

CONTABILIDADE CRIATIVA: NÍVEL DE PERCEPÇÃO DOS DISCENTES

CRATIVE CONTABILITY: LEVEL OF STUDENTS' PERCEPTION

Ana Caroline de Oliveira Cardoso¹, Keylla Dennyse Celestino da Silva², Victor de Souza Oliveira Lopes³, Carlos Alberto Martins da Silva⁴, Regina Maris Pinheiro D'Azevedo⁵, Kelly Pereira Guedes⁶

1. Bacharel em Ciências Contábeis. Centro Universitário Estácio de Brasília. Distrito Federal, Brasil.
2. Bacharel em Ciências Contábeis. Mestre em Ciências Contábeis. Faculdade de Ciências e Educação Sena Aires. Goiás, Brasil. keylla@lsauditores.com
3. Bacharel em Ciências Contábeis. Mestre em Administração. Faculdade de Ciências e Educação Sena Aires. Goiás, Brasil.
4. Bacharel em Ciências Contábeis, mestre em Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências e Educação Sena Aires. Goiás, Brasil.
5. Bacharel em Administração, Mestre em Gestão em Turismo e Meio Ambiente, Faculdade de Ciências e Educação Sena Aires. Goiás, Brasil.
6. Bacharel em Ciências Econômicas. Doutora em Economia. Faculdade de Ciências e Educação Sena Aires. Goiás, Brasil.

RESUMO

Esta pesquisa trata do estudo da Contabilidade Criativa, analisando a forma como a mesma é aplicada e seus objetivos nas demonstrações financeiras das entidades. O objetivo deste artigo é analisar a percepção de acadêmicos da área contábil em relação à Contabilidade Criativa, distinguido da fraude contábil, sua aplicabilidade e conceito. A pesquisa foi realizada com a aplicação de um questionário aplicado a alunos do Curso de Ciências contábeis de uma instituição de Ensino Superior Privada do Distrito Federal, tomando como base referências bibliográficas que abordam assuntos ligados a Contabilidade Criativa com o propósito de mostrar o processo como a mesma é aplicada nas entidades. Tratando-se assim, de uma pesquisa descritiva quantitativa e qualitativa. A amostra foi composta de 100 questionários respondidos e revelou que a maior parte dos estudantes desconhece os principais conceitos referentes à contabilidade criativa e gerenciamento de resultados.

Descritores: Gerenciamento de Resultados Contábeis; Contabilidade Criativa; Fraude contábil.

ABSTRACT

This research dealt with the study of Creative Accounting, analyzing how it is applied and its objectives in the financial statements of companies. The main objective of this article is to analyze the perception of academics of the accounting area related to Creative Accounting, distinguished from accounting fraud, its applicability and concept. The research will be carried out with the application of a questionnaire, based on bibliographical references that deal with issues related to Creative Accounting in order to show the process as it is applied in the entities. This is a quantitative and qualitative descriptive research. In this article, some fundamental concepts related to Creative accounting, as well as the factors that induce its use, are studied and presented.

Descriptors: Earnings Management; Creative Accounting; Accounting Fraud

Como citar: Cardosno ACO, Silva KDC, Lopes VSO, Silva CAM, D'Azevedo RMP, Guedes KP. Contabilidade criativa: nível de percepção dos discentes. Rev Inic Cient Ext. 2018;1(Esp.4):373-89.

INTRODUÇÃO

A contabilidade tem o objetivo de evidenciar de forma fidedigna as informações contábeis para seus usuários, que utilizarão de demonstrações contábeis para analisar a situação econômica e financeira da empresa ou ainda sobre o mercado em que a empresa está inserida.

Dentro desse contexto existe cada vez mais a necessidade de se obter a informação contábil, dentre outras características, de forma transparente, tempestiva e fidedigna. Mas nem sempre é o que ocorre. Isso pode ser explicado pela vontade de se apresentar resultados positivos ou pela grande concorrência do mercado, por exemplo, que fazem com que os responsáveis pelas demonstrações contábeis manipulem, fraudem ou mascarem os dados. Para¹:

O estudo da contabilidade criativa é realmente importante, pois as consequências da utilização de práticas desta natureza afetam diretamente todas as partes interessadas nas informações geradas pela contabilidade, podendo vir a trazer distorções significativas na interpretação dos dados pelos usuários.

Segundo Dias et al.², a contabilidade criativa se tornou um termo popular após escândalos financeiro ocorridos no Estados Unidos no início dos anos 2000. Para Dechow e Skinner³, os conceitos dados à contabilidade criativa e gerenciamento de resultados estão mais cada vez mais presentes no ambiente empresarial e pesquisas acadêmicas, mas ainda é encontrada diferença no entendimento de tais práticas entre contadores, seja no mundo acadêmico ou mercado de trabalho.

Para Martins Silva⁴, o gerenciamento de resultado deriva do uso de oportunidades existentes nos critérios para apuração do resultado pelos administradores, que podem alterar o resultado de forma oportunista, de modo a enviesar informações aos usuários.

Matsumoto e Pareira⁵, em uma análise sobre as causas e consequências sobre o gerenciamento de resultado, afirmam que as causas estão evidentemente ligadas à continuidade do empreendimento, o que é importante para o usuário pelo ponto de vista do investimento realizado e retorno esperado do mesmo. Já as consequências estão relacionadas diretamente com o nível de transparência da informação contábil e com a divulgação dos relatórios contábeis, de forma a enviesar as análises e o processo de tomada de decisões.

Algumas empresas como Enron, Parmalat, Olympus, Carrefour ou ainda, os bancos Santos e Nacional, por exemplo, utilizaram da contabilidade criativa. Ao longo dos anos. Essa prática fez com que diversas pesquisas sejam desenvolvidas avaliando questões com a ética profissional, o impacto na divulgação de informações, a responsabilidade dos auditores, sua diferenciação com a fraude, entre outros.

Segundo Oliveira e Souza¹, a contabilidade criativa é a manipulação dos dados contidos nas demonstrações financeiras aproveitando-se das omissões legais e ambiguidades contidas na forma de interpretação das referidas leis. Acreditando que os atuais acadêmicos serão futuros profissionais e representarão a classe contábil, nota-se a necessidade de preparar profissionais cada vez mais capacitados a verificar e evitar práticas ilícitas de contabilidade, assegurando que as informações tempestivas sejam integralmente transparentes.

Assim, este presente trabalho busca responder: **Qual a atual percepção de acadêmicos de Ciências Contábeis de Centro Universitário no Distrito Federal em relação à contabilidade criativa?**

O objetivo geral deste estudo é verificar qual a percepção dos acadêmicos do curso de ciências contábeis de uma Instituição de Ensino Superior privada do Distrito Federal frente à contabilidade criativa, no que tange ao conceito, aplicabilidade e diferenciação de fraude.

Foram enumerados abaixo os objetivos específicos, delimitados para o alcance do objetivo geral dessa pesquisa:

- a) Verificar se os estudantes sabem o conceito de contabilidade criativa ou termos equivalentes;
- b) Verificar o conhecimento dos acadêmicos quanto à aplicabilidade da contabilidade criativa;
- c) Analisar qual a percepção dos estudantes na diferenciação da contabilidade

Esta pesquisa justifica-se pela necessidade de verificar o conhecimento que o estudante de

ciências contábeis possui sobre a Contabilidade Criativa frente às definições e diferenciação sobre fraude contábil, uma vez que serão os futuros profissionais que terão contato com tais práticas e também serão os futuros pesquisadores. Sendo assim os mesmos devem estar cada vez mais capacitados para identificar a distinção entre o permissível e o legal.

Para o mercado de trabalho, a presente pesquisa é relevante, pois as consequências da utilização de práticas desta natureza afetam todas as partes interessadas nas informações geradas na contabilidade. Espera-se ainda que este trabalho possa contribuir para observação de como os profissionais estão sendo inseridos no mercado frente à contabilidade criativa e fomentar a literatura já existente sobre o assunto.

REFERENCIAL TEÓRICO

Motivação E Objetivos Da Utilização Da Contabilidade Criativa

Um dos principais objetos de discussão na literatura são as motivações para a utilização da contabilidade criativa. Sabe-se que ela se dá de diversas maneiras e algumas delas, causam um complexo nível de detecção. Para Martins Silva⁴:

A dificuldade de identificação do gerenciamento de resultado pelos usuários, especificamente naqueles casos que envolvem discricionariedade sobre as estimativas, revela-se um estímulo para o emprego dos procedimentos de gerenciamento de resultado. Este é possibilitado por permitir a aplicação de julgamento envolvendo certo grau de subjetividade, nas premissas possíveis para mensuração contábil. Assim, relacionando-se à subjetividade e à flexibilidade no julgamento, é possível identificar que interesses particulares podem ser determinantes no conteúdo das demonstrações financeiras e do resultado apresentado pelas mesmas.

Para Frota e Vieira⁶, a contabilidade criativa vem sendo utilizada como uma ferramenta intencional pelos gestores, com a finalidade de apresentar uma situação melhor que a real. Citam como exemplo a apropriação de receita de forma incorreta ou a oclusão da despesa para evidenciar uma boa saúde financeira. Outro exemplo é o reconhecimento de despesas (gastos) como investimentos, para valorizar seu preço no mercado e melhorar a cotação de suas ações.

O quadro abaixo apresenta um comparativo dos objetivos com o incentivo para a utilização da contabilidade criativa:

Quadro 1 -Objetivos para a utilização de contabilidade criativa

Objetivos perseguidos	Incentivos para a empresa
Melhorar a imagem apresentada	Pressão da comunidade investidora para que a empresa se encontre em uma situação ideal. Exigência de responder adequadamente às expectativas do mercado geradas por prognósticos favoráveis. Interesses em determinadas políticas de dividendos. Desejo de obter recursos externos. Necessidade de procura de “parceiros” para absorção da empresa. Sistema de remuneração vinculado aos lucros.
Estabilizar a imagem no decorrer dos anos	Existência de uma clara preferência externa por comportamentos regulares. Efeito positivo da estabilidade na situação da empresa, com reflexo positivo na cotação das ações.

	Benefícios nas políticas de dividendos em razão de ganhos menos oscilantes. Preferência externa por perfis de riscos reduzidos.
Debilitar a imagem demonstrada (big bath)	Preferências por pagar poucos impostos. Interesse em distribuir baixos níveis de resultados. Existência de possibilidade de atribuir êxitos em anos posteriores. Sistemas de remunerações que se baseiam em aumentos salariais vinculados às melhoras conseguidas. Dependência de tarifas máximas prescritas pelo Estado. Interesse na obtenção de subvenções condicionadas à situação que atravessa a empresa

Fonte: Cordeiro.⁷

Sendo assim, a utilização da contabilidade criativa nas empresas que possuem ações no mercado de capitais é motivada pela tentativa de evidenciar equilíbrio na continuidade do negócio, obtendo vantagens na medida em que os investidores se empolgam com a falsa realidade. Já nas empresas que não estão inseridas nesse mercado, a contabilidade criativa é motivada na tentativa de obter vantagens na alteração das suas demonstrações para buscar mais subsídios ou pagar menos tributos ⁶.

Procedimentos e Aplicabilidade da Contabilidade Criativa

O quadro abaixo apresenta exemplos de empresas que utilizaram da contabilidade criativa, assim como as práticas contábeis irregulares, vantagens obtidas e suas conseqüências e o envolvimento de auditores e contadores:

Quadro 2- Principais Empresas envolvidas na manipulação de balanços

Empresa/Autor	Práticas Contábeis Irregulares	Vantagens obtidas e conseqüências	Envolvimento de auditores e contadores
Enron	Desvios de dívidas para associadas e superestimação de lucros.	Aumento do lucro e da empresa, elevação do preço da ação. Diretores venderam ações na alta.	Os auditores foram acusados de destruir qualquer documentação que pudesse dar indícios de fraude.
Wordcom	Ativação indevida de gastos.	Aumento do lucro e da empresa, elevação do preço da ação. A empresa pediu falência, mas vem tentando se reestruturar com outro nome.	Nada foi divulgado sobre envolvimento de auditores e contadores.
Merck	Manipulou receitas e custos.	A manobra contábil fez faturamento crescer 12,6 bilhões de dólares indevidamente, iludindo os investidores sobre o	Nada foi divulgado sobre envolvimento de auditores e contadores.

		crescimento da empresa.	
Xerox	Lançou contratos de aluguel de equipamentos como receita de vendas.	Com a manipulação da contabilidade, a companhia conseguiu cumprir as previsões de lucros.	No caso da Xerox, a responsável pela auditoria era KPMG, que foi acusada de permitir que a empresa suas receitas, e iludisse os investidores.
Parmalat	Evidenciou ativos inexistentes.	A fraude causou prejuízos aos investidores, as subsidiárias da empresa ao mundo apresentaram dificuldades e foram vendidas, mas o sócio desviou altos recursos para suas contas, posteriormente foi condenado à prisão.	A empresa responsável pela auditoria era a Deloitte que foi acusada de não ter emitido de 2000 a 2003, os pareceres e relatórios de acordo com as normas contábeis vigentes.
Banco Santos	Manipulação das demonstrações contábeis para não evidenciar prejuízos.	O banco se manteve por algum tempo, mas foi à falência e os correntistas ficaram com saques limitados a R\$ 20 mil, entidades perderam fundos de pensão, entre outros prejudicados.	Nada foi divulgado sobre envolvimento de auditores e contadores.
Banco Panamericano	O banco vendia as carteiras de crédito, mas elas continuavam em seus ativos. Com isso seus executivos conseguiram se apropriar de recursos do banco.	Por intervenção do Banco Central e vinculação do patrimônio do grupo proprietário o banco superou a crise e acabou sendo vendido para outra instituição	Outro caso envolvendo a Deloitte, que foi acusada de não ter feito ressalvas no balanço do Panamericano quando encontrou dificuldades para atestar transações envolvendo carteiras de crédito vendidas a outras instituições.

Fonte: Agostini.⁸

Vale ressaltar sobre o quadro acima, que existem pouco envolvimento dos auditores frente à contabilidade criativa. Sobre os principais exemplos que temos, o gerenciamento de resultado se dá pela busca de superestimar os lucros, visando melhor colocação no mercado financeiro.

Esses escândalos, segundo Agostini⁸, tiveram forte impacto na opinião da população, pois perderam credibilidade no trabalho contábil que deveria fornecer informações corretas e livres de erros aos seus usuários.

Em consequência disso foi criada em 2002, a lei de Sarbanes Oxley (SOX) pelos Estados Unidos da América com aplicabilidade para as empresas que possuem ações no mercado de capitais dos Estados Unidos. Tem como objetivo estabelecer sanções que coíbam procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa.⁸

Contabilidade Criativa Versus Erro e Fraude Contábil

A NBC T 11⁹ define em seu item 11.1.4:

- a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
- b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

Utilizando como base os conceitos apresentados sobre contabilidade criativa e os conceitos sobre fraude e erro, conclui-se que a diferença entre o erro e os demais termos está na intencionalidade do ato. Ou seja, a contabilidade criativa e a fraude contábil são intencionais. Já a contabilidade criativa se difere da fraude pelo fato de aquela obter vantagens em omissões de normas vigentes, enquanto esta além de intencional, infringe os aspectos legais.

Martinez¹⁰ afirma o seguinte:

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

Entretanto há uma divergência de opinião para Santos e Grateron¹¹, que apontam que qualquer manipulação da informação contábil que contenha uma distorção na conformação correta desta deve ser entendida como uma espécie de fraude

MÉTODO

Esta pesquisa tem como objetivo verificar qual a percepção dos acadêmicos do curso de ciências contábeis de uma Instituição de Ensino Superior privada do Distrito Federal frente à contabilidade criativa, no que tange conceito, aplicabilidade e diferenciação de fraude.

Para alcançar esse objetivo, a pesquisa foi classificada quanto à natureza como básica, uma vez que gera novos conhecimentos sobre determinado assunto. De acordo com Triviños¹², a pesquisa básica procura melhorar o próprio conhecimento, isto é, busca contribuir, entender e explicar os fenômenos.

Quanto ao objetivo, foi classificada como sendo exploratória, no intuito de melhor caracterizar o problema em estudo. Segundo Gil¹³, as pesquisas exploratórias buscam maior familiaridade com o problema, tendo como foco principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições.

Quanto à abordagem do problema, a presente pesquisa se enquadra no modelo quantitativo e qualitativo. Raupp e Beuren¹⁴ afirmam que “a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados”.

Para Silva e Menezes¹⁵:

Pesquisa Qualitativa: considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

Para a coleta de dados, foi utilizado um levantamento através de questionário com perguntas fechadas e escalonadas, com a finalidade de resultados rápidos e fidedignos ao tema abordado, onde o acadêmico possa interpretar e responder a questão de maneira simples independente do semestre onde esteja inscrito. A pesquisa tem como objeto de estudo os estudantes do curso de ciências contábeis de uma Instituição de Ensino Superior privada do Distrito Federal, a partir do segundo ano de Curso. A população total é de 213 estudantes divididos entre 75 no turno matutino e 138 no turno noturno, na

modalidade presencial. A população é dividida entre oito semestres, entretanto, apresentada na tabela abaixo:

Tabela 1- População da Pesquisa

TURNOS	3º	4º	5º	6º	7º	8º	TOTAL
MATUTINO	15	19	3	17	12	9	75
NOTURNO	29	26	15	14	33	21	138
TOTAL	44	45	18	31	45	30	213

A coleta de dados dessa pesquisa deu-se pela aplicação de um questionário dividido entre a análise do perfil e do conhecimento sobre contabilidade criativa. Na primeira análise, buscou-se caracterizar o acadêmico no que tange ao sexo, idade, turno, atividade remunerada e vínculo com o mercado de trabalho contábil. Enquanto para a segunda parte da análise, o questionário apresentou seis perguntas, visando analisar o conhecimento dos estudantes frente a definições de contabilidade criativa, aplicabilidade e distinção da fraude contábil.

Os questionários foram aplicados de maneira presencial na Instituição de ensino no mês de outubro de 2017. Foi obtida uma amostra de 100 questionários respondidos, que corresponde a aproximadamente 47% da população, conforme tabela abaixo:

Tabela 2- Delimitação da Amostra

DADOS	2º ANO	3º ANO	4º ANO	TOTAL
QUANTIDADE	89	49	75	213
AMOSTRA	43	22	35	100
PORCENTAGEM ALCANÇADA	48%	45%	47%	47%

O primeiro ano de curso corresponde ao primeiro e segundo semestre, entretanto não será utilizado nessa pesquisa, pois será utilizado como critério ao menos um ano em contato com conhecimento contábil. O segundo ano refere-se aos estudantes que estão cursando o terceiro e quarto semestre. O quinto e sexto semestre é representado pelo terceiro ano, enquanto o quarto ano é composto com os acadêmicos do sétimo e oitavo semestre.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Perfis Dos Acadêmicos

A amostra contou com 100 questionários, onde constatou-se que 60% dos respondentes são do sexo feminino e 40% masculino, conforme apresentado a seguir:

Tabela 3- Sexo dos acadêmicos

ANO	FEMININO		MASCULINO		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	23	53,49%	20	46,51%	43	100,00%
3º ANO	15	68,18%	7	31,82%	22	100,00%
4º ANO	22	62,86%	13	37,14%	35	100,00%
Total geral	60	60,00 %	40	40,00 %	100	100,00 %

No que diz a respeito à idade dos acadêmicos, observou-se um maior percentual de respondentes com idade entre 21 a 30 anos, com um destaque maior para os que estão no quarto ano de curso, conforme pode ser visualizado na Tabela 4.

Tabela 4- Idade dos acadêmicos

ANO	ATÉ 20 ANOS		DE 21 ATÉ 30 ANOS		MAIS DE 30 ANOS		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	12	27,91%	20	46,51%	11	25,58%	43	100,00%
3º ANO	5	22,73%	10	45,45%	7	31,82%	22	100,00%
4º ANO	0	0,00%	23	65,71%	12	34,29%	35	100,00%
Total geral	17	17,00%	53	53,00%	30	30,00%	100	100,00%

Quanto ao turno cursado pelos alunos participantes, verificou-se que 49% deles estão matriculados no turno matutino e 51% no noturno. A tabela abaixo apresenta o percentual de alunos por ano em curso.

Tabela 5- Turno cursado pelos acadêmicos

ANO	MATUTINO		NOTURNO		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	26	60,47%	17	39,53%	43	100,00%
3º ANO	13	59,09%	9	40,91%	22	100,00%
4º ANO	10	28,57%	25	71,43%	35	100,00%
Total geral	49	49,00%	51	51,00%	100	100,00%

No que tange ao exercício de atividade remunerada, os dados revelaram que 5% dos estudantes integram o mercado de trabalho com vínculo no setor público, enquanto que 33% da amostra não exerce atividade remunerada. Constatou-se ainda que a maior parte dos alunos participantes da pesquisa trabalha em alguma área do setor privado, com 62% de participação. Vale ressaltar que 74,29% dos estudantes que estão no último ano de curso atuam no setor privado. Outro dado significativo é que a maior margem dos acadêmicos que não exercem esse tipo de atividade fica no segundo ano de curso, como mostra a tabela abaixo:

Tabela 6- Vínculo Empregatício dos Respondentes

ANO	SETOR PRIVADO		SETOR PÚBLICO		NÃO EXERCE		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	22	51,16%	3	6,98%	18	41,86%	43	100,00%
3º ANO	14	63,64%	1	4,55%	7	31,82%	22	100,00%
4º ANO	26	74,29%	1	2,86%	8	22,86%	35	100,00%
Total geral	62	62,00%	5	5,00%	33	33,00%	100	100,00%

Ainda em relação ao vínculo empregatício dos estudantes, foi constatado que a maioria deles não atua na área contábil, chegando a atingir 78% da amostra. Destacam-se os alunos matriculados no terceiro ano, em que 95,45% dos estudantes exercem atividades diversas ao do curso de Ciências Contábeis. Os acadêmicos que possuem mais tempo de atuação na área contábil estão no quarto ano de curso, conforme observado através da **Tabela 7**:

Tabela 7- Vínculo do trabalho na área contábil

ANO	NÃO ATUA		MENOS DE 5 ANOS		DE 5 A 10 ANOS		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	33	76,74%	7	16,28%	3	6,98%	43	100,00%
3º ANO	21	95,45%	1	4,55%	0	0,00%	22	100,00%
4º ANO	24	68,57%	6	17,14%	5	14,29%	35	100,00%
Total geral	78	78,00%	14	14,00%	8	8,00%	100	100,00%

Análise de Dados

Para iniciar essa análise foram apresentados aos acadêmicos os termos contabilidade criativa, earnings management e gerenciamento de resultado. Onde deveria assinalar apenas uma opção, onde:

1. Sim, sei o conceito e sua aplicabilidade.
2. Sim, já ouvi falar

3. Sim, conheço seu conceito, mas não conheço sua aplicabilidade.

4. Não, desconheço totalmente

Os resultados encontrados foram:

Tabela 8 -Percepção sobre contabilidade criativa

ANO	1		2		3		4		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	7	5,51%	11	17,32%	2	4,72%	23	72,44%	43	100,00%
3º ANO	1	1,30%	3	7,79%	2	7,79%	16	83,12%	22	100,00%
4º ANO	6	6,59%	10	21,98%	11	36,26%	8	35,16%	35	100,00%
Total geral	14	4,75%	24	16,27%	15	15,25%	47	63,73%	100	100,00%

Com base nos dados apresentados, observa-se que os alunos que estão no terceiro ano de curso dizem não conhecer os termos apresentados chegando a um percentual de 83,12%. Outro dado a ser considerado trata-se dos acadêmicos no último ano de curso onde 36,26% afirmam conhecer o conceito, mas não a sua aplicabilidade.

Quanto à percepção acerca do termo *earnings management* os dados apresentados mostram que 80% da população desconhecem, quando observado apenas os acadêmicos do terceiro anos em curso essa variação chega à 90,91%. Outra variação encontrada que se deve observar: 22,86% já ouviram falar em *earnings management* para os alunos do quarto ano de curso. Como apresentado abaixo:

Tabela 9- Percepção sobre earnings management

ANO	1		2		3		4		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	3	6,98%	2	4,65%	2	4,65%	36	83,72%	43	100,00%
3º ANO	0	0,00%	1	4,55%	1	4,55%	20	90,91%	22	100,00%
4º ANO	1	2,86%	8	22,86%	2	5,71%	24	68,57%	35	100,00%
Total geral	4	4,00%	11	11,00%	5	5,00%	80	80,00%	100	100,00%

Quanto ao gerenciamento de resultado observa-se um maior equilíbrio na amostra apresentada. Com 25,71% dos alunos no quarto ano de curso afirmando que conhecem o conceito e aplicabilidade do termo apresentado.

Tabela 10- Percepção sobre gerenciamento de resultados

ANO	1		2		3		4		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	5	11,63%	12	27,91%	6	13,95%	20	46,51%	43	100,00%
3º ANO	2	9,09%	10	45,45%	5	22,73%	5	22,73%	22	100,00%
4º ANO	9	25,71%	15	42,86%	5	14,29%	6	17,14%	35	100,00%
Total geral	16	16,00%	37	37,00%	16	16,00%	31	31,00%	100	100,00%

Foram apresentados conceitos de contabilidade criativa, onde os acadêmicos deveriam responder quanto ao grau de concordância, onde:

1. Discordo totalmente
2. Discordo parcialmente
3. Indiferente
4. Concordo parcialmente
5. Concordo totalmente

Conzenza (2013) afirma que utiliza-se o termo contabilidade criativa para descrever o processo mediante o qual os gerenciadores da informação contábil-financeira usam seus conhecimentos das normas contábeis e societárias para manipular os valores divulgados nas demonstrações financeiras de uma empresa.

Observa-se analisando a tabela abaixo que 51,43% da amostra coletada que cursam o terceiro semestre do curso são imparciais, onde 38 acadêmicos da amostra total evidenciam uma porcentagem de 34,03. Quinze acadêmicos do segundo ano de curso concordam totalmente com o conceito dado por

Conzenza (2013) o que corresponde a 71,41% do total de 31,34% que possuem essa opinião.

Tabela 11 -Concordância com Conzenza (2013)

ANO	1		2		3		4		5		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO		0,00%	2	2,44%	19	34,76%	7	17,07%	15	45,73%	43	100,00%
3º ANO	2	2,86%	1	2,86%	12	51,43%	5	28,57%	2	14,29%	22	100,00%
4º ANO	10	9,90%	3	5,94%	7	20,79%	11	43,56%	4	19,80%	35	100,00%
Total geral	12	3,58%	6	3,58%	38	34,03%	23	27,46%	21	31,34%	100	100,00%

Para Kraemer (2004) contabilidade criativa é uma 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. Os dados apresentados em concordância com o conceito acima podem ser observados na tabela below:

Tabela 12 -Concordância com Kraemer (2004)

ANO	1		2		3		4		5		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	3	2,00%	2	2,67%	18	36,00%	11	29,33%	9	30,00%	43	100,00%
3º ANO	2	2,94%	2	5,88%	12	52,94%	4	23,53%	2	14,71%	22	100,00%
4º ANO	11	10,28%	2	3,74%	5	14,02%	8	29,91%	9	42,06%	35	100,00%
Total geral	16	4,92%	6	3,69%	35	32,31%	23	28,31%	20	30,77%	100	100,00%

Segundo o conceito apresentado por Cordeiro (2003) a contabilidade criativa está inserida na intencionalidade das empresas em aproveitar a existência da subjetividade, das alternativas existentes e da vaga regulamentação de alguns aspectos contábeis, com a finalidade de obter demonstrações financeiras que representem a imagem desejada. Os resultados encontrados segundo essa definição mostram que 36,83% dos acadêmicos afirmam ser indiferente quanto ao conceito apresentado, onde 35,59% estão no terceiro ano de curso. Esse dado corresponde a 15 acadêmicos e um percentual de 60,81% de um total de 22 alunos.

Tabela 13 -Concordância Cordeiro (2003)

ANO	1		2		3		4		5		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	3	2,05%	3	4,11%	17	34,93%	14	38,36%	6	20,55%	43	100,00%
3º ANO	1	1,35%		0,00%	15	60,81%	2	10,81%	4	27,03%	22	100,00%
4º ANO	5	4,39%	4	7,02%	9	23,68%	11	38,60%	6	26,32%	35	100,00%
Total geral	9	2,69%	7	4,19%	41	36,83%	27	32,34%	16	23,95%	100	100,00%

Os acadêmicos foram submetidos a uma aplicação prática da fraude contábil e observa-se que ainda que apresentem grande dificuldade para conceituar o termo sua aplicabilidade é bem definida, apresentando um resultado de 80% para os entrevistados. Da amostra, 35 alunos que estão no último ano de curso, 29 agem conforme o correto. Apresentando um índice de 81,86%.

Tabela 14- Aplicabilidade da fraude contábil

ANO	DESEJADO		FRAUDE CONTÁBIL		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	33	76,74%	10	23,26%	43	100,00%
3º ANO	18	81,82%	4	18,18%	22	100,00%
4º ANO	29	82,86%	6	17,14%	35	100,00%
Total geral	80	80,00%	20	20,00%	100	100,00%

Quando questionados a respeito contabilidade criativa e fraude, observa-se uma dificuldade na distinção dos conceitos, conforme apresentado abaixo, 55% da amostra encontrada acreditam que são

sinônimos. Com 65,12% dos 43 alunos que estão no segundo ano de curso.

Tabela 15 -Contabilidade criativa versus Fraude

ANO	NÃO		SIM		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	15	34,88%	28	65,12%	43	100,00%
3º ANO	13	59,09%	9	40,91%	22	100,00%
4º ANO	17	48,57%	18	51,43%	35	100,00%
Total geral	45	45,00%	55	55,00%	100	100,00%

Quanto à frase: “O que a lei não proíbe é permitido”, nota-se que 74,29% dos acadêmicos do quarto ano em curso não concordam. Dentre a amostra total esse 62% não acreditam que se pode utilizar de “aberturas” nas leis em benefício próprio.

Tabela 16 -Percepção dos acadêmicos sobre se utilizar de omissões das leis

ANO	Discordam da utilização		Concordam com a utilização		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	24	55,81%	19	44,19%	43	100,00%
3º ANO	12	54,55%	10	45,45%	22	100,00%
4º ANO	26	74,29%	9	25,71%	35	100,00%
Total geral	62	62,00%	38	38,00%	100	100,00%

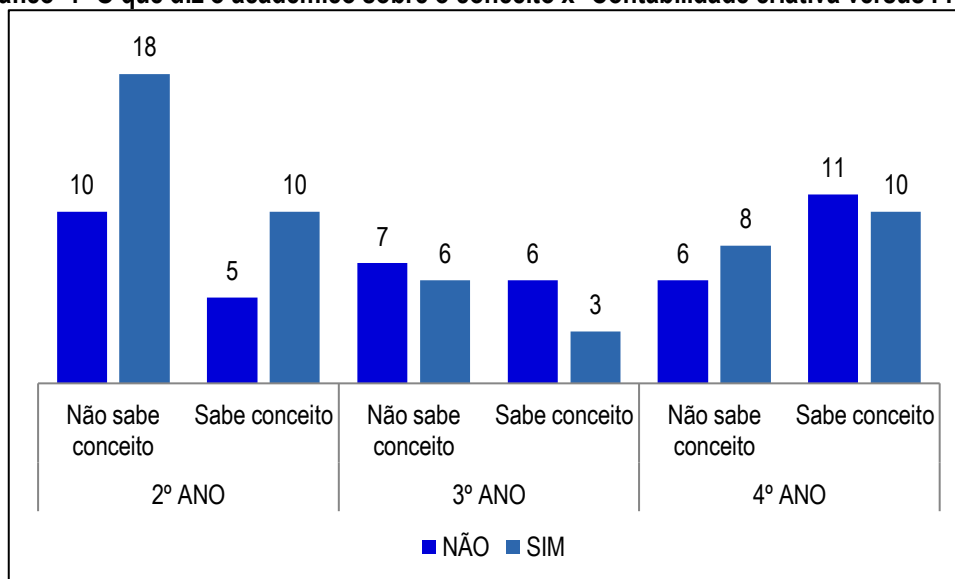
Quando a contabilidade criativa é aplicada frente à saúde do negócio observa-se que 75% dos acadêmicos sabem como proceder, entretanto o último no em curso apresenta o menor percentagem da amostra coletada para essa alternativa.

Tabela 17-Percepção do acadêmico frente à qualidade do negócio

ANO	A		B		C		Total QTD	Total %
	QTD	%	QTD	%	QTD	%		
2º ANO	1	2,33%	9	20,93%	33	76,74%	43	100,00%
3º ANO	4	18,18%	1	4,55%	17	77,27%	22	100,00%
4º ANO	4	11,43%	6	17,14%	25	71,43%	35	100,00%
Total geral	9	9,00%	16	16,00%	75	75,00%	100	100,00%

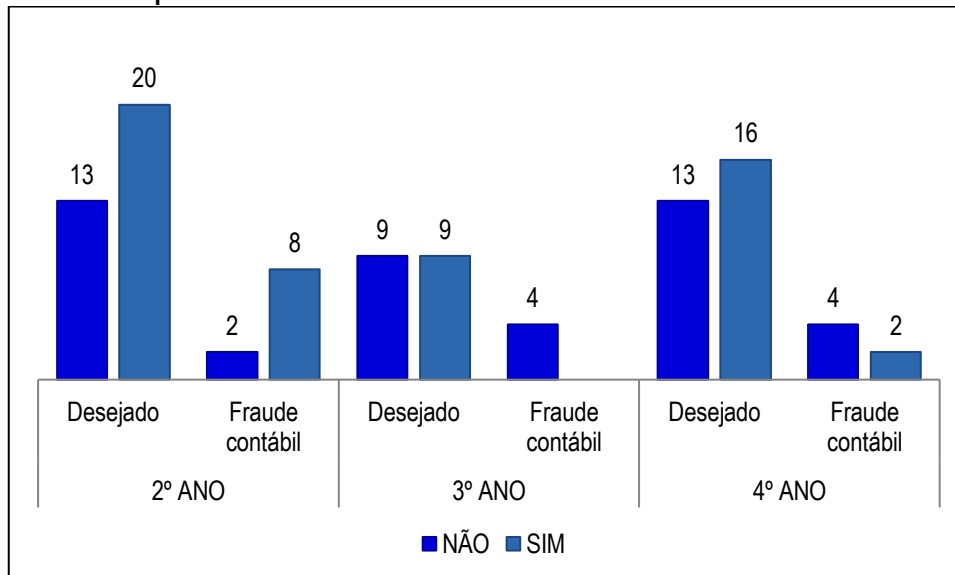
Abaixo foram realizadas algumas análises comparando o conhecimento que os acadêmicos dizem possuir e o seu comportamento frente à aplicação, diferenciação da fraude e conceito. A primeira análise trata-se da distinção da fraude contábil quando comparada ao conhecimento que o acadêmico afirma possuir sobre o conceito de contabilidade criativa. Com o resultado apresentado abaixo, nota-se que 10 entre os 43 acadêmicos do 2º ano em curso afirmam saber o conceito de contabilidade criativa, mas ainda a não a distinguem de fraude contábil. Vale ressaltar para os alunos que afirmam não conhecer a definição de contabilidade criativa no 3º e 4º ano em curso existe um equilíbrio entre a distinção de fraude contábil, embora essa mesma análise não caiba para o 2º ano, onde se observa o maior índice.

Gráfico 1- O que diz o acadêmico sobre o conceito x -Contabilidade criativa versus Fraude



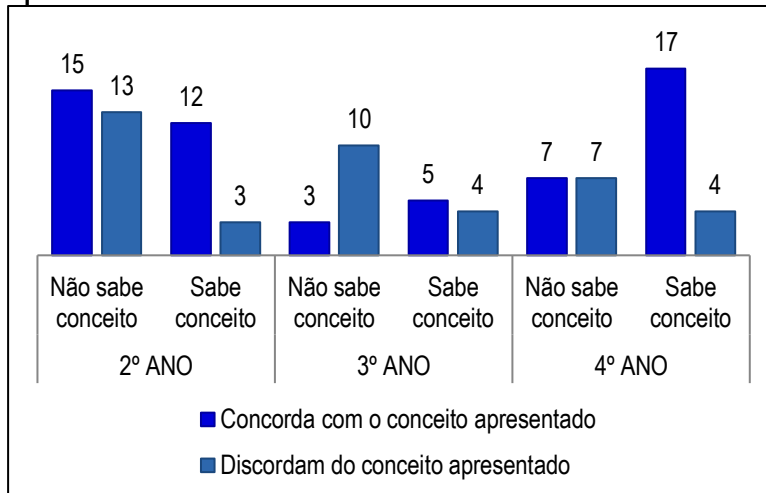
Quando analisado a prática da fraude contábil com os alunos que afirmam que contabilidade criativa é sinônimo de fraude contábil observa-se que 8 alunos do segundo ano em curso assinalaram a contabilidade criativa como sinônimo da contabilidade criativa e a alternativa da fraude contábil como as melhores respostas. Outro dado importante a ser observado nesse ano de curso é a quantidade de alunos que responderam de acordo com o desejado para a prática contábil, mas que entende a contabilidade criativa como fraude. Entretanto, no terceiro ano de curso nenhum acadêmico assinalou que a contabilidade criativa é sinônima da fraude contábil e sua prática ao mesmo tempo.

Gráfico 2- Aplicabilidade da fraude contábil x -Contabilidade criativa versus Fraude



O gráfico abaixo confronta o que dizem os acadêmicos quanto ao seu autoconhecimento sobre contabilidade criativa confrontando com o nível de concordância com os conceitos apresentados. Evidencia-se um alto grau de concordância com os conceitos apresentados com afirmação de conhecer o conceito de contabilidade criativa para os acadêmicos do último ano em curso. Outra coerência nos fatos apresentados dá-se pelos alunos do 3º ano de curso que 10 acadêmicos afirmam não conhecer o conceito e discordam ou permanecem indiferentes quanto aos conceitos apresentados.

Gráfico 3- O que dizem os acadêmicos sobre o conceito x Conceito de contabilidade criativa



Ainda sobre o gráfico above, no 2º ano 15 acadêmicos afirmam não saber o conceito de contabilidade criativa ou termos semelhantes e que concordam totalmente ou parcialmente com os conceitos apresentados.

Gráfico 4 –Concordância x -Percepção dos acadêmicos sobre se utilizar de omissões das leis

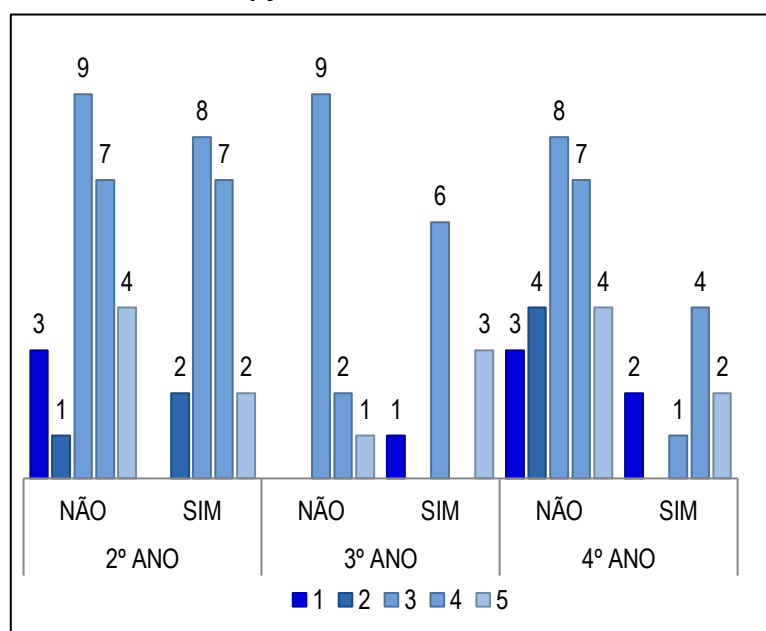
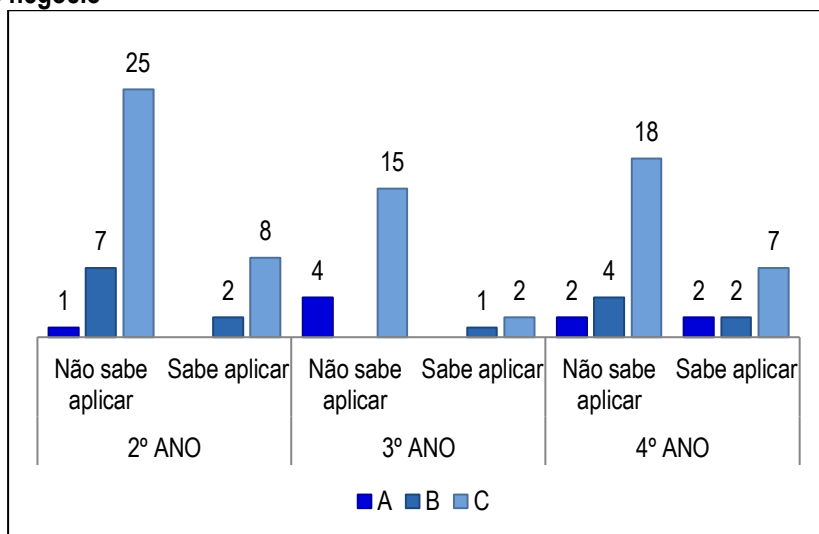


Gráfico 4 apresenta o nível de concordância do conceito apresentado por Cordeiro (2003) com o ditado “o que a lei não proíbe ela permite”, ou seja, onde se pode utilizar da subjetividade das normas contábeis. O resultado obtido evidencia que embora os acadêmicos definam-se indiferentes quanto ao conceito apresentado, eles discordam da utilização da subjetividade da lei para obter a imagem desejada das demonstrações. Outra relação encontrada está no que dizem os acadêmicos frente à prática da contabilidade criativa e o resultado obtido na questão 12 onde apresenta-se uma hipótese de contabilidade criativa. Os resultados alcançados apresenta-se no Gráfico 5, abaixo.

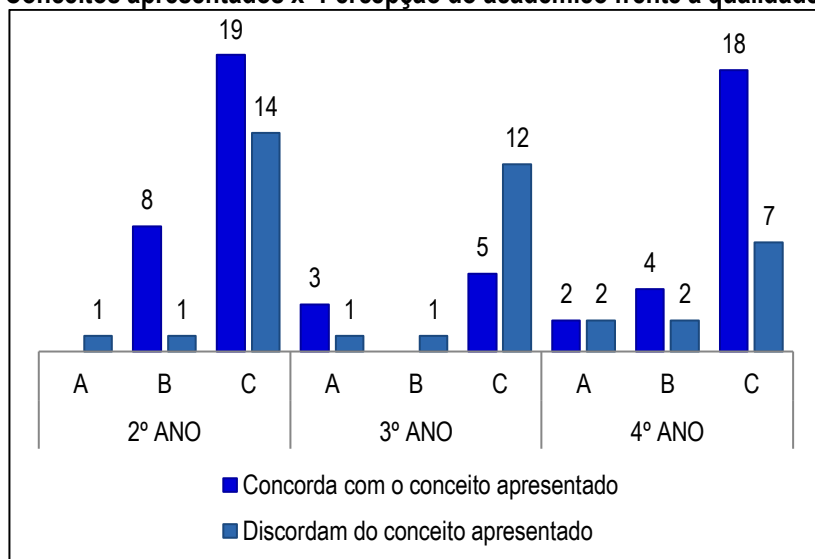
Gráfico 5 -O que dizem os acadêmicos sobre a aplicabilidade x -Percepção do acadêmico frente à qualidade do negócio



Observando os dados apresentados podemos inferir que ainda que os acadêmicos digam que não conhecem a aplicabilidade da contabilidade criativa quando analisado dentro de uma situação hipotética pouco foi utilizado o gerenciamento de resultado.

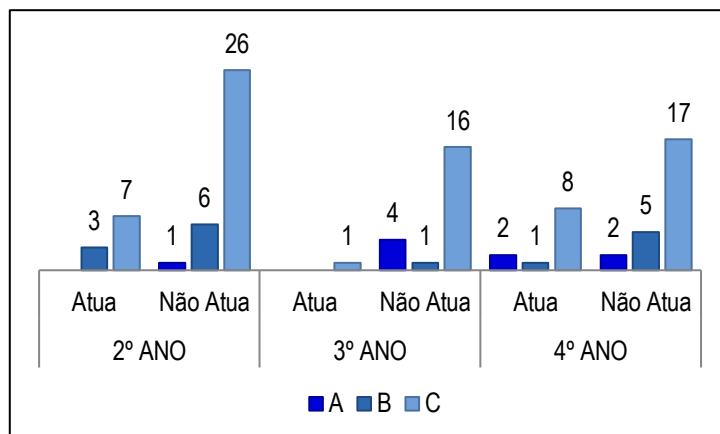
Quando comparado os conceitos apresentados por Conzenza ¹⁶, Kraemer ¹⁷ e Cordeiro⁷ com a hipótese apresentada de contabilidade criativa, nota-se que grande parte dos acadêmicos do segundo e quarto ano de curso que concordam totalmente ou parcialmente com os conceitos desses autores são os que menos fazem uso da contabilidade criativa. Enquanto no terceiro ano de curso os alunos discordam totalmente, parcialmente ou são indiferentes aos conceitos apresentados são os que menos se utilizam dessa prática.

Gráfico 6- Conceitos apresentados x -Percepção do acadêmico frente à qualidade do negócio



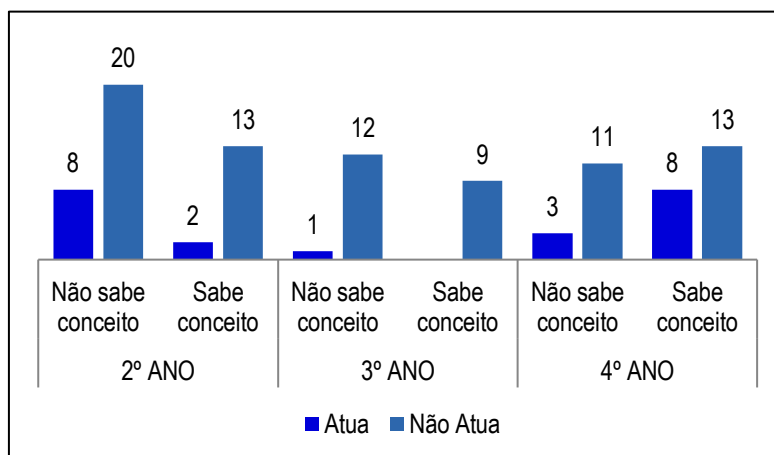
O Gráfico 7 relaciona o vínculo do trabalho na área contábil com à percepção do acadêmico frente à qualidade do negócio e nota-se que ainda que dos 22 alunos que atuam na área contábil 16 acadêmicos cuidam da saúde do negócio.

Gráfico 7- Vínculo do trabalho na área contábil x -Percepção do acadêmico frente à qualidade do negócio



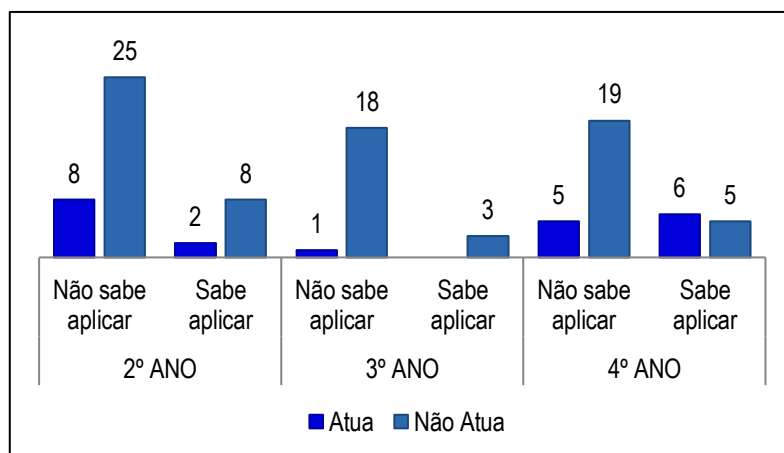
Quando comparado o vínculo dos acadêmicos com o trabalho na área contábil e o que eles afirmam sobre o autoconhecimento sobre o conceito observa-se que ainda que tenham contato com o mercado de trabalho nessa área os acadêmicos 12 acadêmicos afirmam não saber o conceito de contabilidade criativa, *earnings management* ou gerenciamento de resultado. Esses acadêmicos estão divididos entre 8 no segundo, 1 no terceiro e 3 no quarto ano de curso, conforme gráfico below:

Gráfico 8- Tabela 7- Vínculo do trabalho na área contábil x O que dizem os acadêmicos sobre o conceito



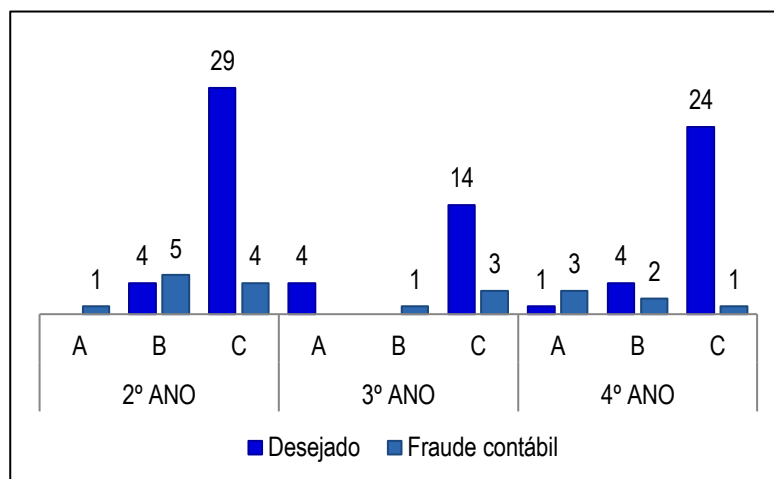
Outra observação acerca do Gráfico 8 é que ainda que os acadêmicos não atuem no mercado contábil afirmam saber conceituar os termos apresentados.

Gráfico 9- Vínculo do trabalho na área contábil x O que dizem os acadêmicos sobre a aplicabilidade.



O gráfico above apresenta a relação encontrada quando comparado a atuação no mercado contábil do acadêmico quanto à afirmação do seu conhecimento acerca da aplicabilidade criativa e termos sinônimos. Dos 22 acadêmicos que atuam nesse mercado, 14 não sabem como é aplicado esse tipo de manipulação, o que equivale a 63,64%. Para os 78 alunos que não atuam nesse mercado esse percentual aumenta para 79,49%.

Gráfico 10- -Percepção do acadêmico frente à qualidade do negócio x Aplicabilidade da fraude contábil.



Observando o Gráfico 10 nota-se que no segundo ano 29 dos 43 acadêmicos não praticam fraude contábil ou contabilidade criativa, correspondendo a 67,44% para a amostra desse ano. Para o terceiro ano esse percentual é de 63,63%, onde 14 dos 22 alunos possuem a mesma prática. No quarto ano esse percentual é de 68,57% dos 35 acadêmicos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou analisar, através de uma pesquisa descritiva, qual é a percepção no que correspondem ao conceito, aplicabilidade e diferenciação de fraude acerca da contabilidade criativa dos acadêmicos do curso de ciências contábeis de uma Instituição de Ensino Superior privada do distrito federal. Os acadêmicos não são a favor de se utilizar as omissões de leis para obter vantagens, com um percentual de 62%. Comparando esse dado ao conceito de contabilidade criativa apresentado por Cordeiro (2003), nota-se coerência nas respostas dos acadêmicos, uma vez que, 60,77% dos acadêmicos que concordaram parcialmente ou totalmente não são a favor da utilização de omissões em leis para obter vantagens.

Constata-se que grande parte dos acadêmicos não possui domínio quanto ao conceito de contabilidade criativa, *earnings management* e gerenciamento de resultados, uma vez que 55% da amostra afirmam já ter ouvido falar nos termos apresentados ou ainda que desconhecem totalmente. Outro dado a ser observado trata-se da incoerência quanto à afirmação entre conhecer o conceito, entretanto, apresentam-se indiferente, discordam totalmente ou parcial dos conceitos apresentados, totalizando 11% da amostra.

Identifica-se uma dificuldade nos acadêmicos de distinguir a contabilidade criativa da fraude contábil, uma vez que 55% da amostra coletada afirmam ser sinônimos.

Quanto à aplicabilidade da contabilidade criativa, nota-se que a maior parte dos estudantes sabem como proceder frente à qualidade do negócio. Ainda que 16% da amostra coletada não observem nada de errado na hipótese apresentada.

Essa pesquisa limita-se aos acadêmicos da instituição de ensino analisada, do segundo ao quarto ano de curso, sendo assim, não se pode inferir que todos os acadêmicos são inseridos com o mesmo nível de percepção frente à contabilidade criativa. Entretanto, essa pesquisa contribui para que se obtenha uma abordagem mais adequada durante o período de curso.

Por fim, para as pesquisas futuras sugere-se analisar a percepção dos contadores e auditores dos setores públicos e privados, no que tange ao conceito, aplicabilidade, diferenciação de fraude, aspectos éticos e legais, com o objetivo de analisar qual o setor que mais se utiliza tal prática que pode mascarar o resultado da empresa.

REFERÊNCIAS

1. OLIVEIRA, Jones Santos; DE SOUZA, Roberto Francisco. Contabilidade criativa e a ética profissional. Revista Científica da Ajes, v. 4, n. 8, 2013. Disponível em: <<http://ojs.cdm.ufsc.br/congresso/anaais/1CCF/20090727150634.pdf>> Acesso em mai 2017. > Acesso abr 2017
2. DIAS, Alessandra Góis Gadelha, et al. Contabilidade Criativa, Ética e Gerenciamento de Resultados: Auditoria Versus Academia. Revista RED Vol. 18, Nº 01 mar 2016.
3. DECHOW, P. M.; SKINNER, D. Earning Management: reconciling the views of accounting academics practitioners and regulators. Accounting Horizons, v. 14, n. 2, 2000
4. MARTINS SILVA, Carlos Alberto, Utilização da provisão para créditos de liquidação duvidosa para fins de gerenciamento de resultado nas instituições financeiras Brasileiras e Luso-espanholas. 2016. Dissertação (Mestrado - Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, Brasília 2016. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/20339/1/2016_CarlosAlbertoMartinsSilva.pdf Acesso Agosto 2017
5. MATSUMOTO, Alberto Shigueru; PARREIRA, Enéias Medeiros, Uma pesquisa sobre o Gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências. UnB Contábil – UnB, Brasília, vol. 10, Nº 1, jan/jun – 2007, Brasília 2007. Disponível em: https://ogc-arm.unb.br/index.php/contabil/article/view/151/pdf_105 Acesso em Ago 2017
6. OTA, Valeska Xavier; VIEIRA, Elir Trindade Vasques A influência da Contabilidade Criativa no Resultado do Trabalho do Auditor Independente. Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto – Gedecon Vol. 02. Nº 01 2014.
7. CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. Contabilidade criativa: um estudo sobre a sua caracterização. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Paraná. Curitiba-PR, n. 136, 2005. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista136/contabilidade_criativa.htm> Acesso em abr 2017.
8. AGOSTINI, Elis Carlot. Contabilidade Criativa: Um estudo sobre as formas de manipulação de demonstrações contábeis utilizadas pelas empresas. Sarandi 2014.
9. BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. NBCT 11.
10. MARTINEZ, Antonio Lopo. "Gerenciamento" dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14052002-110538/>>. Acesso em: Out 2017
11. SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos auditores. Rev. Contab. FINANC. São Paulo, v.14, n. 32, agosto de 2003. Disponível a partir do <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772003000200001&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: Set 2017.
12. TRIVIÑOS, Augusto N. S. Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987. Disponível em: http://www.virtual.ufc.br/solar/aula_link/gad1_a_H/metodo_de_pesquisa/aula_02-2324/02.htm Acesso Set 2017
13. GIL, Antônio Carlos. Como Elaborar projetos de pesquisa. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
14. RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.
- SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Esterla Muszkat. Metodologia da pesquisa e elaboração da dissertação. 3. ed. rev. atual. - Florianópolis: 2001.
15. COSENZA, José Paulo. Os efeitos colaterais da contabilidade criativa. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs2.2.306/index.php/UERJ/article/viewFile/1716/1539>>. Acesso em mai 2017.
16. KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade criativa maquiando as demonstrações contábeis. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/60/60>> Acesso em mai 2017.

Recebido em: 10/08/2018

Aceito em: 20/10/2018