% responderam que frequentam alguma especialização na área de contabilidade, os 55% restantes não estão frequentando especialização alguma.

Em relação à área de formação enquanto estudante pode-se observar no gráfico 5 abaixo que 78% tem como área de formação a contabilidade e 13% contabilidade e finanças.

Gráfico 3 - Área de formação enquanto estudante

Fonte: Elaborado pelos autores.

No caso dos professores, referente ao tempo de ensino, verificou-se no gráfico 4, que a maioria da amostra concentra-se na faixa de <6 anos, sendo 53% dos professores que lecionam a menos de 6 anos.

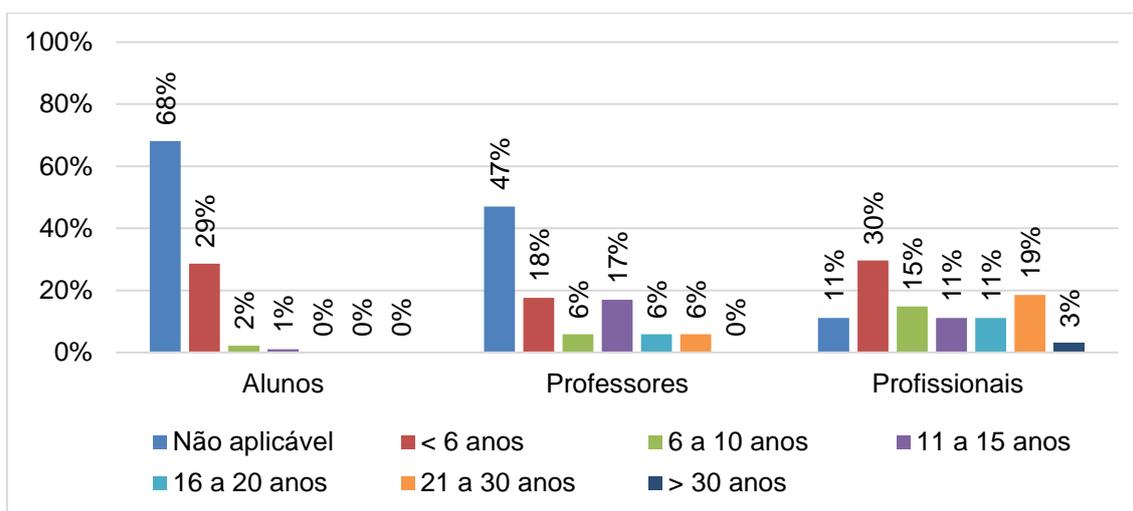
Gráfico 4 - A quanto tempo leciona

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em relação ao tempo de profissão dos respondentes, tivemos como maioria não aplicável pelo fato de grande parte dos alunos não trabalharem e dos

professores não exercerem outra profissão além de docente. Mas conforme gráfico 5 demonstrado abaixo, verifica-se que 29% dos alunos trabalham a menos de 6 anos na área, assim como 18% dos professores e 30% dos profissionais, sendo a maioria da amostra exercendo a profissão a menos de 6 anos.

Gráfico 5- Tempo de profissão



Fonte: Elaborado pelos autores.

Quando questionados se são contadores registrados no CRC, verifica-se no que a grande maioria (79%) não é certificado, e isso ocorreu pelo fato de a maioria da amostra serem alunos que ainda estão cursando a graduação de contabilidade. Se analisarmos os grupos separados conforme o Apêndice A, observa-se que entre os professores 94% deles são registrados no CRC, e no que se refere aos profissionais nota-se uma equidade entre o que são e os que não são certificados, sendo 48% registrados e 52% não.

4.2 QUESTÕES DE CONTABILIDADE

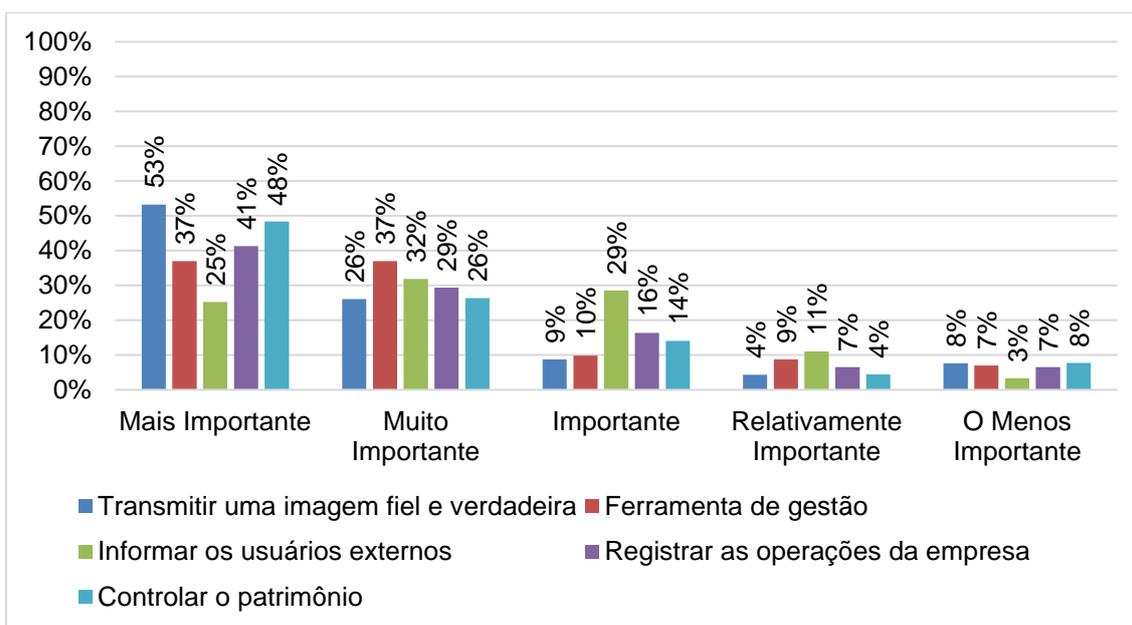
Após a caracterização da amostra foram analisadas as questões do BLOCO 1 do questionário aplicado. No que se refere à questão 1, onde solicita-se que sejam classificadas as seguintes funções da contabilidade: Transmitir uma imagem fiel e verdadeira do patrimônio, Ferramenta de Gestão, Informar usuários externos, Registrar as operações da empresa e Controlar o patrimônio, atribuindo os níveis: 1

– O mais importante; 2 – Muito importante; 3 – Importante; 4 – Relativamente Importante; 5 – O Menos Importante.

Para melhorar a visualização dos dados obtidos, serão demonstrados separadamente em Estudantes, Professores e Profissionais, nos gráficos 6, 7, 8.

• Alunos

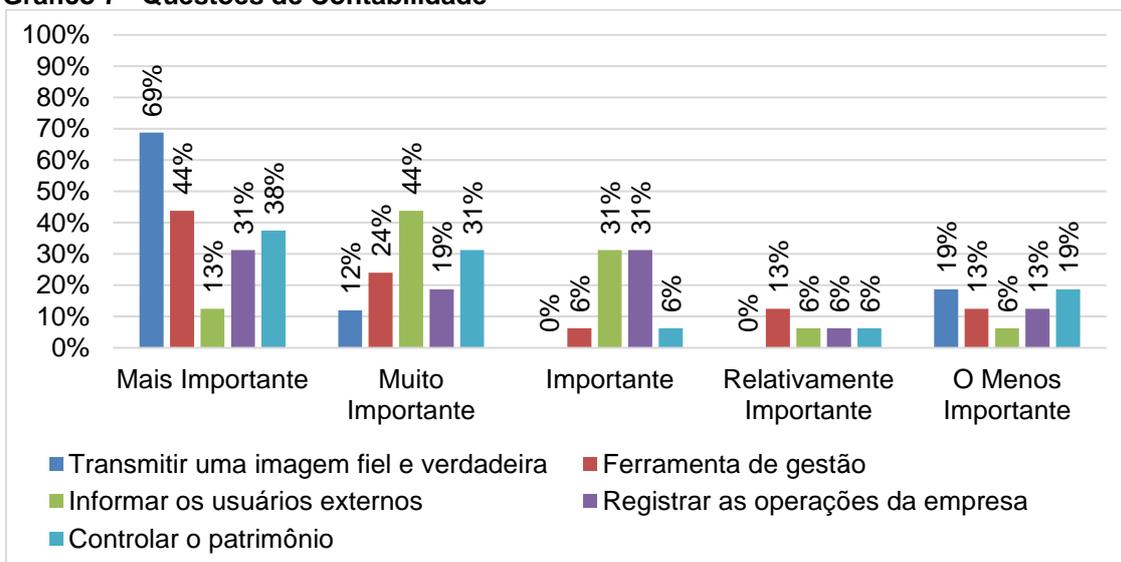
Gráfico 6 - Questões de Contabilidade



Fonte: Elaborado pelos autores

• Professores

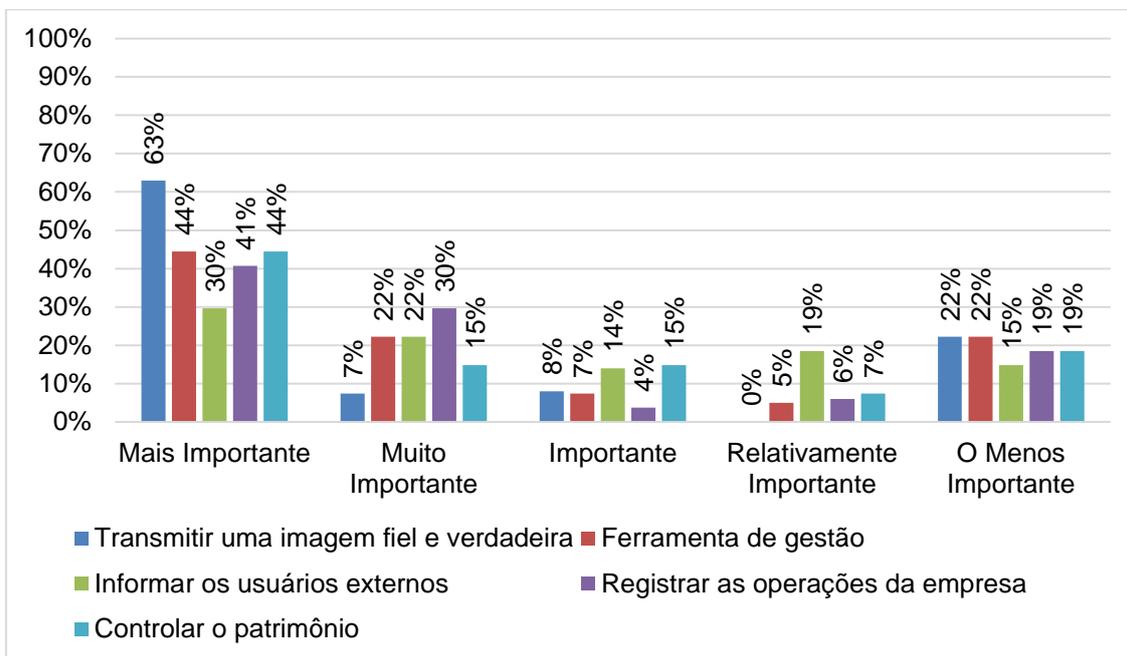
Gráfico 7 - Questões de Contabilidade



Fonte: Elaborado pelos autores

- **Profissionais**

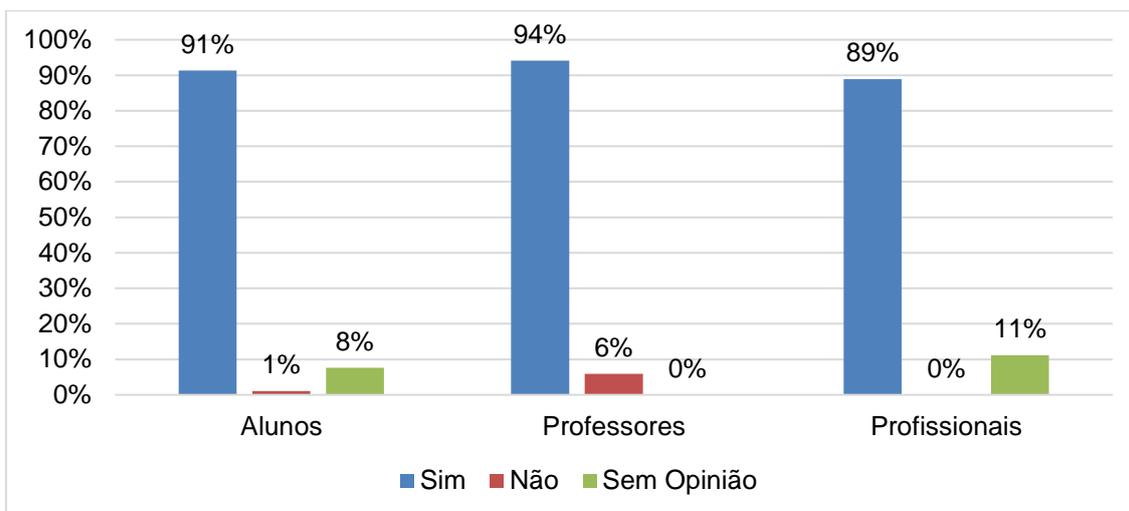
Gráfico 8 - Questões de Contabilidade



Fonte: Elaborado pelos autores

Analisando os gráficos 6, 7 e 8, pode-se verificar que a maioria dos alunos, professores e profissionais concordam que a função mais importante da contabilidade é transmitir uma imagem fiel e verdadeira do patrimônio da empresa. Porém, analisando separadamente as instituições, conforme Apêndice A, verifica-se que na faculdade IES - 2 a maioria dos alunos responderam que a função mais importante da contabilidade é Controlar o Patrimônio, divergindo da opinião dos alunos das demais instituições, professores e profissionais.

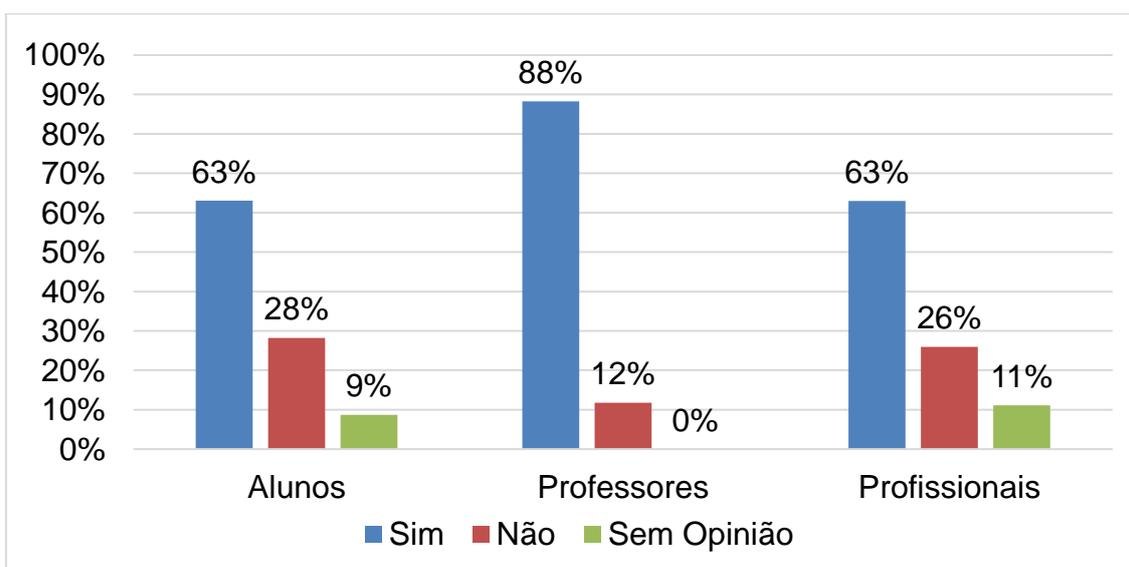
No que se diz respeito à questão 2, do BLOCO I, na qual se questiona se considera importante o esforço realizado para aumentar a harmonização contábil, verifica-se, conforme gráfico 9 abaixo, que maioria dos respondentes concordam sobre a importância dos esforços realizados nesse sentido, tendo em vista que cerca de 90% dos alunos, professores e profissionais concordam com a afirmação. No estudo de Lemos (2017) realizado em Portugal, obtém-se o mesmo resultado, mostrando que é de suma importância manter tais esforços para aumentar a harmonização.

Gráfico 9 - Harmonização Contábil

Fonte: Elaborado pelos autores

Analisando a questão 3 do BLOCO I, conforme gráfico 10, onde indaga-se se as normas contábeis permitem uma interpretação ampla de seu conteúdo, verifica-se que 88% dos professores e 63% dos alunos e profissionais concordaram com a questão, podendo assim essa interpretação abrir “caminhos” para a utilização da contabilidade criativa.

Vale salientar que uma parte considerável dos alunos e profissionais responderam não a pergunta, dando ênfase aos alunos da IES - 3, conforme Apêndice A, que 14 dos 35 respondentes, ou seja, 40% dos alunos da instituição não concordaram com a pergunta.

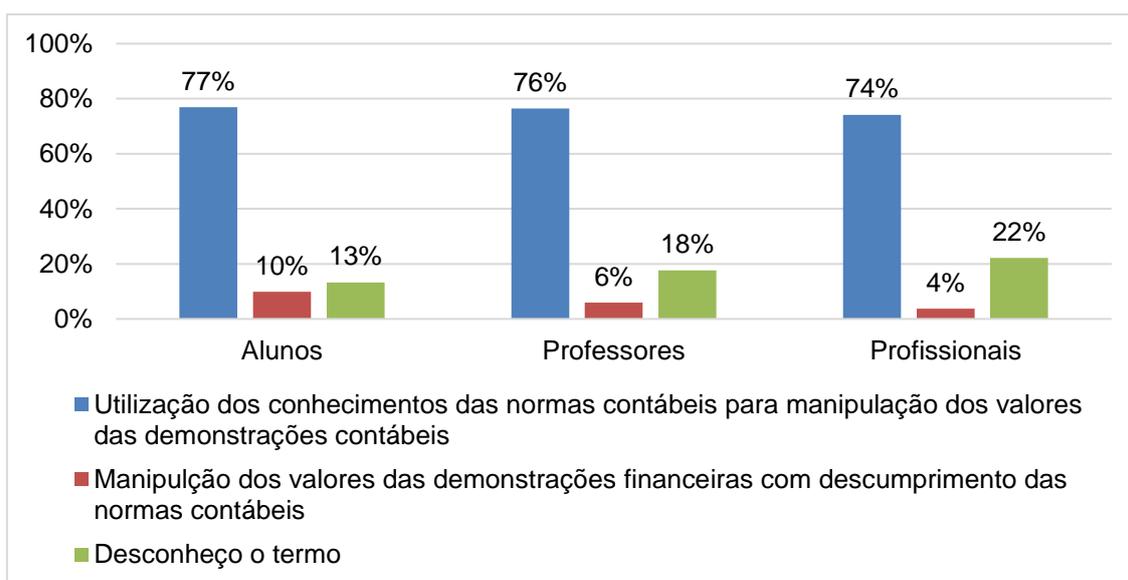
Gráfico 10 - Normas contábeis

Fonte: Elaborado pelos autores

No que se refere à questão 4, (gráfico 11) pode-se verificar que cerca de 75% dos respondentes definiram que a contabilidade criativa é a “utilização dos conhecimentos das normas contábeis para manipulação dos valores das demonstrações contábeis”. Mesmo não tendo unanimidade nas respostas, apenas uma pequena parte dos alunos, professores e profissionais responderam que a contabilidade criativa é a manipulação das demonstrações em descumprimento com as normas ou desconhecem o assunto.

Se comparado com o estudo de Lemos (2017), o qual cerca de 50% dos alunos e profissionais atribuem a contabilidade criativa ao descumprimento das normas ou desconhecem o assunto, mesmo a amostra sendo maior, percebe-se uma grande diferença perante o desconhecimento do assunto, face aos escândalos mundiais que aconteceram recentemente.

Gráfico 11 - Definição da contabilidade criativa



Fonte: Elaborado pelos autores

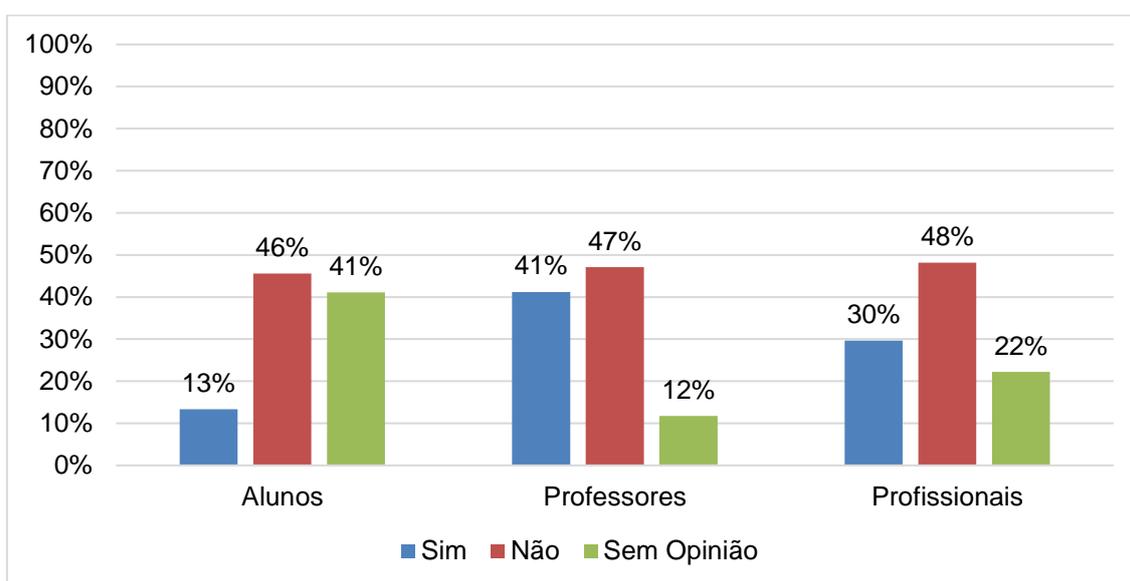
Para analisar as seguintes questões e obter-se respostas mais precisas, foram dadas as definições no questionário em anexo A, antes da questão 5, de “Contabilidade Criativa”, “Contabilidade Financeira” e “Fraude”, para auxiliar as respostas das seguintes questões.

Sendo assim, quando questionados, na questão 5, se alguma vez já recorreram a prática da contabilidade criativa, obtém-se os resultados demonstrados no gráfico 12. Analisando as repostas, percebe-se que as respostas dos alunos

ficaram dividas, sendo 46% que não recorrera à prática e 41% sem opinião, não sendo essa questão aplicável a eles. É de extrema importância ressaltar que entre os professores e profissionais, mesmo grande parte ter respondido que não, 41% dos professores e 30% dos profissionais já recorreram às práticas da contabilidade criativa.

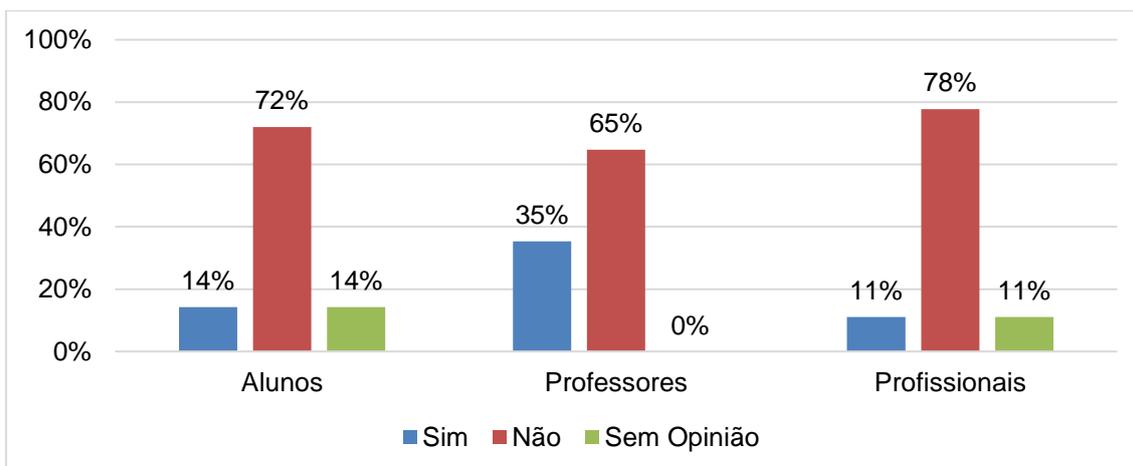
Vale ressaltar também que foi na IES - 3 onde se obteve o maior número de professores que já recorreram às práticas da contabilidade criativa, 50% dos professores da instituição, conforme Apêndice A, já alguma vez na vida recorreram a tais práticas.

Gráfico 12 - Já recorreu a prática da contabilidade criativa?



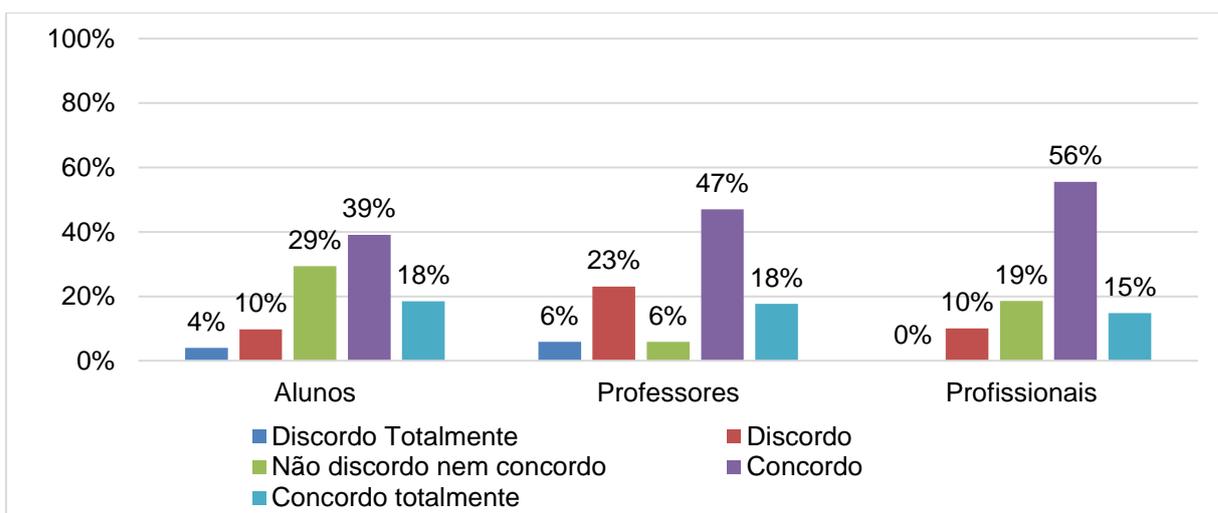
Fonte: Elaborado pelos autores

Na questão de 6, onde se questiona se de uma forma geral confia-se nas contas apresentadas pelas empresas brasileiras, verifica-se conforme dados obtidos demonstrados no gráfico 13, que alunos, professores e profissionais apresentam um nível de respostas semelhantes, cerca de 72% dos respondentes não confiam nas contas. Porém, é válido destacar que 35% dos professores confiam na veracidade das contas apresentadas pelas empresas brasileiras, sendo os professores da IES - 3 que aumentam esse índice, pois 75% dos professores dessa instituição responderam que tem confiança nas contas.

Gráfico 13 - Confiar nas contas apresentadas pelas empresas do Brasil?

Fonte: Elaborado pelos autores

Nas próximas duas questões serão abordados temas relacionados à ética e a moral dos contadores. No que se refere à questão 7 (gráfico 14), quando indagados se as práticas de contabilidade criativa comprometem os princípios éticos da profissão, analisamos que nos três grupos que foram aplicados os questionários tem-se mais de 50% dos respondentes que concordam ou concordam totalmente com a afirmação. Importante destacar que se obteve maior variedade nas respostas dos alunos, onde 29% deles ficaram neutros.

Gráfico 14 - Contabilidade Criativa compromete a ética da profissão

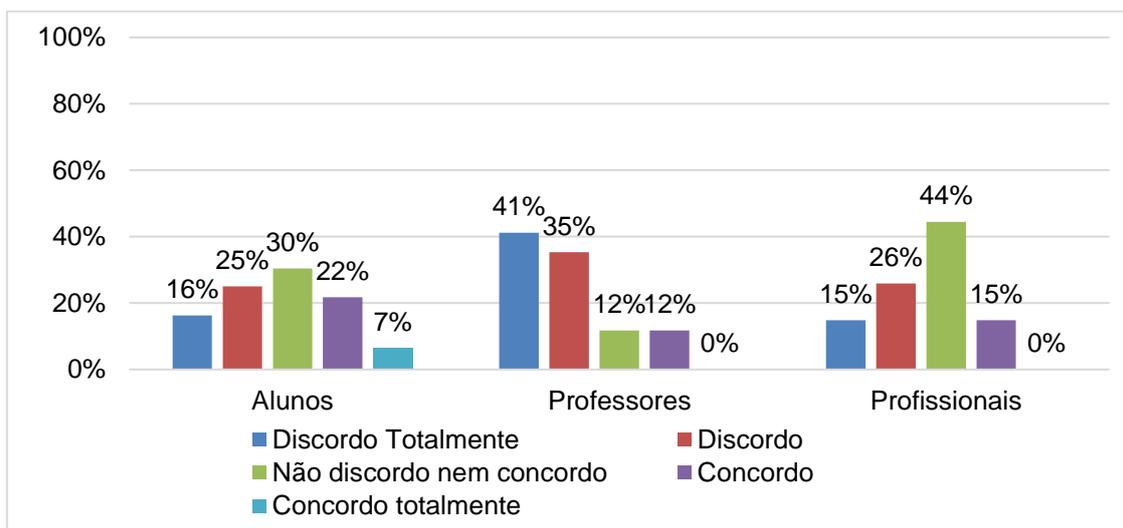
Fonte: Elaborado pelos autores

Dando sequência foi questionado, na questão 8, se aceitariam uma proposta de trabalho onde as práticas da contabilidade criativa são incentivadas, questão a qual se obteve grande variedade nas respostas dos grupos analisados. Observa-se

no gráfico 15, que o grupo que teve maior diversidade nas respostas foi o dos alunos, sendo que 16% e 25% deles responderam que discordam totalmente e discordam respectivamente, 30% responderam “não discordo nem concordo” e 22% concordariam com o emprego. No que se diz respeito aos profissionais, 44% deles responderam “não concordo nem discordo” e 15% concorda, esses resultados podem estar assim pelo cenário de crise e desemprego que país está passando, abrindo assim a possibilidade de um futuro estudo sobre isso.

Vale destacar que os professores em sua maioria discordam ou discordam totalmente das afirmações, e não aceitariam emprego onde tais práticas fosse incentivadas.

Gráfico 15 - Aceitaria emprego onde a contabilidade criativa fosse incentivada



Fonte: Elaborado pelos autores

4.3 QUESTÕES PRÁTICAS

Finalizadas as questões de contabilidade, ética e moral, apresenta - se as questões práticas no âmbito da contabilidade, em que solicitou - se aos entrevistados, que caso soubessem, classificassem uma determinada prática ou registro contábil, como contabilidade financeira, contabilidade criativa, fraude ou “não sei”, e que correspondem ao conjunto de questões apresentadas na sequência.

Para análise da questão abaixo devemos considerar o disposto na NBCTG 27 (R3) que em seu item 57 discorre do seguinte posicionamento:

A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

Também deve se destacar o texto apresentado no Regulamento do Imposto de Renda de Renda - Decreto 3000/99 que em seu artigo 310 e respectivos incisos, dissertam sobre o posicionamento a se considerar para depreciação fiscal:

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

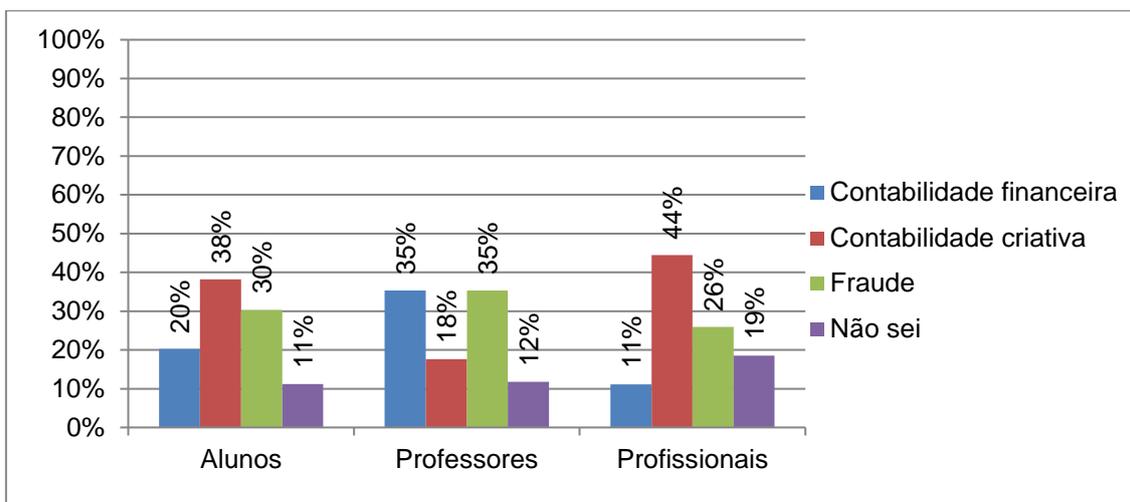
§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º).

§ 3º Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 12).

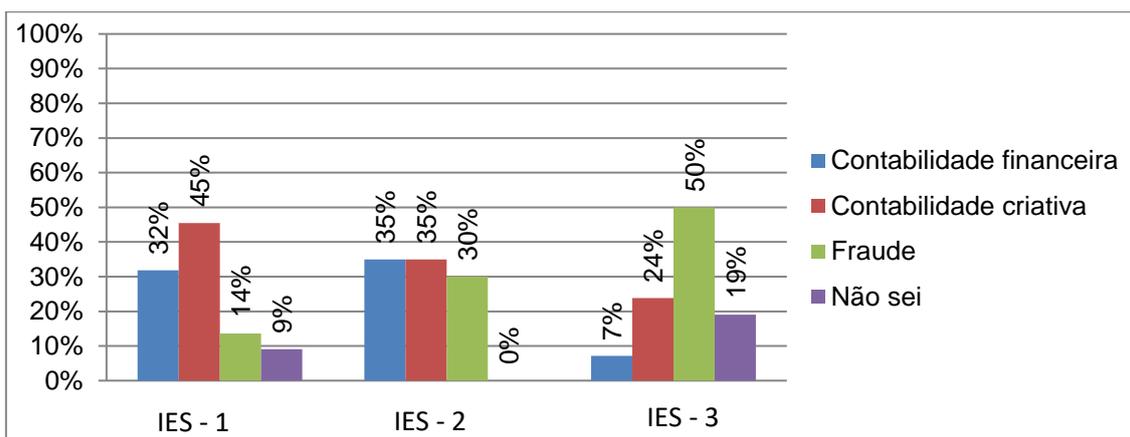
Levando em consideração as normas apresentadas, destaca - se que para a questão abaixo pode - se considerar como corretas tanto as respostas assinaladas como Contabilidade Financeira quanto as demarcadas como Contabilidade Criativa, não sendo considerada como fraude a prática da redução da vida útil para depreciação pelas empresas.

Questão 09. A empresa Y adquiriu recentemente um veículo novo para entrega de mercadorias. Para contabilização das depreciações do referido veículo, considerou como vida útil do mesmo, 2 anos. Esta prática é considerada:

Gráfico 16 - Vida útil para contabilização da depreciação

Fonte: Elaborado pelos autores

Diante do questionamento percebe - se que, as respostas não são unânimes (gráfico 16), sendo os estudantes e os profissionais apresentam a maior taxa de respostas, acreditando ser uma forma de contabilidade criativa, compondo se de 38% e 44% respectivamente, já os docentes ficam divididos entre contabilidade criativa e fraude representando 35% em cada uma das opções. Quando separadas entre instituições as respostas de professores e alunos apresentam - se os seguintes dados apresentados no gráfico 17:

Gráfico 17 - Vida útil para contabilização da depreciação, separada por IES

Fonte: Elaborado pelos autores

Perante esta separação, nota - se que 50% professores e alunos da IES - 3 consideram esta prática como fraude, já os inquiridos da IES - 1 acreditam que a

situação apresentada pela questão se caracteriza como utilização da Contabilidade Criativa, sendo ainda que 32% consideram como uso da contabilidade financeira, indo ao encontro com as respostas efetuadas pelos estudantes e docentes da Faculdade IES - 2, que apresentam uma taxa de respostas de 35% para contabilidade criativa, e 35% para Contabilidade Financeira. Percebe - se ainda um índice alto de 19% de respondentes da IES - 3 alegando não saber classificar este tipo de situação.

Comparando os resultados obtidos, com os resultados apresentados no estudo de Lemos 2017, percebe - se que as respostas estão de acordo quanto a utilização das práticas de contabilidade financeira ou contabilidade criativa ao considerar possível a redução de vida útil de um veículo novo para se realizar a depreciação.

Para análise da questão 10 deve - se levar em consideração o disposto no item 25 do Pronunciamento Técnico CPC 16 R1 (2009, p. 7), que traz como procedimentos para adoção dos critérios de valoração os métodos PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai) e média ponderada, relatando que serão utilizados quando o custo dos estoques não se enquadrarem nos itens 23 e 24, e citando que:

A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração. CPC 16 R1 (2009, p. 7).

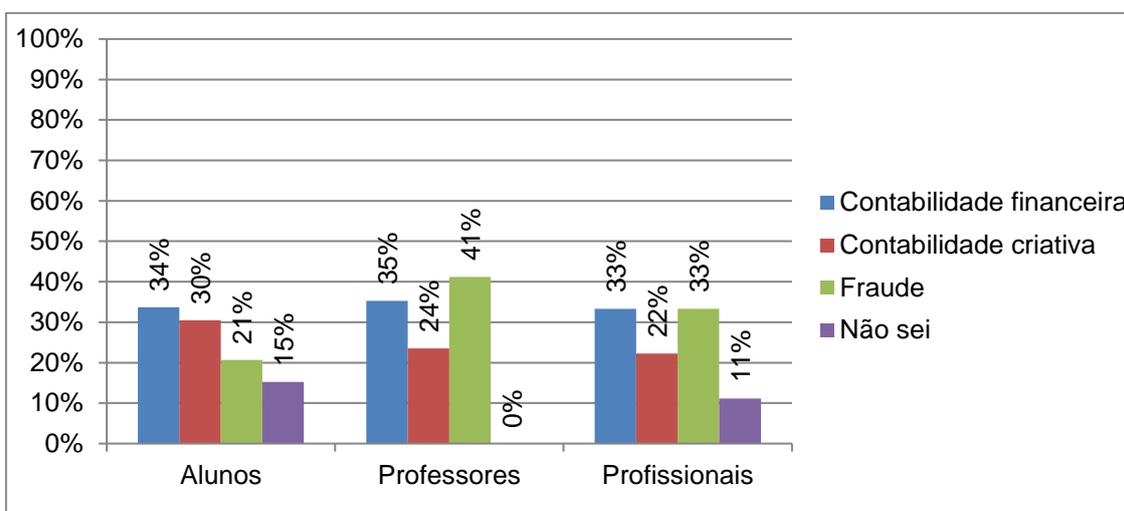
Verificando também o texto prescrito no Regulamento de Imposto de Renda - Decreto 3000/99 o qual discorre em seu Art. 292. que a pessoa jurídica deverá fazer avaliação e levantamento de estoques, ao final de cada período de apuração do imposto, seguindo no Art. 295 que o valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser avaliado pelo custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, permitindo ainda a avaliação com base no preço de venda menos a margem de lucro o que caracteriza a utilização do método de avaliação primeiro que entra primeiro que sai (PEPS).

Após as normas demonstradas, considera - se que esta prática está prevista pelas normas contábeis, o que permite se aplicar qualquer um dos métodos afim de espelhar melhor a realidade da empresa, o que se pode considerar como a utilização da contabilidade financeira.

Abaixo apresentamos a questão e os resultados obtidos (gráfico 18) na coleta de dados.

Questão 10. A empresa Y, por achar mais adequado à realidade, alterou o controle de estoque de um produto no decorrer do ano, de custo médio ponderado (CMP), para primeiro que entra primeiro que sai (PEPS). Esta prática é considerada:

Gráfico 18 - Alteração do controle de estoque no decorrer do ano

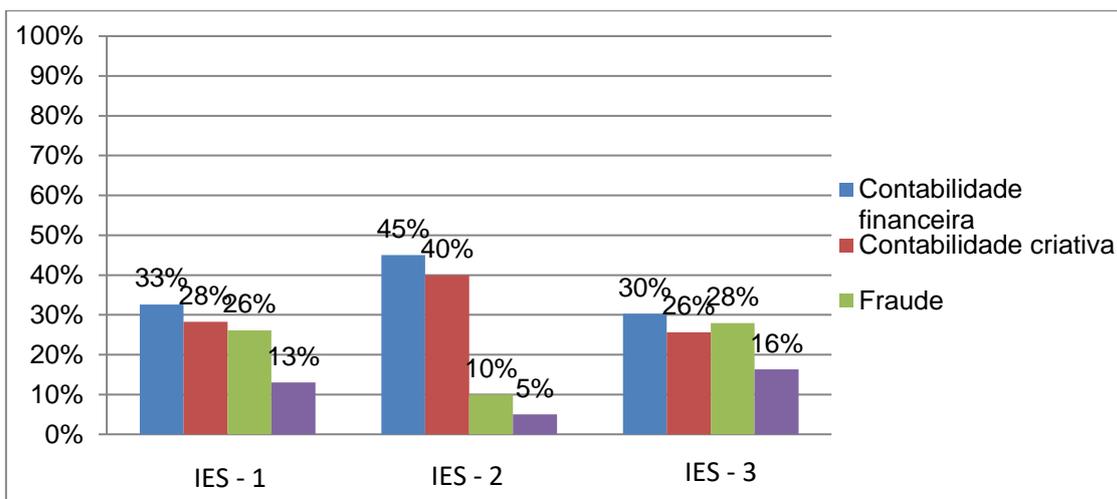


Fonte: Elaborado pelos autores

Surpreendentemente constatou que, 41% dos docentes acreditam que a troca do critério de avaliação dos estoques no decorrer do período se caracteriza como um ato fraudulento, já para os estudantes 74% acreditam que esta prática pode ser considerada como Contabilidade Criativa ou Financeira, os profissionais em sua maioria se dividem em utilização de Contabilidade Financeira ou uma atitude fraudulenta. Se percebe que um índice alto de alunos não soube opinar sobre a prática descrita na questão.

Comparando os resultados com a pesquisa de Lemos (2017), verifica - se que a resposta dos professores estão em desacordo com as opiniões apresentadas pelos docentes entrevistados em Portugal, onde 83% consideram Contabilidade Financeira como resposta adequada ao questionamento, já os profissionais e acadêmicos ficam divididos entre contabilidade criativa e as demais opções, indo ao encontro com os resultados obtidos nesta pesquisa.

Para uma melhor visualização das respostas dos acadêmicos e professores, se expõe o gráfico 19 separando os resultados por instituições dos respondentes.

Gráfico 19 - Alteração do controle de estoque no decorrer do ano, separada por IES

Fonte: Elaborado pelos autores

Quando separado os dados entre as três instituições identifica - se que os acadêmicos e professores das instituições IES - 1 e IES - 3 se dividem entre as opiniões, e quando analisados as respostas da Faculdade IES - 2 nota - se que 85% dos respondentes desconsideram ser uma atitude de fraudar as informações do inventário.

Seguindo para a análise da questão 11 deve ser amparada pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 (2009, p.5-6) que diz em seu item 14:

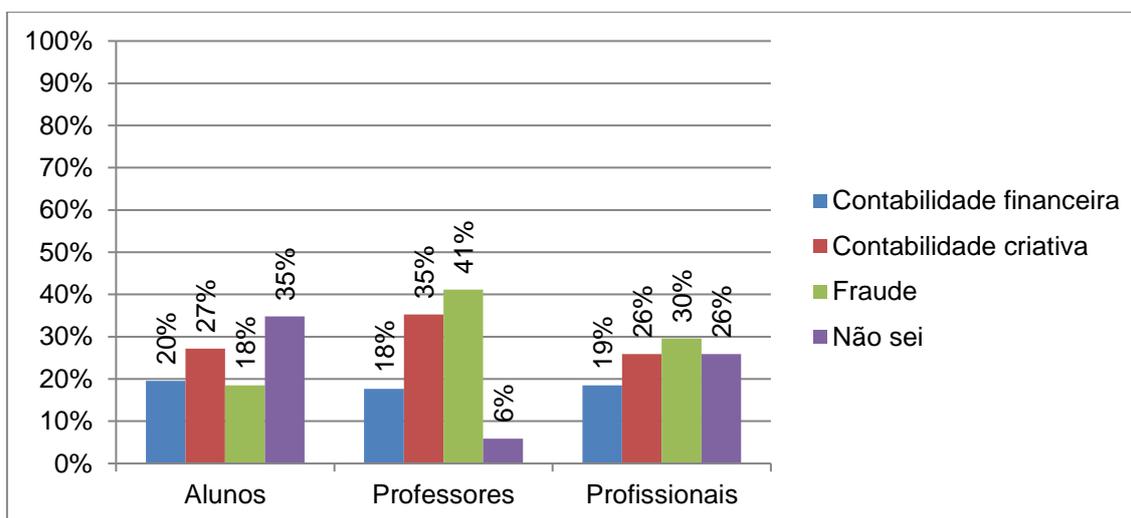
Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Como apresentado por Lemos (2017, p.23), pelo citado acima, apesar da norma determinar os requisitos para o reconhecimento de uma provisão, os mesmos acabam por serem subjetivos, cabendo à entidade, analisar a probabilidade de pagamentos ou saídas de caixa e seus equivalentes. Assim sendo, a entidade pode adotar uma estratégia mais conservadora no reconhecimento da provisão, de modo a ter um resultado superior, ou pelo contrário, adotar uma estratégia mais agressiva, reconhecendo facilmente as provisões, e apurando assim um resultado inferior ao que seria apurado em situações ditas normais, apresentando sinais de uso da contabilidade criativa.

Questão 11. A empresa Y, tem em mora, créditos de clientes há 2 anos, para os quais não tem constituído nenhuma provisão. Esta prática é considerada:

Gráfico 20 - Constituição de provisão para créditos de clientes



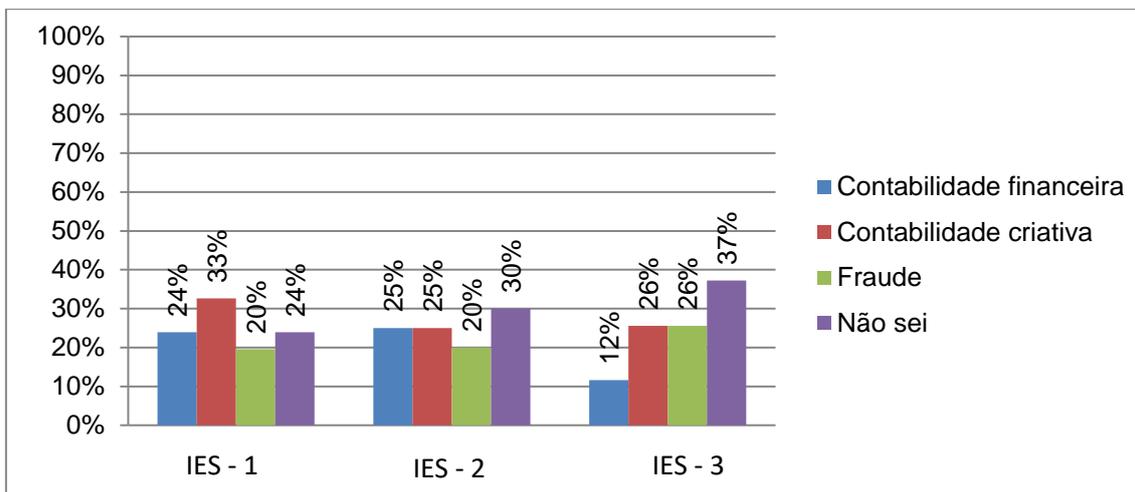
Fonte: Elaborado pelos autores

No que se refere à questão 11 (gráfico 20), pode-se verificar que a resposta dos alunos apresenta um índice elevado dos que alegam não saber qual tipo de prática pode ser considerada, representado por 35% dos acadêmicos, já 26% dos profissionais respondentes dizem não saber como classificar esta prática, sendo as duas consideradas um taxa elevada em comparação a dos professores, que em sua maioria acreditam ser um ato fraudulento (41%) o fato de não registrar a provisão de mora para crédito de clientes.

No estudo realizado por Lemos (2017) constatou -se que os professores consideraram na sua larga maioria representados por 92%, como sendo um ato de contabilidade criativa, tendo uma visão diferente dos docentes pesquisados em nosso estudo que acreditam ser um tipo de fraude a falta dos registros de provisões, já os profissionais do estudo de Lemos também encontram - se divididos na classificação desta prática, onde (30%) acreditam ser contabilidade financeira e (40%) contabilidade criativa, no que diz respeito a não saber a resposta os 20% do estudo de Lemos (2017) vão ao encontro dos 26% apresentados nesta pesquisa. No que diz respeito aos estudantes, a afirmação de que desconhecem a classificação mais correta, convergem nos dois estudos ficando onde o de Lemos (2017) apresenta um índice de 40%.

Para visualizarmos os posicionamentos dos acadêmicos e docentes de outra forma, separamos suas respostas por instituições de ensino, como demonstra o gráfico 21.

Gráfico 21 - Constituição de provisão para créditos de clientes, separada por IES



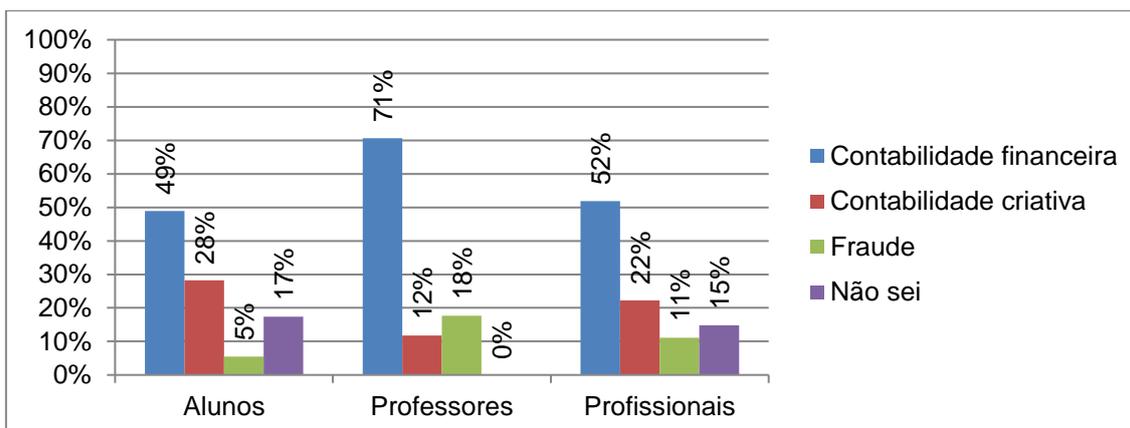
Fonte: Elaborado pelos autores

Analisando as repostas, percebe-se que os respondentes ficam divididos em qual a melhor forma de classificar a prática descrita na questão 11 onde os respondentes da IES - 3 tem a menor representação devido a apenas 12% acreditarem que se pode considerar como uso de contabilidade financeira, e cabe ressaltar que os altos índices de respostas expressados pelos que não sabem como definir esta prática esta representado em sua maioria pela opinião dos acadêmicos.

Seguindo para a próxima questão 12, que será abordada a valorização dos inventários através da escolha do método de custeio, deverá ser considerado para análise da mesma, os normativos apresentados para entendimento da questão 10 que são o Pronunciamento Técnico CPC 16 R1 e os dispostos do Regulamento de Imposto de Renda - Decreto 3000/99.

Analisando o gráfico 22, pode-se verificar que a maioria dos alunos, professores e profissionais concordam que a prática utilizada é a contabilidade financeira, o que esta de acordo com a interpretação das normas que permitem a escolha do método de custo mais adequado a sua empresa.

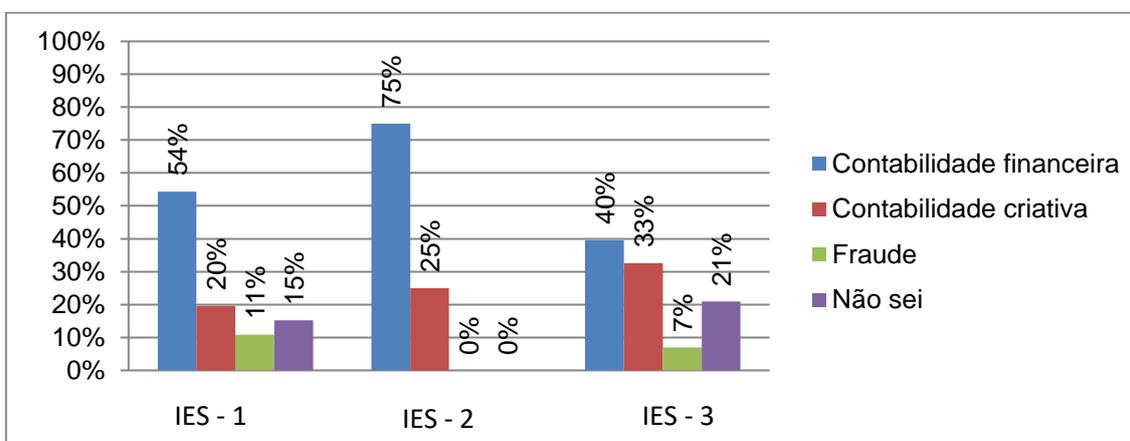
12. A empresa Y, para valorização dos seus inventários, adotou o custo médio ponderado (CMP). Esta prática é considerada:

Gráfico 22 - Escolha de método de custo para valoração de inventários

Fonte: Elaborado pelos autores

Os resultados apresentados no gráfico 22 referente à questão 12 estão de acordo com os dados apresentados na pesquisa de Lemos (2017) o qual demonstrou que 100% dos docentes concordam com que se caracteriza como utilização de contabilidade financeira, acompanhados de 70% dos profissionais e 85% dos estudantes considerando também em suas maiores partes a utilização desta prática. Ressalta ainda que em sua pesquisa mais de 10% dos profissionais e estudantes não sabiam de que maneira poderiam classificar a valorização dos inventários através da escolha do método de custeio, como sendo contabilidade criativa, financeira ou fraude.

Analisando as respostas dos inquiridos separando por instituições verifica-se certa disparidade de algumas opiniões, como demonstra o gráfico 23.

Gráfico 23 - Escolha de método de custo para valoração de inventários, separada por IES

Fonte: Elaborado pelos autores

Realizada a análise separadamente dos respondentes segundo suas instituições, conforme o gráfico 23, verifica-se que na IES - 1 mais da metade dos alunos e professores consideram o uso da contabilidade financeira corroborando com as opiniões dos acadêmicos e docentes da faculdade IES - 2 que em sua maioria consideram como contabilidade financeira, e nem se quer pensar em ser algum tipo de fraude. Ressalta ainda que a incerteza dos respondentes da IES - 3 quanto a melhor classificação para esta prática parte tanto da opinião dos acadêmicos quanto dos professores.

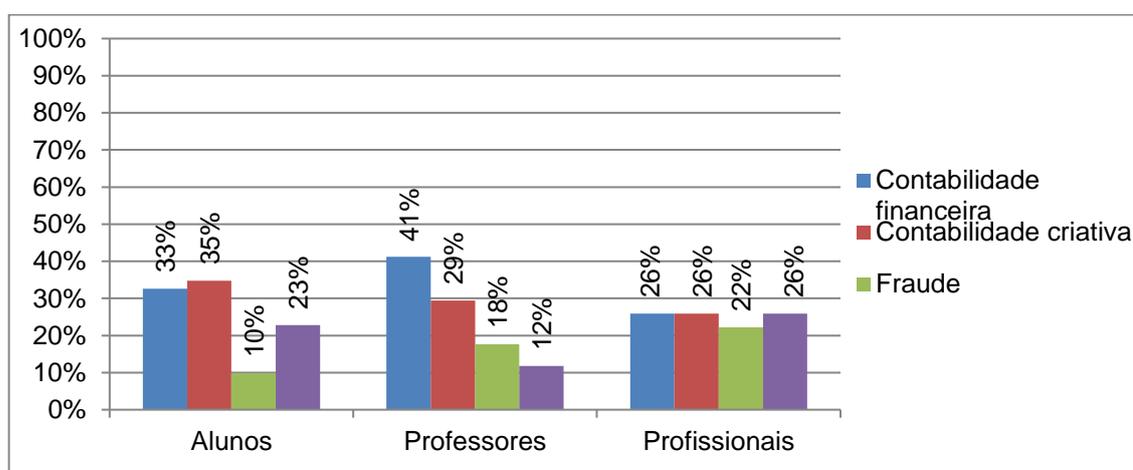
Questão 13. A empresa Y, adotou o modelo do custo para valorizar um grupo inteiro de ativos fixos tangíveis. Esta prática é considerada?

No que diz respeito a questão 13, utiliza-se como embasamento o descrito no CPC 27 página 8 item 29 que se refere a mensuração de ativos fixos após seu reconhecimento que diz o seguinte:

Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, a entidade deve optar pelo método de custo do item 30 ou pelo método de reavaliação do item 31 como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados.

Sendo assim pode-se dizer que esta prática é considerada como utilização da contabilidade financeira, no gráfico 24, podemos verificar que não há concordância entre os respondentes com relação a esta prática, pois não há uma unanimidade nas respostas.

Gráfico 24 - Adoção de um modelo de custos para valorizar um grupo de ativos fixos tangíveis

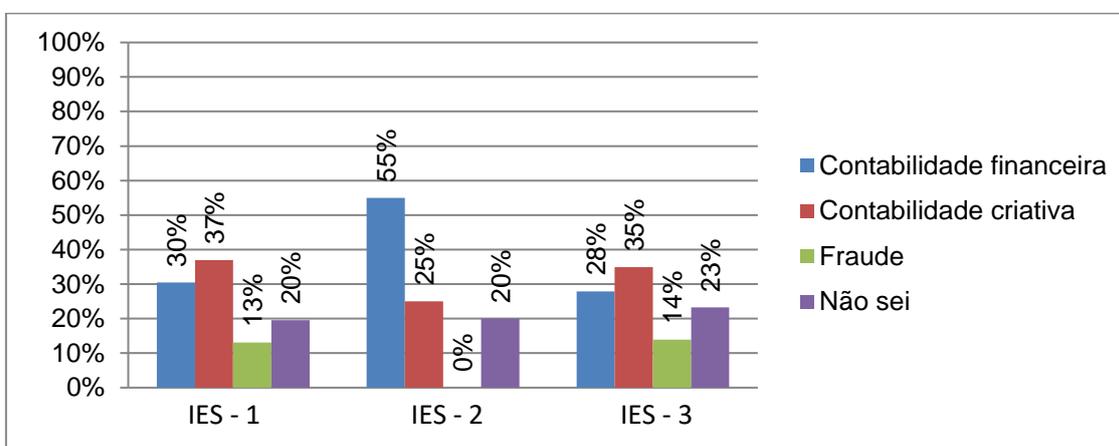


Fonte: Elaborado pelos autores

Percebe - se ainda que os profissionais ficam divididos em suas respostas, sendo que apresentam 22% para fraude e as demais cada uma representa individualmente por 26% das respostas. E comparando à pesquisa de Lemos (2017), se nota que estão em desencontro, pois os inquiridos em Portugal apresentam uma média de 60% das indicando a utilização de contabilidade financeira, enquanto neste estudo a média dos respondentes para a mesma fica em torno de 33%, com relação aos que não souberam responder a questão verifica -se que em média 12% dos inquiridos no estudo de Lemos (2017) defronte a 20% dos respondentes desta pesquisa que assinalaram a opção não sei.

Analisando as respostas dos inquiridos a esta questão, de modo que separada as respostas por instituições (gráfico 25), verifica-se que na Faculdade IES - 2 é onde os docentes e discentes apresentam a maior concordância com a resposta esperada para esta questão, sendo que nas demais instituições os respondentes acreditam ser algum tipo de contabilidade criativa a valorização de um grupo inteiro de ativos.

Gráfico 25 - Adoção de um modelo de custos para valorizar um grupo de ativos fixos tangíveis, separada por IES



Fonte: Elaborado pelos autores

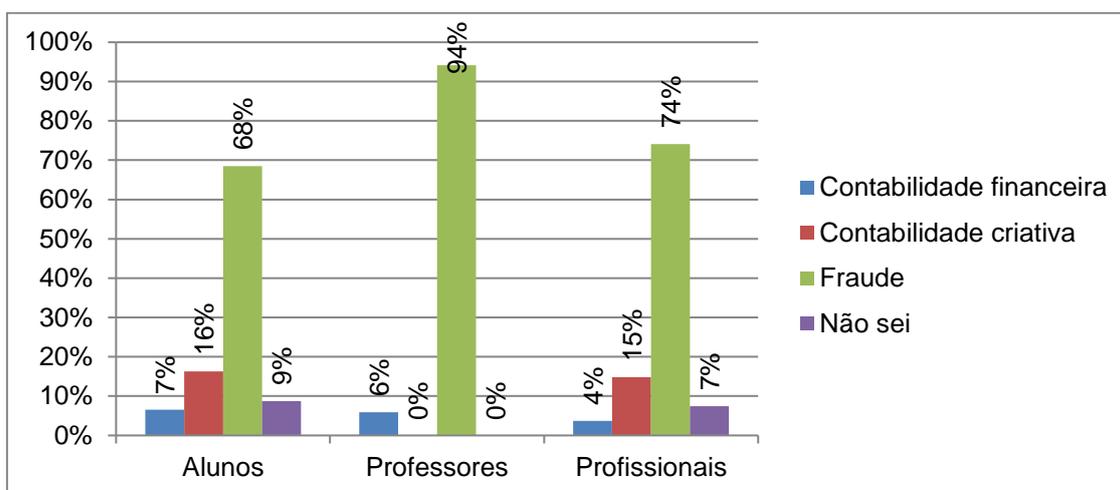
Com relação aos respondentes que alegam não saber a resposta, destaca - se que apenas 2 são docentes, sendo 1 da IES - 1 e outro do IES - 2. Outro fato a se considerar é que dentre os inquiridos que acreditam ser fraude, não há nenhum respondente vinculado a Faculdade IES - 2.

Sobre a questão 14 descrita abaixo salientamos que como apresentado no estudo por Lemos (2017) qual a colocação deste questionamento teve como objetivo

o de tentar representar um ato de fraude, pois contabilizar gastos dos quais não se identifica a origem, é agir em desconformidade com as práticas contábeis que buscam transmitir uma imagem fiel, verdadeira e confiável da entidade.

Questão 14. A empresa Y, contabilizou gastos dos quais não se sabe a sua origem e sem documentos de suporte. Esta prática é considerada:

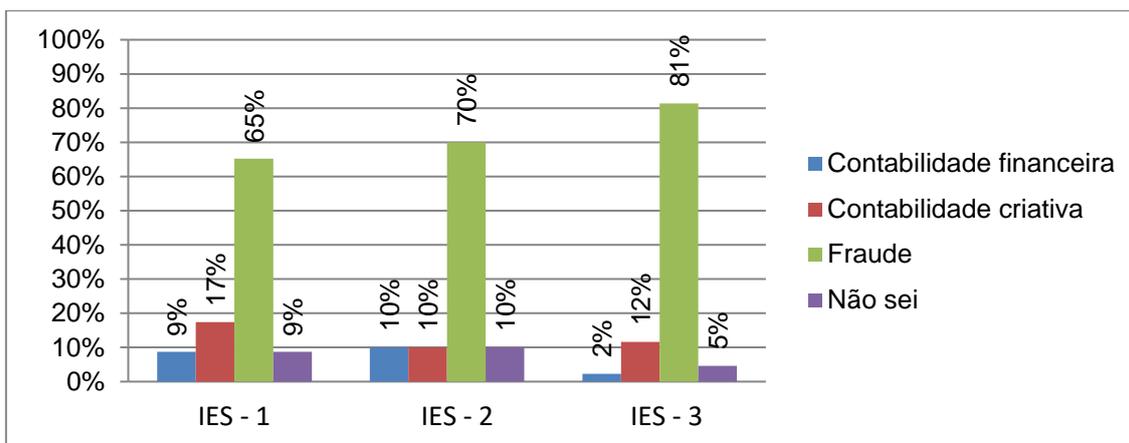
Gráfico 26 - Contabilização de gastos sem suporte e documento de origem



Fonte: Elaborado pelos autores

De uma forma geral percebe-se que as respostas foram praticamente unânimes e corretas (gráfico 26), onde os inquiridos alegam ser uma prática de fraude registrar gastos sem documentos e origem confiável, o que condiz com os resultados da pesquisa de Lemos (2017) apresentada em Portugal onde 65% dos respondentes concordam ser algum tipo de fraude este ato.

Quando separados por instituições percebe-se também uma unanimidade em se considerar a atitude como sendo um ato de fraude, se praticada da maneira descrita na questão, o gráfico 27 demonstra as respostas dos docentes e discentes das três instituições de ensino.

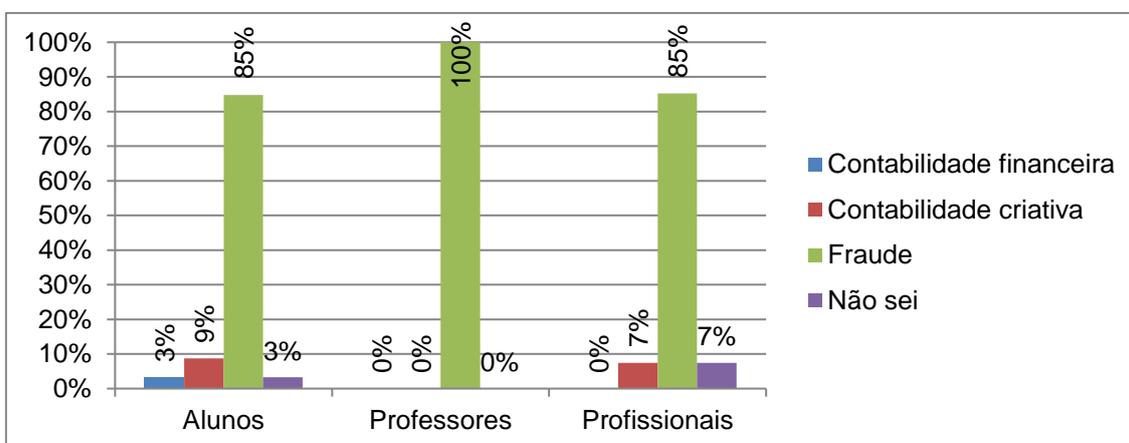
Gráfico 27 - Contabilização de gastos sem suporte e documento de origem, separada por IES

Fonte: Elaborado pelos autores

Partindo para questão 15 ressaltamos que a mesma foi colocada com o intuito idêntico ao da questão anterior, o qual era representar um ato de fraude por parte da entidade, pois não há previsões legais que autorizem esta prática.

E comparando com o estudo de Lemos (2017) que diz que não encontrou diferenças significativas entre os grupos do estudo, onde a grande maioria dos respondentes de cada grupo, cerca de 80%, consideraram esta prática como fraude, o que vai ao encontro com os resultados obtidos nesta pesquisa, apresentados abaixo em resposta a questão:

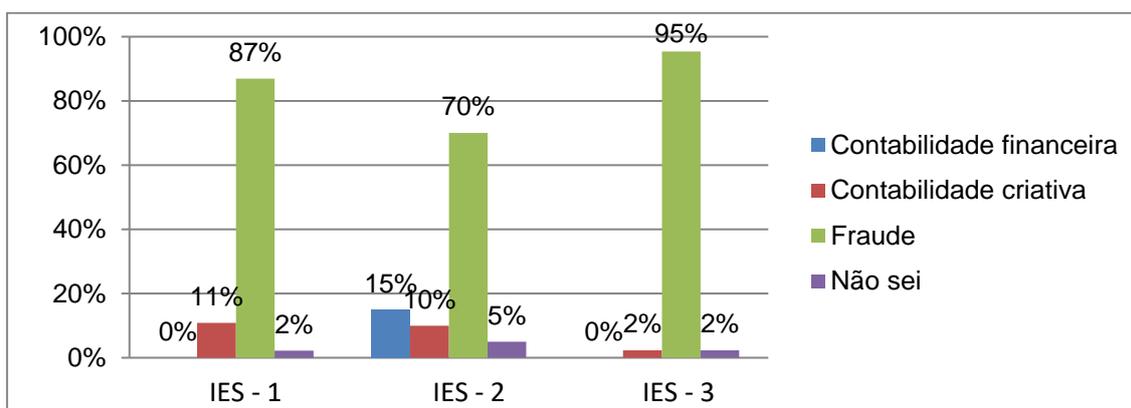
Questão 15. A empresa Y, contabilizou gastos com um número de CNPJ diferente do seu. Esta prática é considerada:

Gráfico 28 - Contabilização de gastos com CNPJ diferente do seu

Fonte: Elaborado pelos autores

Diante do exposto (gráfico 28), novamente não se encontram diferenças nas opiniões, onde mais de 85% dos questionados vêm o registro de gastos com um CNPJ diferente do seu, como uma prática que leva a fraude. e no gráfico 29 nota-se que apenas na Faculdade IES - 2 os respondentes geram uma pequena dúvida sendo entorno de 25% que considerariam como Contabilidade Criativa ou Financeira.

Gráfico 29 - Contabilização de gastos com CNPJ diferente do seu, separada por IES



Fonte: Elaborado pelos autores

Com relação à questão 16 deve - se considerar o disposto no Art. 299. do Regulamento do Imposto de Renda de Renda - Decreto 3000/99 que discorre em seu texto:

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

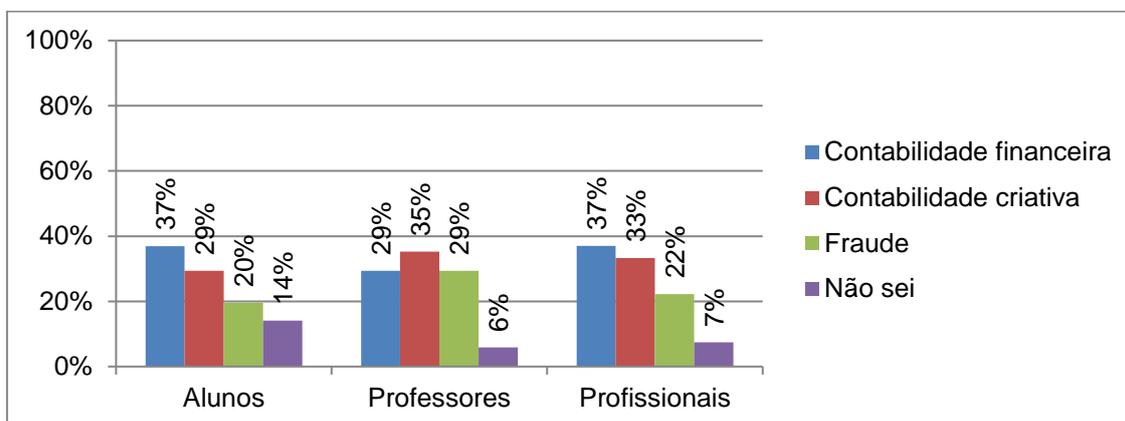
§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Sendo uma despesa necessária para realização de alguma transação da empresa com fornecedores pode se contabilizar, inclusive pode ser dedutível do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre Lucro Líquido. A questão abaixo foi uma das que os grupos apresentaram maior indecisão em qual das alternativas classifica melhor esta prática, que pode ser considerada como Contabilidade criativa ou financeira.

Questão 16. A empresa Y, paga viagens a fornecedores, e contabiliza este gasto, como despesas de representação. Esta prática é considerada:

Gráfico 30 - Pagamento de viagens a fornecedores contabilizados como despesas de representação

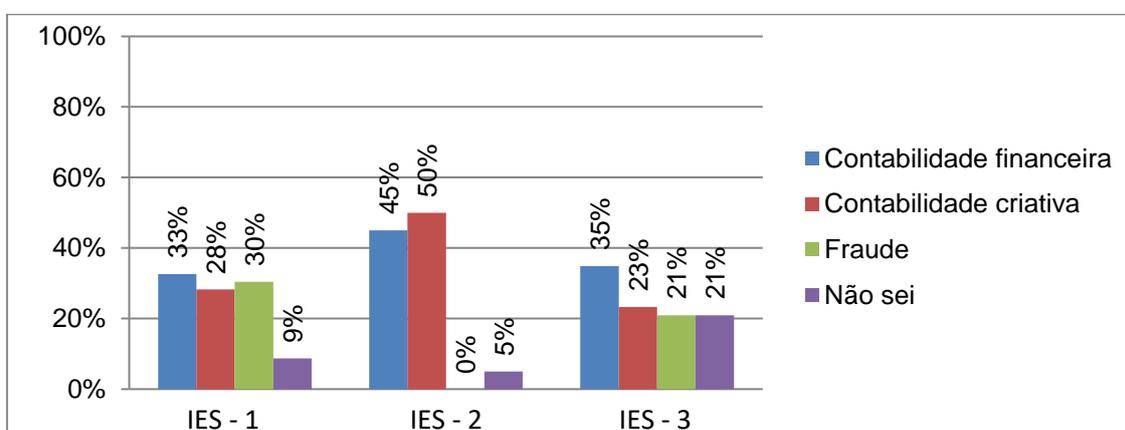


Fonte: Elaborado pelos autores

Aparentemente no gráfico 30, os inquiridos parecem ser da mesma opinião, pois à exceção dos professores que afirmaram em 35% tratar-se de uso de contabilidade criativa, os acadêmicos e profissionais apresentam as maiores porcentagens de respostas acreditando ser um meio de Contabilidade Financeira, representados 37% em cada grupo. Ressalta - se que aproximadamente 24% dos respondentes acreditam ser algum tipo de fraude esses registros.

Quando separados os respondentes por instituições, como apresentado no gráfico 31 verifica - se que:

Gráfico 31 - Pagamento de viagens a fornecedores contabilizados como despesas de representação, separada por i



Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme o gráfico 31 onde os alunos do IES - 2 consideram a contabilização de pagamento de viagens a fornecedores como despesas, como uma prática de contabilidade financeira ou criativa, nem se quer algum respondente desta instituição considerou como fraude, já os questionados da IES - 3 e da IES - 1 ficam divididos qual a forma correta de se classificar este tipo de prática

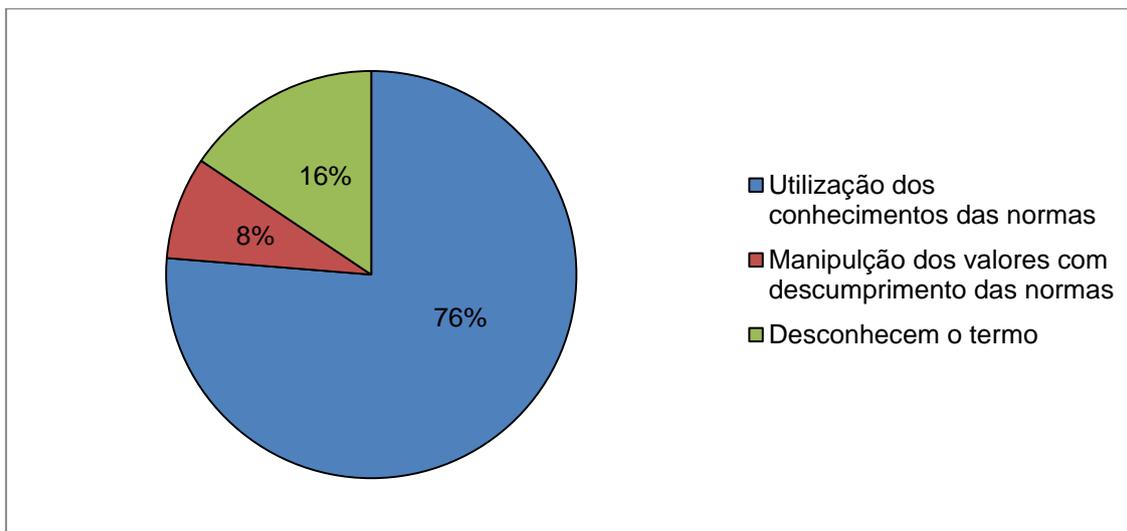
4.4 ANÁLISE GERAL DAS QUESTÕES

Neste tópico serão abordadas as principais questões do bloco I relacionadas á contabilidade criativa, com as respostas dos inquirido apresentadas de forma agrupada, bem como as questões práticas apresentadas no bloco II, serão expostas de uma forma geral, mas com as questões agrupadas de acordo com as respostas consideradas corretas.

Apresentando os resultados desta maneira, consegue - se observar as respostas da amostra em geral, permitindo assim uma melhor visualização do posicionamento dos respondentes em relação a contabilidade criativa, tanto em sua forma teórica quanto em sua utilização prática.

4.4.1 Principais questões sobre o termo da contabilidade criativa

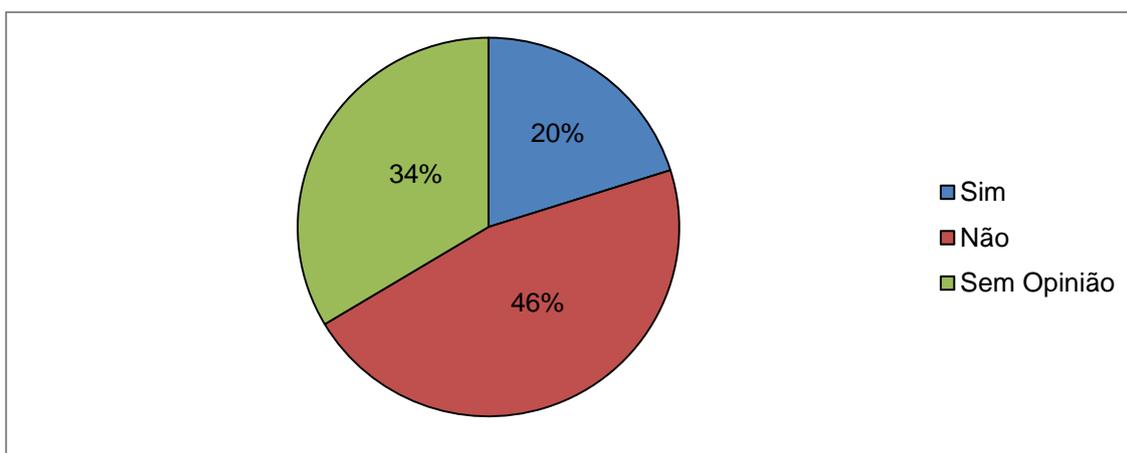
Considerando as questões 4 e 5 que buscam verificar a melhor definição para o termo da contabilidade criativa e se os respondentes já se utilizaram da prática da contabilidade criativa, observa - se as seguintes respostas no gráfico 32:

Gráfico 32 - Melhor definição a cerca da contabilidade criativa

Fonte:Elaborado pelos autores

Conforme o apresentado no gráfico 32 os respondentes acreditam ser a melhor definição para o termo contabilidade criativa o descrito na questão 5 do bloco I do questionário em anexo, que define a como, utilização dos conhecimentos das normas contábeis para manipulação dos valores das demonstrações financeiras.

Adiante quando questionados quanto a recorrer às práticas de contabilidade criativa, verifica se no gráfico 33 as respostas dos inquiridos:

Gráfico 33 - Utilização da prática de contabilidade criativa

Fonte:Elaborado pelos autores

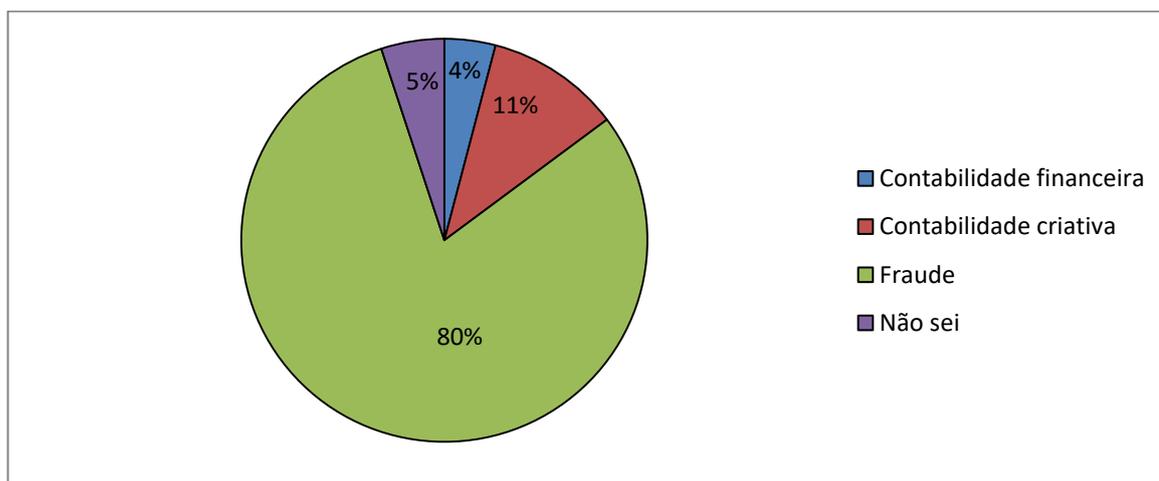
Com relação a praticar a contabilidade criativa em suas vidas cotidianas, quase metade dos respondentes afirmam que nunca se utilizaram de tais práticas,

em confronto de apenas 20% que demonstram ter se utilizado da contabilidade criativa em algum momento de sua vida.

4.4.2 Questões Práticas de acordo com respostas consideradas corretas

Quando expostos a situações que caracterizam um ato de fraude (gráfico 34), e com uma menor subjetividade, não se apresentam diferenças significativas entre os respondentes e até mesmo dentro do próprio grupo de investigados.

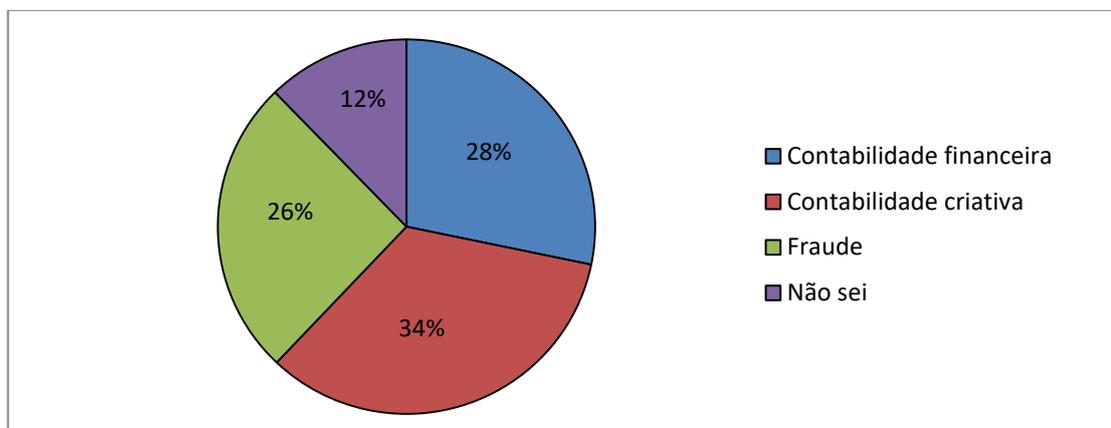
Gráfico 34 - Questões 14 e 15 práticas consideradas como fraudes



Fonte:Elaborado pelos autores

Já quando questionados com relação a práticas que podem ser consideradas tanto como contabilidade financeira quanto criativa os respondentes apresentam as opiniões mostradas no gráfico 35:

Gráfico 35 - Questões 9 e 16 práticas consideradas tanto como contabilidade criativa quanto contabilidade financeira.

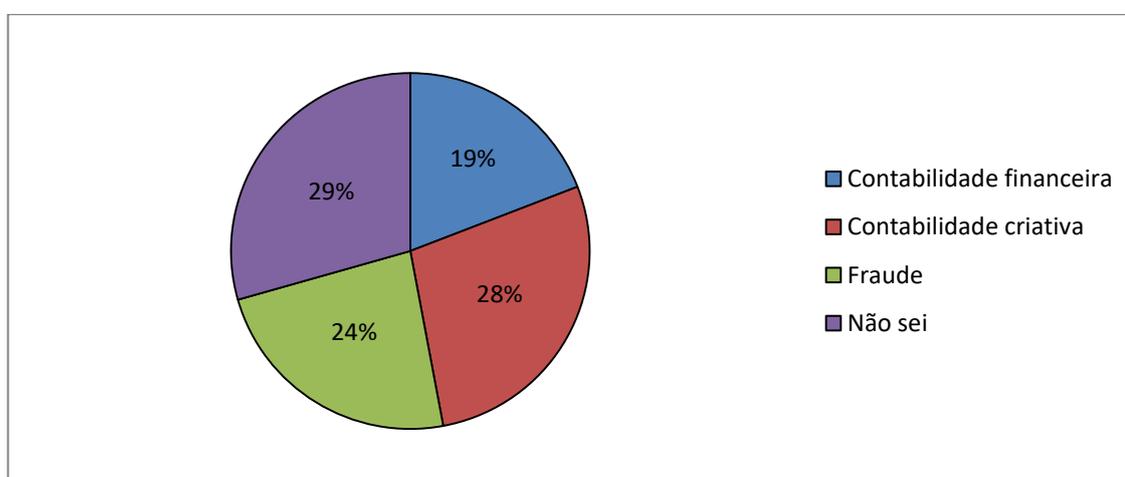


Fonte:Elaborado pelos autores

Como pode - se observar no gráfico 35, os respondentes não conseguiram demonstrar um consenso de qual a melhor maneira de se classificar as práticas descritas nas questões 9 e 16, onde que a maior porcentagem de respostas foi contabilidade criativa (34%) e a menor representação do posicionamento dos respondentes foi o dos que não souberam definir uma resposta para a questão.O que se justifica pela dificuldade em encontrar uma definição da contabilidade criativa devido a sua grande margem á subjetividade.

Agora quando questionados em uma situação que caracteriza o uso da contabilidade criativa, os respondentes apresentaram o posicionamento conforme apresentado no gráfico 36:

Gráfico 36 - Questão 11 prática considerada como contabilidade criativa.

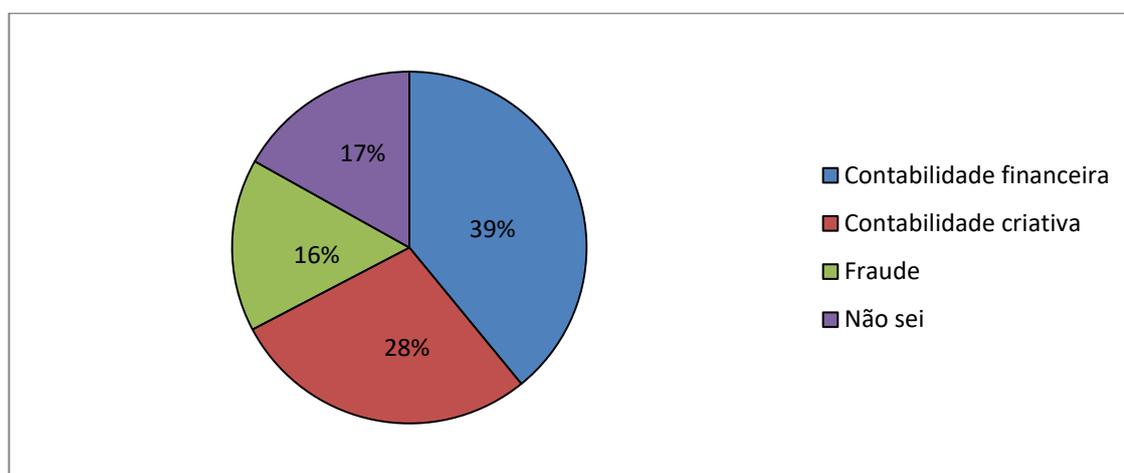


Fonte:Elaborado pelos autores

Neste ponto percebe - se a grande dificuldade em classificar uma prática de contabilidade criativa, pois os respondentes demonstraram entre todas as questões total indecisão quanto a melhor forma de definir a falta de uma constituição de provisão, onde 52% dos inquiridos classificaram á como contabilidade criativa ou fraude e uma percentagem expressiva (29%) não souberam responder a questão.

E por fim, quando apresentadas questões 10, 12 e 13 que são consideradas utilização da contabilidade financeira, os respondentes apresentaram as seguintes percentagens de respostas demonstradas no gráfico 37.

Gráfico 37 - Questões 10, 12 e 13 práticas consideradas como contabilidade financeira.



Fonte:Elaborado pelos autores

Desta forma se nota que 44% dos respondentes classificam como utilização de outra pratica (contabilidade criativa ou Fraude), e 39% consideraram como uma prática de contabilidade financeira, o que esta de acordo com esta pesquisa e com o estudo de lemos (2017) feito em Portugal.

Ressaltando que, entretanto, e uma vez que estamos a analisar uma perspectiva estritamente contábil, podemos considerar que as respostas variam de uma questão para outra, dependendo da análise subjetiva feita pelos respondentes.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Concordando com o que Lemos (2017) cita em seu estudo considera - se que a Contabilidade Criativa, é um tema uma tanto quanto novo, tem ainda muito espaço para se fazer uma investigação onde há poucos estudos efetuados sobre esta prática. Contudo as pesquisas de vários autores buscam relacionar as definições de contabilidade criativa com sua interpretação diante das delimitações legais e normativas, buscando identificar se sua prática tem caráter de fraude ou não.

Diante destes estudos de outros autores, quanto à revisão da literatura, identificou se que não há um posicionamento único sobre a definição de contabilidade criativa, pois como apresentado por Oliveira e Souza, (2013), existe mais de uma forma de interpretar a contabilidade criativa, sendo que uma delas considera como estratégia contábil praticada por pessoas com um nível elevado de conhecimento das normas contábeis o que permite em certos casos utilizar se de gerenciamento de resultados. O outro aspecto de interpretação considera como uma manipulação das demonstrações financeiras com a finalidade de transformar os dados contábeis de maneira que sejam favoráveis a seus usuários internos e externos.

O que se comprova com a revisão de literatura é que o tema “Contabilidade Criativa” apesar de complexo apresenta certa necessidade de um estudo mais aprofundado acerca do tema, devido aos grandes escândalos que aconteceram recentemente no Brasil.

Em nosso estudo as respostas não se apresentaram unânimes quanto a interpretação dos grupos respondentes (alunos, docentes e profissionais da contabilidade) o que esta de acordo com as variadas interpretações expostas na revisão bibliográfica, que expressam definições de autores que não trazem um consenso quanto a suas opiniões.

O questionário aplicado com perguntas fechadas conseguiu demonstrar o conhecimento a cerca da contabilidade criativa pelos grupos pesquisados. Para mais, também foi evidenciado que os respondentes em questão não apresentam um consenso sobre o tema proposto, o que ajuda a justificar o fato de não haver uma

definição correta que caracterize o uso da contabilidade criativa. Nesse sentido apresentamos a opinião dos examinados frente às questões.

No que diz respeito às questões de contabilidade, apresentadas no bloco I do questionário, quando questionados sobre a função da contabilidade, as respostas para a classificação da função com maior importância para a contabilidade, em que os 3 grupos escolheram “transmitir uma imagem fiel e verdadeira” como a função mais importante da contabilidade, já quando se referem em qual a função menos importante da contabilidade os grupos respondentes são bastante divergentes, ainda que de forma não tão significativa consideram como menos importante controlar o patrimônio.

Agora quanto à harmonização das contas contábeis cerca de 90% dos inquiridos acreditam ser importante realizar a uniformidade das normas, outro ponto interessante é que mais de 60% consideram que as normas contábeis apresentam uma ampla interpretação do seu conteúdo o que as torna propícias a subjetividade, o que de certa forma faz com que se trate com desconfiança as contas apresentadas no Brasil, o que vai de encontro as respostas da questão 6, que entorno de 70% dos inquiridos não confiam nas contas apresentadas no País.

Face a melhor definição da contabilidade criativa e às questões éticas, verifica-se que os três grupos em questão concordam que a contabilidade pode ser a utilização dos conhecimentos das normas contábeis para manipulação dos valores das demonstrações financeiras, e quanto ao posicionamento ético apesar de não ser em sua maioria os grupos acreditam que a contabilidade criativa fere os princípios éticos da profissão, contudo, é importante ressaltar que 29% dos professores discordam desta afirmação. Desta maneira as respostas agem em concordância com a possibilidade de aceitar um emprego onde as práticas de contabilidade fossem incentivadas, de forma que os acadêmicos (41%) e professores (76%) em sua maioria não aceitariam uma proposta de emprego nestas condições, apesar de os estudantes (30%) não concordarem e nem discordarem desta proposta, já os profissionais em sua maioria cerca de 44% não concordam e nem discordam em aceitar uma proposta de emprego com práticas de contabilidade criativa sendo incentivadas.

Agora quando analisado com enfoque nas questões práticas, as opiniões tanto divergem quanto concordam com algumas situações apresentadas, nas

questões de contabilidade financeira, criativa e de fraude, as quais são passíveis de uma interpretação subjetiva, ainda que muitas respostas não apresentem um consenso, encontramos semelhanças entre os respondentes quando questionados com atitudes fraudulentas respectivamente nas questões 14 e 15, as quais demonstram que cerca de 80% acreditam ser fraude contabilizar gastos de onde não se sabe a origem ou com um CNPJ diferente do seu, o que está de acordo com nossa pesquisa e com o estudo de Lemos (2017).

Já quando expostos a situações que caracterizam contabilidade financeira tanto quanto contabilidade criativa, respectivamente nas questões 9 e 16, percebe-se que não houve consenso em como definir a utilização desta prática por parte dos respondentes, onde os professores consideraram que poderia ser tanto contabilidade financeira (32%) quanto fraude (32%), já para os acadêmicos (63%) e profissionais (53%) pode ser contabilidade criativa ou contabilidade financeira, se aproximando mais das respostas consideradas como corretas, o que se justifica pela dificuldade em encontrar uma definição da contabilidade criativa devido a sua grande margem a subjetividade.

Com relação à questão 11 onde não realizar uma provisão de mora de créditos de clientes pode ser considerada contabilidade criativa, verificam-se divergências nas respostas dos grupos em questão onde os profissionais em sua maioria (41%) consideraram um ato de fraude os alunos (35%) não souberam responder esta prática, já os profissionais se dividem com relação ao assunto onde variam de 19% considerando contabilidade financeira à 30% julgando ser uma prática de fraude

E por fim, as questões 10, 12 e 13 que são consideradas como utilização da contabilidade financeira, apresentam por parte dos respondentes onde entorno de 40% acreditam que estas práticas das questões mencionadas sejam permitidas pelas normas e são consideradas como contabilidade financeira, em sua minoria 16% acreditam ser fraude e 17% não souberam definir a resposta que melhor se adequava.

Sendo assim de uma forma geral, conclui-se que o conhecimento apresentado no referencial teórico a cerca do posicionamento de diversos autores sobre a contabilidade criativa, vão de encontro a muitas das respostas dos questionários aplicados nesta pesquisa.

Consideramos ainda que este estudo é de importante contribuição para desenvolvimento de novas pesquisas sobre o tema e também para instigar os possíveis leitores a se aprofundarem as diversas abordagens de autores sobre tema “contabilidade criativa”.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Jane O., **Ética na Contabilidade**. Monografia para conclusão de curso, Centro Universitário de Brasília – UNICEUB, Brasília, Junho 2005.

AGOSTINI, Elis C., **Contabilidade Criativa: Um Estudo Sobre as Formas de Manipulação de Demonstrações Contábeis Utilizadas pelas Empresas**. Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade de Passo Fundo, Sarandi – RS, 2014.

ARRUDA, Giovana S.; MADRUGA, Sergio R.; JUNIOR, Ney I. F., **A governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria**, Rev. Adm. UFSM, SantaMaria, v. I, n. 1, p. 71-84, jan./abr. 2008.

BORGES, Erivan; MEDEIROS, Carlos.; **Comprometimento e Ética Profissional: Um Estudo de Suas Relações Juntos aos Contabilistas**. Revista de Contabilidade e Finanças, USP – SP, n. 44, p. 60-71, Maio/Agosto 2007.

BORGES, M. d., & MARTINS, V. F., **Existem Práticas de Contabilidade Criativa na Petrobras? Uma análise de conteúdo nos principais meios de comunicação**. Revista de Administração de Roraima, v. 5, n. 1, p. 62-89, jan./jun. 2015.

BRITO, V. M., & MIRANDA, C. C., **A Auditoria Independente como Ferramenta para a Identificação da Contabilidade Criativa**, XIII Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e IX Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba, pp. 1 – 5, 5 a 11 de Outubro de 2009.

COELHO, Arthur N. B.; LIMA, Nilton C., ETAL. **A Responsabilidade da Auditoria Externa na Fraude Contábil do Banco Panamericano**, Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade, v. 3, n. 7, p. 53-70, 2015.

CORRÊA, Denise V.; FERREIRA, Clemilda R., **Uma Breve Reflexão sobre a Importância da Ética na Profissão Contábil**. Revista Contemporânea de Contabilidade, UFSC – SC, ano 02, v. 01, jan./jun. 2005.

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

CUPERTINO, C. M., **Earnings Management: Estudo de Caso do Banco Nacional**. Revista contabilidade e finanças - USP vol.17 n. 41, p. 110-120, 2006.

DIAS, Alessandra G. G., CUNHA, José H. C., SALES, Isabel C. H. e BEZERRA, Pedro C. S., **Contabilidade Criativa, Ética e Gerenciamento de Resultados: Auditoria versus Academia**, Revista Administração em Diálogo, Vol.18, n.1, Jan/Fev/Mar/Abr 2016, p.133-151.

ERFURTH, A. E., & BEZERRA, F. A. **Gerenciamento de Resultados nos Diferentes Níveis de Governança Corporativa**. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, v. 10, n. 1, p. 32 – 42, jan./mar. 2013.

FARIA, Juliano A., OLIVEIRA, Marnyelle C. P. e LOPES, Laerson M. S., **Contabilidade com Criatividade ou Contabilidade sem Confiabilidade? O Papel do Contador de Micro e Pequenas Empresas no Gerenciamento de Resultados**, XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013.

FONSECA, Regina C. V., **Metodologia do trabalho científico** / Regina Célia Veiga da Fonseca. - 1. ed., rev. -Curitiba, PR : IESDE Brasil, 2012.

GIL, A. C., **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2008.

GOMES, Antônio P. M., **Características da Governança Corporativa como Estímulo à Gestão Fiscal**, R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, v. 27, n. 71, p. 149-168, mai./jun./jul./ago. 2016

GOMES, T. C., **Fraude: – O caso dos “earnings management”**. PORTO, PORTUGAL: Repositório Aberto da Universidade do Porto, 2014.
<http://www.ibgc.org.br/index.php/governanca/governanca-corporativa> Acessado em 01 de maio de 2017

JENSEN, Michael C. & MECKLING, William H. **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs of and ownership structure**. Journal of Financial Economics. Rochester, 3, p. 305-360, December 1976.

KRAEMER, Maria E. P.; **Contabilidade Criativa Maquiando as Demonstrações Contábeis**. 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro, Agosto 2004.

LANZANA, Ana P., **Relação entre Disclosure e Governança Corporativa das Empresas Brasileiras**, Universidade de São Paulo, São Paulo, p. 39-40, 2004.

LEMOS, André A. S., **A Contabilidade Criativa: Uma análise sobre o seu conhecimento em diferentes perspectivas: o aluno, o professor e o profissional**. Dissertação (mestrado) – Instituto Politécnico de Setúbal, Setúbal, 2017.

MARCONI, M. D., & LAKATOS, E. M., **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: EDITORA ATLAS S.A, 2003.

MATSUMOTO, A. S., & PARREIRA, E. M., **Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências**. Revista Contabilidade, UnB Contábil – UnB, Brasília, vol. 10, n. 1, p. 141 – 157, jan./jun. 2007.

NARDI, Paula C. C.; NAKAO, Silvio H.; **Gerenciamento de Resultados e a Relação com o Custo da Dívida das Empresas Brasileiras Abertas**. Revista de Contabilidade e Finanças, USP – SP, v. 20, n. 50, p. 77-100, Set./Dez. 2009.

OLIVEIRA, J. S., & SOUZA, R. F., **Contabilidade Criativa e a Ética Profissional**. Revista Científica da Ajes, v. 4, n. 8, 2013.

OLIVEIRA, M. C., RIBEIRO, M. D., SAMPAIO, M. S., & CARVALHO, F. A., **Os efeitos da adoção dos conceitos e das práticas de Governança Corporativa na Transparência das Informações Evidenciadas por Empresas Brasileiras do Setor de Papel e Celulose**. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade 4, São Paulo, 2004.

PAULO Edilson, **Manipulação das Informações Contábeis: Uma Análise Teórica e Empírica Sobre os Modelos Operacionais de Detecção de Gerenciamento de Resultados**, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, USP - SP, 2007.

PICCOLI, Pedro G. R; SOUZA, Alceu; SILVA, Wesley V., **As práticas de governança corporativa diminuem o gerenciamento de resultados? Evidências a partir da aversão na divulgação de prejuízos e de queda nos lucros**, Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 11, n. 22, p. 141-162, 2014.

RAMALHO, T. C., **Contabilidade Criativa – A Percepção dos Técnicos Oficiais de Contas**. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa – ISCAL, Portugal, 2015.

RODRIGUES, A., **Gerenciamento dos Resultados Contábeis Através de Receitas e Despesas Não-operacionais: Estudo Empírico das Companhias Nível 1 - BOVESPA**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Vol. 2, No 1 , 5-18, 2007.

SAITO, Richard; SILVEIRA, Alexandre D. M., **Governança Corporativa: Custos de Agência e Estrutura de Propriedade**, Revista de Administração de Empresas, Vol. 48, núm. 2, p. 79-82, 2008.

SANTANA, Alex F. B., **Gerenciamento de Resultados e Remuneração dos Executivos nas Companhias Latino - Americans**, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2008.

SANTOS, A.; GRATERON, I.R.G. **Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores**, Revista Contabilidade e Finanças, USP, vol. 14 no. 32, p. 7-22, 2003.

SANTOS, Alexandre C.; SCARPIN, Jorge E. **Gerenciamento de Resultados: análise de sua incidência em empresas mais admiradas do Brasil**, Revista de Estudos Contábeis, LONDRINA, V. 2, N. 3, P. 14-33, JUL./DEZ. 2011.

SANTOS, Ariovaldo; PAULO, Edilson, **Diferimento das Perdas Cambiais como Instrumento de Gerenciamento de Resultados**, BBR - Brazilian Business Review, Vitória - ES, Vol. 3, nº 1, p. 15-31, 2006

SANTOS, Luciana M., JESUS, Maria L., **Importância da Ética na Formação do Profissional de Contabilidade**. Conselho Regional de Contabilidade do RJ, Nov./Jan. 2002.

SANTOS, Suellen A. M; OYOS, Thalytta A. C. M; SANTOS, Cleston A.; PINTO, Valéria P. S., **A Responsabilidade do Contador nas Práticas da Contabilidade Criativa**. Revista Científica Semana Acadêmica, ISSN 2236-6717, Nov./2014.

SEQUEIRA, M. D., *Contabilidade Criativa x Contador Criativo*, 2010.

SILVA, K. L., OLIVEIRA, M. C., De, M. M., & ARAÚJO, O. C., **A Implementação dos Controles Internos e do Comitê de Auditoria Segundo a Lei SOX: O Caso Petrobras**. Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 20, n. 3 , 39-63, 2009.

SILVA, R. M., & SANTOS, G. C., **Contabilidade Criativa: Brechas nas Normas Contábeis ou Fraude Contábil? Uma Análise das Maiores Fraudes Mundiais**. Revista Auditoria, Governança e Contabilidade v.4, n.13 , 144 – 161, 2016.

SOUZA, JOSÉ C.; SCARPIN, JORGE E., **Fraudes Contábeis: As respostas da contabilidade nos EUA e na Europa**, Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2006.

SOUSA, W. D., SANTOS, W. R., NASCIMENTO, J. C., & REIS, J. D., **Contabilidade Criativa versus Fraude Contábil: Um Estudo Empírico com Profissionais da Contabilidade**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 215 p. 13-29, 2014.

VIEIRA, A. P., & MENDES, A. G. **Governança Corporativa: Uma Análise de Sua Evolução e Impactos no Mercado de Capitais Brasileiro**. Revista do BNDS, Rio de Janeiro, v. 11, n. 22 , 103-122, 2004.

ANEXO A - Questionário de Pesquisa

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA COLETA DE DADOS PARA REALIZAÇÃO DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO.

Somos acadêmicos de ciências Contábeis na IES - 3 Câmpus Pato Branco, estamos realizando uma pesquisa orientada pela MSc. Luciane Dagostini, com objetivo de, verificar o conhecimento acerca da Contabilidade Criativa sob as percepções de acadêmicos, professores e profissionais da contabilidade, e agradecemos sua colaboração no preenchimento do questionário.

BLOCO 1 – QUESTÕES DE CONTABILIDADE

Para responder à questão seguinte, siga a valorização abaixo:

1 - O Mais Importante; 2 - Muito Importante; 3 - Importante; 4 - Relativamente Importante; 5 - O Menos Importante.

01. De acordo com a valorização acima, defina no seu entendimento, qual as principais funções da contabilidade?

	1	2	3	4	5
Transmitir uma imagem fiel e verdadeira					
Ferramenta de gestão					
Informar os usuários externos					
Registrar as operações da empresa					
Controlar o patrimônio					

02. Considera importante o esforço realizado no sentido de aumentar a harmonização contábil?

() Sim () Não () Sem opinião

03. Considera que as Normas Contábeis, permitem uma interpretação ampla do seu conteúdo?

() Sim () Não () Sem opinião

04. Entre as opções abaixo, indique para si, a que melhor define a Contabilidade Criativa. (Ramalho, 2015)

() Utilização dos conhecimentos das normas contábeis para manipulação dos valores das demonstrações financeiras.

() Manipulação dos valores das demonstrações financeiras com descumprimento das normas contábeis.

() Desconheço o termo.

DEFINIÇÕES

Para responder às próximas questões, considere as seguintes definições:

- **Contabilidade Financeira:** "A contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, análise, e a interpretação desses fatos com o fim de oferecer informações e orientações – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial" (Franco, 1997 p.21)
- **Contabilidade Criativa:** "Maquiagem da realidade patrimonial de uma entidade, decorrente da manipulação dos dados contábeis de forma intencional para se apresentar a imagem desejada pelos gestores da informação contábil." (Kraemer, 2005)
- **Fraude:** "Forma de ocultação intencional dos desvios dos recursos de uma empresa em benefício dos agentes aos quais os sócios confiaram a gestão daqueles recursos, ou mesmo dos simples empregados." (Oliveira, 2015)

05. Já alguma vez recorreu à prática da Contabilidade Criativa?

Sim Não Sem opinião

06. De uma forma geral, confia nas contas apresentadas pelas empresas no Brasil?

Sim Não Sem opinião

QUESTÕES DE MORAL ÉTICA

07. As práticas de contabilidade criativa comprometem os princípios éticos da profissão. (Ramalho, 2015)

Discordo totalmente Discordo Não discordo nem concordo

Concordo Concordo totalmente

08. Aceitaria uma proposta de trabalho onde práticas de contabilidade criativa fossem incentivadas. (Ramalho, 2015)

Discordo totalmente Discordo Não discordo nem concordo

Concordo Concordo totalmente

BLOCO 2 – QUESTÕES PRÁTICAS

09. A empresa Y adquiriu recentemente um veículo novo para entrega de mercadorias. Para contabilização das depreciações do referido veículo, considerou como vida útil do mesmo, 2 anos. Esta prática é considerada:

Contabilidade Financeira Contabilidade Criativa Fraude Não sei

10. A empresa Y, por achar mais adequado à realidade, alterou o controle de estoque de um produto no decorrer do ano, de custo médio ponderado(CMP), para primeiro que entra primeiro que sai (PEPS). Esta prática é considerada:

Contabilidade Financeira Contabilidade Criativa Fraude Não sei

11. A empresa Y, tem em mora, créditos de clientes há 2 anos, para os quais não tem constituído nenhuma provisão. Esta prática é considerada:

Contabilidade Financeira Contabilidade Criativa Fraude Não sei

12. A empresa Y, para valorização dos seus inventários, adotou o custo médio ponderado (CMP). Esta prática é considerada:

Contabilidade Financeira Contabilidade Criativa Fraude Não sei

13. A empresa Y, adotou o modelo do custo para valorizar um grupo inteiro de ativos fixos tangíveis. Esta prática é considerada:

Contabilidade Financeira Contabilidade Criativa Fraude Não sei

14. A empresa Y, contabilizou gastos dos quais não se sabe a sua origem e sem documentos de suporte. Esta prática é considerada:

Contabilidade Financeira Contabilidade Criativa Fraude Não sei

15. A empresa Y, contabilizou gastos com um número de CNPJ diferente do seu. Esta prática é considerada:

Contabilidade Financeira Contabilidade Criativa Fraude Não sei

16. A empresa Y, paga viagens a fornecedores, e contabiliza este gasto, como despesas de representação. Esta prática é considerada:

Contabilidade Financeira Contabilidade Criativa Fraude Não sei

BLOCO 3 – CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE

17. Gênero.

Masculino Feminino

18. Faixa Etária.

< 30 anos 30 a 40 anos 40 a 50 anos > 50 anos

19. Formação.

Ensino Médio Graduação (cursando) Graduação (completa) Pós-Graduação Mestrado Doutorado

20. Freqüenta atualmente alguma especialização na área da Contabilidade?

Sim Não

21. Atualmente, qual é a sua relação com a contabilidade? (pode selecionar mais que uma opção)

Estudante Docente Profissional Nenhuma

22. Enquanto estudante, qual foi/é a sua área de formação (ainda que por terminar)?

Contabilidade e Finanças; Contabilidade; Finanças; Gestão; Economia; Direito; Outra _____;

23. No caso de ser docente de contabilidade, há quanto tempo leciona?

Não aplicável < 6 anos 6 a 10 anos 11 a 15 anos 16 a 20 anos 21 a 30 anos > 30 anos

24. Caso exerça uma profissão em contabilidade, diferente de docente, indique há quanto tempo exerce.

Não aplicável < 6 anos 6 a 10 anos 11 a 15 anos 16 a 20 anos 21 a 30 anos > 30 anos

25. É contador registrado no CRC?

Sim Não

APÊNDICE A - Tabela de Respostas

Tabela do Bloco III - Respostas da Caracterização

Respostas do Bloco III - Caracterização							
	Alunos			Professores			Profissionais
Gênero	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Masculino	13	2	17	3	4	3	11
Feminino	28	14	18	2	0	5	16
Faixa Etária	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
< 30 anos	38	15	31	2	1	2	11
30 a 40 anos	3	1	4	1	3	2	8
40 a 50 anos	0	0	0	1	0	4	6
> 50 anos	0	0	0	1	0	0	2
Formação	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Ensino Médio	0	0	7	0	0	0	0
Graduação Cursando	39	14	28	0	0	0	0
Graduação Completa	2	1	0	0	1	0	14
Pós - Graduação	0	1	0	3	3	0	11
Mestrado	0	0	0	2	0	5	2
Doutorado	0	0	0	0	0	3	0
Frequenta atualmente alguma especialização na área da Contabilidade?	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Frequenta	12	2	30	3	0	5	9
Não Frequenta	29	14	5	2	4	3	18
Relação com a Contabilidade	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Estudante	38	11	28	0	1	0	1
Docente	0	0	0	4	3	7	0
Profissional	6	5	16	3	3	4	24
Nenhuma	1	0	0	0	0	0	2
Área de Estudo	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade e Finanças	3	1	2	3	1	2	6
Contabilidade	35	12	30	3	3	6	18
Finanças	0	2	1	0	0	0	0
Gestão	2	1	2	1	0	0	1
Economia	0	0	0	0	0	0	0
Direito	0	0	0	0	0	0	0
Outra	1	0	0	0	1	1	2

Respostas do Bloco III - Caracterização							
	Alunos			Professores			Profissionais
Anos de Ensino	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
< 6 anos	0	0	0	3	3	3	1
6 a 10 anos	0	0	0	0	1	2	0
11 a 15 anos	0	0	0	1	0	0	0
16 a 20 anos	0	0	0	1	0	2	1
21 a 30 anos	0	0	0	0	0	1	0
> 30 anos	0	0	0	0	0	0	0
Anos de Experiência da Profissão	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Não aplicável	31	13	18	1	1	5	3
< 6 anos	8	1	17	1	2	1	8
6 a 10 anos	0	2	0	1	0	0	4
11 a 15 anos	1	0	0	1	1	1	3
16 a 20 anos	0	0	0	1	0	0	3
21 a 30 anos	0	0	0	0	0	1	5
> 30 anos	0	0	0	0	0	0	1
É Contador Certificado?	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Sim	0	0	0	5	3	8	13
não	40	16	35	0	1	0	14

Tabela do Bloco I - Respostas das Questões de Contabilidade e Ética

Respostas do Bloco I - Contabilidade e Ética							
	Alunos			Professores			Profissionais
Questão 2	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Sim	37	16	31	5	3	8	24
Não	0	0	1	0	1	0	0
Sem opinião	4	0	3	0	0	0	3
Questão 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Sim	30	11	17	5	4	6	17
Não	8	4	14	0	0	2	7
Sem opinião	3	1	4	0	0	0	3

Respostas do Bloco I - Contabilidade e Ética							
	Alunos			Professores			Profissionais
Questão 4	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Utilização dos conhecimentos das normas contábeis para manipulação dos valores	31	12	27	4	3	6	20
Manipulação dos valores das demonstrações financeiras com descumprimento das normas contábeis	4	2	3	0	0	1	1
Desconheço o termo	6	1	5	1	1	1	6
Questão 5	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Sim	7	1	4	2	1	4	8
Não	16	9	16	3	2	3	13
Sem opinião	16	6	15	0	1	1	6
Questão 6	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Sim	3	5	5	0	0	6	3
Não	30	9	26	5	4	2	21
Sem opinião	7	2	4	0	0	0	3
Questão 7	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Discordo Totalmente	1	1	1	1	0	0	0
Discordo	4	1	4	2	0	2	3
Não discordo nem concordo	15	4	8	0	0	1	5
Concordo	13	6	17	1	3	4	15
Concordo totalmente	8	4	5	1	1	1	4
Questão 8	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Discordo Totalmente	8	4	3	1	4	2	4
Discordo	9	6	8	2	0	4	7
Não discordo nem concordo	11	3	14	1	0	1	12
Concordo	10	3	7	1	0	1	4
Concordo totalmente	3	0	3	0	0	0	0

Tabela do Bloco II - Respostas das Questões Práticas

Respostas do Bloco II - Questões Práticas							
	Alunos			Professores			Profissionais
Questão 9	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade financeira	11	6	1	3	1	2	3
Contabilidade criativa	19	6	9	1	1	1	12
Fraude	6	4	17	0	2	4	7
Não sei	3	0	7	1	0	1	5
Totais	39	16	34	5	4	8	27
Questão 10	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade financeira	12	8	11	3	1	2	9
Contabilidade criativa	13	6	9	0	2	2	6
Fraude	10	1	8	2	1	4	9
Não sei	6	1	7	0	0	0	3
Totais	41	16	35	5	4	8	27
Questão 11	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade financeira	11	4	3	0	1	2	5
Contabilidade criativa	13	4	8	2	1	3	7
Fraude	6	3	8	3	1	3	8
Não sei	11	5	16	0	1	0	7
Totais	41	16	35	5	4	8	27
Questão 12	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade financeira	21	11	13	4	4	4	14
Contabilidade criativa	9	5	12	0	0	2	6
Fraude	4	0	1	1	0	2	3
Não sei	7	0	9	0	0	0	4
Totais	41	16	35	5	4	8	27
Questão 13	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade financeira	13	10	7	1	1	5	7
Contabilidade criativa	16	3	13	1	2	2	7
Fraude	4	0	5	2	0	1	6
Não sei	8	3	10	1	1	0	7
Totais	41	16	35	5	4	8	27

Respostas do Bloco II - Questões Práticas							
	Alunos			Professores			Profissionais
Questão 14	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade financeira	3	2	1	1	0	0	1
Contabilidade criativa	8	2	5	0	0	0	4
Fraude	26	10	27	4	4	8	20
Não sei	4	2	2	0	0	0	2
Totais	41	16	35	5	4	8	27
Questão 15	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade financeira	0	3	0	0	0	0	0
Contabilidade criativa	5	2	1	0	0	0	2
Fraude	35	10	33	5	4	8	23
Não sei	1	1	1	0	0	0	2
Totais	41	16	35	5	4	8	27
Questão 16	IES - 1	IES - 2	IES - 3	IES - 1	IES - 2	IES - 3	Profissionais
Contabilidade financeira	14	9	11	1	0	4	10
Contabilidade criativa	11	6	10	2	4	0	9
Fraude	12	0	6	2	0	3	6
Não sei	4	1	8	0	0	1	2
Totais	41	16	35	5	4	8	27