

Contabilidade Criativa: Uma Busca Sistemática

Resumo

A contabilidade criativa é uma estratégia que visa melhorar os resultados e demonstrativos apresentados pelas empresas, seja do setor público ou privado. Esta pode ser uma técnica questionável, pois quando ultrapassados certos limites, torna-se fraude. Nesse contexto o estudo objetiva evidenciar o que está sendo publicado sobre a contabilidade criativa no Brasil. Para o alcance do objetivo foi proposta como metodologia, qualitativa, descritiva, pesquisa bibliográfica e como técnica de pesquisa e coleta de dados foi utilizada uma busca sistemática, baseada em sete passos para a obtenção dos dados e análise. A pesquisa foi realizada em alguns repositórios online, sendo eles, Scopus, 1findr Free Edition, Scienceopen e Scielo, foram encontrados 44 resultados, desses 22 estavam dentro dos parâmetros para pesquisa e 7 dos estudos foram selecionados para maior análise, escolha feita baseada no número de citações. Assim, a partir dos resultados encontrados, foi possível perceber que em 20 anos foram feitas poucas publicações sobre o tema, onde o ápice de publicações nos anos 2013 e 2015 e o autor com maior destaque foi o José Paulo Cosenza. Sendo que os estudos em sua maioria são bibliográficos, trazendo o conceito de contabilidade criativa, além disso, trazem as principais motivações que levam ao uso dessa forma de gerenciamento de resultados, porém, os autores têm opiniões diferentes quanto ao mesmo assunto.

Palavras-chave: Contabilidade Criativa; Manobras Contábeis; Fraude; Contabilidade Pública.

Linha Temática: Temas Livres

1 Introdução

A contabilidade é considerada uma ciência social desde o final do século XV, onde ganhou reconhecimento a partir das partidas dobradas, publicada pelo frade franciscano Luca Pacioli. A mesma possui o objetivo de fornecer informações claras a respeito do patrimônio líquido das pessoas físicas e jurídicas, este sendo seu objeto de estudo, também proporciona esclarecimento sobre os cenários financeiro e econômico das empresas, dessa forma, gera uma visão limpa da situação patrimonial, auxiliando na tomada de decisões (RIBEIRO, 2013).

Dentre as ramificações dessa ciência social, existe a Contabilidade Criativa. Esta vem do termo em inglês “*Earnings Management*”, em tradução literal significa Gerenciamento de Resultados, também conhecida como gerenciamento de lucros e manipulação dos resultados contábeis. Em outras palavras, é uma técnica utilizada como forma de adulterar, isto é, modificar os resultados patrimoniais das empresas, de forma positiva, a fim de melhorar a imagem da mesma (COSENZA, 2002). Surgiu junto com o crescimento das entidades e da necessidade de expandir o mercado e manter boa aparência para os investidores (CORDEIRO, 2003).

A Contabilidade Criativa pode ser utilizada para inúmeras situações, mas é comumente utilizada para passar uma visão melhorada da empresa ou reduzir o valor dos impostos a pagar (MONTERREY, 1998). Baraldi (2012) destaca que essa técnica, consiste em encontrar brechas nas normas, assim reinterpretar o que está escrito tirando vantagem disso, maquiando a real situação da empresa, manipulando seu lucro conforme necessário, nesse momento é necessário ter cuidado para não cometer fraudes.

Existe uma linha tênue entre a contabilidade criativa e a fraude, em outros termos, significa dizer que é complexo diferenciar o gerenciamento de resultados de uma fraude, por mais que aquele se baseie nas brechas de leis, regulamentos e normas e este em falsificar números e ludibriar a lei. Têm-se a ideia de que a contabilidade representa o real e o indiscutível, e deveria, porém, nesse contexto é preciso cautela para utilizar as falhas e as possíveis interpretações das normas contábeis, de modo a melhorar a visão da empresa, mas sem correr risco de cometer um golpe, gerando um escândalo que poderá levar à organização a falência (BARALDI, 2012). Justamente por não existir uma regulamentação quanto ao uso da contabilidade criativa e ainda ser um assunto pouco estudado, suas características e utilização são pouco compreensíveis. Diante desse contexto, surge o seguinte objetivo geral: Evidenciar o que está sendo publicado sobre a contabilidade criativa no Brasil.

O estudo busca compreender melhor essa ramificação da contabilidade, contribuindo para sociedade por meio da descoberta do que está sendo publicado sobre a contabilidade criativa, de forma a chegar em um conceito geral sobre a mesma, visto que existe um número reduzido de publicações sobre o tema, mas uma enorme variedade de interpretações sobre o mesmo. Tem como pretensão colaborar com o entendimento dos contadores e demais interessados sobre o assunto e construir uma direção de onde encontrar mais sobre essa técnica.

Trata-se de uma pesquisa teórica e bibliográfica, pois evidencia uma parcela das publicações a respeito do tema, construindo uma revisão dos estudos levantados. A princípio sem nenhuma pretensão de aplicação prática, esse estudo também se caracteriza como pesquisa qualitativa, recorrendo as informações e opiniões coletas nos estudos já publicados, assim espera-se atender os objetivos aqui citados.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Contabilidade Criativa

Segundo o estudo de Silva (2018), existe referência a contabilidade criativa na obra *Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalità* de Luca Paccioli de 1494, visto que já se falava em manipulação de números, mas o ápice da sua utilização ocorreu em 1980, pois empresas começaram a alterar seus resultados com a intenção de melhorá-los, isso foi possível pois haviam muitas falhas nos regulamentos contábeis norte-americanos. Por se tratar de uma ciência social, que obedece a regulamentos e princípios, deixa em aberto a possibilidade de diferentes interpretações, surgindo à contabilidade criativa (DAPONT, 2012).

O termo Contabilidade Criativa é mais usual na Europa, enquanto nos Estados Unidos o mais comum é gerenciamento de resultados, no Brasil a maior influência dos estudos é norte-americana. Definir o conceito de contabilidade criativa ainda é algo de extrema dificuldade, pois existem muitas divergências entre as opiniões dos autores que tratam sobre o tema, alguns caracterizam como um procedimento cujo objetivo seja melhorar a imagem da empresa, mas de forma lícita, fazendo uso das entrelinhas das normas, ou seja, utilizando as brechas, para retocar os resultados desejados da empresa, enquanto outros autores, definem a expressão como sinônimo de fraude (NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015).

Nesse mesmo pensamento, os autores Dias, Cunha, Sales e Bezerra (2016), destacam que a expressão contabilidade criativa tornou-se conhecida principalmente pelos escândalos ocorridos no início dos anos 2000 nos Estados Unidos. A partir das brechas existentes nas normas, princípios e leis contábeis ou da falta desses, que se facilitou o uso da criatividade contábil, essa não pode ser considerada uma ferramenta fraudulenta, visto que se aplicam as regras a seu próprio favor, mas sem deixar de cumpri-las, ou seja, é utilizada apenas como forma de melhorar os resultados da empresa, sem burlar as leis, de forma a encorajar novos investidores. Porém, conforme a maneira que é utilizada pode se caracterizar como fraude, indo totalmente contra os procedimentos corretos e burlando as leis de forma proposital.

No estudo de Krukliis e Gonçalves (2017), eles trazem um conglomerado de autores definindo a contabilidade criativa, a partir disso, pode-se concluir que mesmo os escritores da atualidade possuem dificuldade de elaborar uma definição única para o assunto e mesmo que eles vivam na mesma década, tem visões diferentes do tema, alguns definem como uma técnica negativa, já que não mostra a realidade fiel da empresa, outros como uma oportunidade de melhorar a imagem da empresa e seus rendimentos, por meio da flexibilidade e interpretações das normas, mas em um ponto de vista geral, eles concordam que esse gerenciamento de resultados é feito de forma legal, sendo necessário cuidado para não cruzar esse limite.

No estudo de Martinez (2001), ele destaca três modalidades de gerenciamento dos resultados contábeis, tratando de forma mais ampla o assunto, subdividindo em “target earnings”, gerenciamento para atingir metas, usa-se para aumentar ou diminuir os lucros; “income smoothing”, gerenciamento para reduzir a variabilidade dos resultados e; “big bath accounting”, gerenciamento que visa reduzir os lucros correntes, para melhorar o lucro futuro, dessa forma o lucro corrente trabalha a favor do lucro futuro.

Ainda sobre a tese de doutorado de Martinez (2001) e os levantamentos que o mesmo fez, é possível apontar certas motivações para o uso da contabilidade criativa, como:

- a) Motivações vinculadas ao mercado de capitais: tem o objetivo de atrair novos investidores para empresa, melhorando a concepção do risco da entidade;
- b) Motivações contratuais: atendimentos a determinadas cláusulas contratuais;
- c) Motivações regulamentares e custos políticos: gerir dívidas tributárias, evitar alegações de práticas de cartéis quando o lucro da empresa for exuberante se comparado a outras do mesmo setor.

Além desses objetivos, Kraemer (2005), citando Mayoral (2000), traz três principais conjuntos de objetivos perseguidos que influenciam o uso da contabilidade criativa, sendo eles:

melhorar a imagem apresentada, estabilizar a imagem no decorrer dos anos e debilitar a imagem demonstrada, respectivamente significa dizer que as empresas fazem o máximo para ter uma boa aparência perante o mercado, pois assim adquirem novos aliados, mantendo seu nome em evidência, além disso, se esforçam para manter um perfil confiável e seguro para seus investidores, já que empresas com demonstrativos estáveis passam maior confiança para os sócios atuais e possíveis investidores futuros, por outro lado, podem utilizar da criatividade para debilitar seus demonstrativos, com a intenção de pagarem menos impostos e distribuírem menores dividendos.

Santos e Grateron (2003) salientam que a principal motivação para os gestores das empresas utilizarem essa técnica são os incentivos econômicos. Pode-se citar como impulsionadores os ganhos de bonificações e prêmios extras, inclusão ou manutenção da empresa no mercado financeiro, como na bolsa de valores e financiamentos externos, apoderar-se de benefícios fiscais, como reduções e isenções das bases de tributação, controle da distribuição de dividendos, fora outras vantagem que podem ser obtidas através dessa manipulação.

Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015) em seu estudo enfatiza que não há um limite nítido sobre a contabilidade criativa, trazendo três classificações por cores: branca, cinza e preta. A contabilidade criativa definida pela cor branca significa que é usada para aumentar a transparência dos relatórios financeiros, quando classificada pela cor cinza, é o gerenciamento de resultados utilizando das lacunas deixadas em normas, para melhorar os resultados e o desempenho da empresa, em contrapartida, quando considerada pela cor preta, é a chamada contabilidade fraudulenta.

Se por um lado a contabilidade criativa é considerada como um gerenciamento de resultados, com a intenção de melhorar os dados da empresa, através dos conhecimentos dos profissionais da área, que criam e usam de artimanhas e habilidades para maquiar os resultados, propiciando uma imagem melhorada e favorável da entidade, por outro lado, é necessário cuidar para que essa técnica não ultrapasse os limites legais, causando problemas para a empresa no âmbito jurídico e para seus acionistas, além de prejudicar sua transparência com possíveis investidores (OLIVEIRA; SOUZA, 2013).

Wuerges (2010), em sua tese de doutorado, deixa mais claro a diferenciação do gerenciamento de resultado para a fraude, ressaltando que a contabilidade criativa opera dentro da lei e normas contábeis, além de não ser passível de punição jurídica, sua única punição é a republicação dos demonstrativos, sem nenhuma técnica de gerenciamento. Enquanto a fraude ultrapassa os limites legais propositalmente, falsificando e omitindo os fluxos de caixa da empresa, quando descoberto, além da republicação correta, também é penalizado com multa e reclusão.

2.1.1 Uma abordagem sobre fraude

Primeiramente é necessário saber distinguir a fraude do erro, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), estabelecem isso na NBC T 11, ou seja, Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, determinando o seguinte sobre fraude e erro:

11.1.4 - Fraude e Erro

11.1.4.1 - O termo "fraude" aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.

11.1.4.2 - O termo "erro" aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis. (NBC, 2003).

Dessa forma, fraude contábil pode ser considerada como um ato intencional, premeditado, que tem a finalidade de obter vantagem sobre terceiros, seja por ação ou omissão, normalmente para enganar os investidores, ou seja, os usuários internos das informações (BORGES; ANDRADE, 2018).

Na área contábil, a fraude ocorre nos demonstrativos contábeis, sendo divulgados resultados falsos, diferentes da realidade da empresa, possuem a intenção de encobrir a veracidade dos fatos, dessa forma, adulteram as demonstrações conforme a necessidade encontrada seja para aumentar ou diminuir o valor das ações, encorajar novos investidores ou burlar o sistema tributário. A partir dos resultados obtidos com as fraudes, os fraudadores se beneficiam com melhores salários (GOUVÊA; AVANÇO, 2006).

Os crimes cometidos por esses fraudadores são chamados de crimes do colarinho branco, a definição surgiu em 1939, criado por James Sutherland, justamente para denominar as manobras cometidas por instituições ou pessoas, que possuem o objetivo de tirar vantagem sobre terceiros, esses atos ilegais, quando descobertos, causam sérios danos as pessoas envolvidas no escândalo e também para aqueles que investiram seu patrimônio na empresa (MURCIA; BORBA, 2005).

2.1.2 Casos polêmicos

No início dos anos 2000, muitos escândalos envolvendo a contabilidade criativa vieram a público, alguns casos gerando até mesmo a falência de empresas, fazendo com que os investidores perdessem uma grande parte de seu capital investido nas mesmas (KRAEMER, 2005).

Por meio de artigos publicados em revistas e anais, foi apresentado cinco publicações a respeito de organizações que utilizaram a contabilidade criativa, mas ultrapassaram a linha da legalidade, de forma que além de melhorarem seus demonstrativos publicados para convencer seus investidores e atrair novas parcerias, acabaram reproduzindo demonstrativos fraudulentos.

Com a pequena amostra de publicações, é possível observar que o tema contabilidade criativa está presente na atualidade, principalmente pela ocorrência dos escândalos nos anos 2000, este permanece sendo foco de estudos nos diversos estados brasileiros.

O artigo de Santos e Silva (2016) traz uma análise de algumas fraudes contábeis que tiveram repercussão mundial e ocorreram por meio do uso da contabilidade criativa, entre as empresas evidenciadas, está a WorldCom, que registrava custos fixos como investimentos, além de contabilizar imediatamente os ganhos futuros com contratos fechados, antes mesmo desses ganhos ocorrerem. As auditorias internas e externas compactuaram com essas irregularidades.

A partir desse e outros casos que infringiram as leis ao utilizarem de maneira incorreta a contabilidade criativa, que surgiram leis mais rígidas, como a Lei Sarbanes-Oxley, além de normas, princípios contábeis e o código de ética do profissional contábil, tudo isso com o objetivo de conter as fraudes contábeis, deixando mais claro o que é ilegal, além de influenciar na conduta correta dos profissionais da contabilidade (SANTOS; SILVA, 2016).

A grande diferença entre a fraude e o uso da contabilidade criativa, esta na legalidade, por isso é correto dizer que a fraude acontece quando não se respeitam os limites legais, enquanto a contabilidade criativa, quando utilizada de forma correta não ultrapassa esse limite, apenas melhora a visão da empresa para terceiros, mas sem prejudicar aqueles que necessitam e utilizam dos resultados dos demonstrativos. Quando não usufruída de maneira íntegra, esta passa a ser tão prejudicial quanto a fraude, pois até mesmo manipulações efetuadas dentro das normas e leis, podem distorcer a verdade sobre os resultados da empresa (SANTOS; SILVA,

2016).

Pedrine Jr, Thimóteo e Perin (2010), abordam o caso da empresa Enron Corporation, que foi uma grande distribuidora de energia e comunicação, localizada no Texas. A imagem que se tinha da Enron, era de uma empresa com imenso potencial e estável, muitos investiram seu patrimônio em ações, haja vista que essa representava crescimento constante em seus lucros, além de ser representatividade de uma entidade de prestígio.

Porém, utilizava de uma contabilidade criativa agressiva, algumas das práticas que usaram foi inflar seus lucros por meio das empresas coligadas e controladas, transferindo passivos, camuflando despesas, alavancando empréstimos, leasings, securitizações, além de arriscadas operações com derivativos, realizavam isso através de Special Purpose Entities (SPE's), em tradução literal, Entidades de Finalidade Especial. Isto é, aproveita de empresas que possuía participação majoritária para varrer débitos, que ao final não eram apresentados no balanço (PEDRINE JR.; THIMÓTEO, 2010).

Cada vez mais era exigido de uma contabilidade criativa, a fim de não transparecer as trapanças e manter o valor das ações. Toda via, em 2001, Enron não conseguiu mais esconder suas artimanhas, por culpa da ganância envolvida em todo seu processo de gestão, a mesma decretou falência, deixando muitos desempregados e seus investidores falidos (PEDRINE JR.; THIMÓTEO, 2010).

Murcia e Carvalho (2007) abordam em seu artigo alguns aspectos que estão diretamente relacionados a manipulação da informação contábil, o principal talvez seja o objetivo de se manter no mercado, conquistando e mantendo investidores. O estudo conta com a análise de algumas empresas, entre elas a Parmalat que utilizou de paraísos fiscais para forjar transações contábeis.

Com esse e outros casos que ocorreram envolvendo manipulações fora das brechas encontradas em leis, foi aprovada a lei Sarbanes-Oxley, no intuito de tornar as demonstrações contábeis mais transparentes, passando maior credibilidade para os usuários dessas informações, além de definir penalidades para aqueles que cometerem fraudes e proteger aos indivíduos que indicaram as fraudes (MURCIA; CARVALHO, 2007).

Mas mesmo com leis mais específicas e focadas nos aspectos de fraudes, ainda é difícil diferenciar a fraude contábil do gerenciamento de resultados. o que se tem como conhecimento é que essa opera dentro das leis e normas contábeis, enquanto aquela foge dos critérios legais. O estudo conclui que por meio de sinais é possível traçar um ambiente que ocorrem fraudes (MURCIA; CARVALHO, 2007).

Souza e Scarpin (2006) tiveram o objetivo de caracterizar a contabilidade criativa e analisar fraudes que ocorreram no início dos anos 2000, entre os escândalos, citam a empresa Xerox, que usou da contabilidade criativa em seus demonstrativos, lançando contratos de aluguéis e equipamentos como receitas de vendas. Essa atitude fez com a empresa alcançasse as previsões de lucros, aumentando suas receitas em quase dois bilhões de dólares durante cinco anos.

Em respostas aos escândalos que ocorreram, os Estados Unidos criaram a lei Sarbanes-Oxley, que tem o propósito de fortalecer o controle das práticas contábeis e da governança corporativa, ademais recuperar a confiança dos investidores nas empresas, de início a União Europeia foi contra essa atitude norte-americana, mas após escândalos como da Parmalat, passou a trabalhar juntamente com os Estados Unidos na busca de medidas que evitem fraudes (SOUZA; SCARPIN, 2006).

O artigo constata que embora exista espaço para mais de uma interpretação das normas contábeis, cabe ao contador, auditor e outros profissionais que utilizam delas, as usarem da melhor forma possível, garantindo que as demonstrações encontram-se dentro dos padrões

estabelecidos, principalmente porque os órgãos regulados e de valores imobiliários estão cada vez mais se preocupam em garantir a transparência das informações para seus usuários (SOUZA; SCARPIN, 2006).

No último artigo apresentado, Bergamini Junior (2002) tem seu artigo focado no caso da empresa Enron, que decretou falência em dezembro de 2001, depois de ter apostado na utilização da contabilidade criativa agressiva, criando Sociedades de Propósitos Específicos (SPE's), por meio dessa estratégia realiza operações de arrendamentos sintéticos. Esse procedimento é considerado legal, porém, a Enron criou subsidiárias em paraísos fiscais e muitas das dívidas foram excluídas de seus balanços, passando uma imagem desleal da corporação.

A falta de ética dos executivos e supervisão do conselho de administração levou a falência da empresa, além do apoio da auditoria Andersen, que na época era a responsável por auditar os balanços da Enron e deixou passar certas irregularidades. Por tanto, faz-se necessário além de seguir as normas contábeis, adotar práticas de governança corporativa para não cometer erros que podem por em risco a vida de uma empresa (BERGAMINI JR, 2002).

Por meio desses artigos apresentados, é possível concluir que a linha que separa a contabilidade criativa da fraude é tênue, que ainda se encontra grande dificuldade de estabelecer limites para o uso do gerenciamento de resultados de forma correta. É necessário amplo conhecimento de leis e normas contábeis para a utilização de maneira apropriada dessa ramificação contábil, pois somente assim será possível se beneficiar de falhas e faltas de normas, sem cometer um ato ilegal (BERGAMINI, 2002).

Com todos os escândalos que ocorreram principalmente no início da década de 2000, foram criadas leis mais rígidas quanto à contabilidade, como a Lei Sarbanes-Oxley, citada em alguns dos artigos comentados e que ainda possui impacto sobre as empresas, já que essa visa proteger os investidores e stakeholders de possíveis fraudes financeiras (CARMONA; PEREIRA; SANTOS, 2010).

Por fim, pode-se entender que a contabilidade criativa na sua perfeita e pura utilização, auxilia no resultado positivo dos demonstrativos contábeis, sem ferir nenhuma lei e as normas que controlam a correta apresentação dos mesmos, por consequência não prejudica os investidores e todos aqueles que consomem as informações contábeis da organização, dessa forma, é correto dizer que a contabilidade criativa melhora a imagem da empresa, através de pequenas manipulações que não poderão ser julgadas como fraudes.

3 Procedimentos Metodológicos

Quanto à abordagem do problema, essa pesquisa será qualitativa, visto que se pretende identificar o que está sendo publicado a respeito da contabilidade criativa. Em relação aos objetivos esse estudo será descritivo, pois visará ressaltar as principais opiniões sobre a contabilidade criativa e a forma como está sendo utilizada. Como forma de procedimento, será classificada como pesquisa bibliográfica, já que se realizará análise a partir de materiais já publicados.

A técnica de pesquisa e coleta de dados que será utilizada é a busca sistemática, que assim como outros artigos científicos, esta também utiliza de fontes bibliográficas ou eletrônicas (ROTHER, 2007), consiste em analisar um conjunto de estudos, com intenção de construir um resumo sobre os materiais coletados e compará-los entre si, observando suas concordâncias e discordâncias, além de contribuir para evidenciar que certos temas necessitam de maior estudo (SAMPAIO; MANCINI, 2006). Rother (2007) ainda destaca que a busca sistemática busca responder um questionamento, por meio de procedimentos bem definidos,

para selecionar, avaliar e analisar criticamente os estudos.

Rother (2007) explica os sete passos recomendados pela Colaboração Cochrane para o uso da busca sistemática no Brasil. Utilizando esses passos que será definido os procedimentos da coleta e análise dos dados. Primeiro é necessário definir a pergunta do estudo, essa já foi definida anteriormente, sendo ela “O que está sendo publicado sobre Contabilidade Criativa?”, próxima etapa é definir as fontes de busca para o estudo, serão utilizados os repositórios como Scientific Periodicals Electronic Library (SPELL), SciVerse Scopus, Scientific Electronic Library Online (SciELO), além de artigos publicados em eventos da contabilidade, como a Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ANPAD).

Depois é preciso fazer a avaliação crítica dos estudos, ou seja, realizar a definição de quais estudos serão utilizados, a pretensão deste estudo em questão é analisar os artigos brasileiros sobre contabilidade criativa, para isso não serão selecionados artigos estrangeiros. Finalmente se realizará a coleta de dados, resumindo o conteúdo dos estudos para a execução do próximo passo, análise e apresentação dos dados, onde são agrupados os estudos mediante suas semelhanças.

No penúltimo passo ocorre a interpretação dos dados, que permitirá responder a questão proposta nesse artigo, descobrindo as opiniões dos autores sobre o assunto, além de destacar quais anos e cidades brasileiras possuem mais publicações, por último poderá ocorrer o aprimoramento e atualização da busca, essa etapa conta com a contribuição de críticas de outros estudiosos, que serão agregadas a nova versão da busca sistemática, além da atualização incluindo novos artigos que virão a ser publicados.

4 Apresentação e Análise de Dados

4.1 Perfil dos Estudos

Para alcançar o objetivo proposto de evidenciar o que está sendo publicado sobre a contabilidade criativa no Brasil, foi realizada a busca pelo termo contabilidade criativa em quatro repositórios online, sendo eles: Scopus, 1findr Free Edition, Scienceopen e Scielo, durante o período de 2000 a 2020, sendo levados em consideração apenas os artigos publicados em revistas brasileiras, o número de artigos encontrados foram os seguintes:

Tabela 1 – Repositórios pesquisados

Repositório	Palavra-chave	Artigos
Scopus	"Contabilidade Criativa"	0
1findr	Contabilidade Criativa	33
Scienceopen.com	Contabilidade Criativa	6
Scielo	Contabilidade Criativa	5

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Foram encontrados 44 artigos na busca, sendo que a base que mais apresentou resultados foi a 1findr com 33 artigos, na Scienceopen e Scielo foram encontrados 6 e 5 respectivamente, enquanto a Scopus não apresentou nenhum resultado.

Segundo o próprio site da Scopus, ele é o maior banco de dados de resumos e citações, abrangendo as áreas de ciência, tecnologia, medicina, ciências sociais, artes e humanidades, possui 24.600 títulos ativos de 5.000 editoras, faz parte da empresa Elsevier, fundada em 1880.

Em abril de 2018 o 1science lançou o 1findr, que hoje possui mais de 27 milhões de artigos publicados em periódicos de mais de 100 países revisados por pares em todos os campos de pesquisa, em diversos idiomas e disciplinas, no mesmo ano a plataforma foi adquirida pela Elsevier.

O Scienceopen.com foi fundado em 2013, com sede em Berlim, em 2015 atingiu 10 milhões de artigos, segundo o próprio repositório é uma plataforma de descoberta interativa para comunicação acadêmica, oferece uma infinidade de serviços para seus parceiros, como publicação, hospedagem, promoção de mídia e consultoria técnica.

A Scientific Electronic Library Online (SciELO) é uma biblioteca eletrônica. O site da SciELO é parte do Projeto da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, do Centro Latino Americano e do Caribe de Informação em Ciências da Saúde e do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FAPESP/BIREME/CNPq) um dos produtos da aplicação da metodologia para preparação de publicações eletrônicas em desenvolvimento, especialmente o módulo de interface Internet.

Dos 44 resultados encontrados através da busca manual, 9 deles apareceram repetidos, sobrando 35 artigos que foram analisados, dos quais 13 não estavam dentro da temática pesquisada, assim foram excluídos. 9 dos artigos não tratavam sobre o tema estudado, 2 apenas citaram o termo pesquisado sem maiores especificações do assunto, 1 estava em língua inglesa e o outro apresentou problema no link. A Tabela 2 apresenta o número de publicações por ano:

Tabela 2 – Número de publicações por ano

Ano	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Nº publicações	1	3	1	1	0	0	0	2	0	0	0	4	2	4	1	1	0	1	1

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Dos 22 artigos para análise, suas publicações estão entre os anos de 2002 até 2020, os primeiros anos tiveram apenas 1 publicação, exceto pelo ano de 2003 com 3 publicações, 2013 até 2015 teve uma alta na produção de artigos contemplando a contabilidade criativa, nos anos seguintes voltou a cair, tendo novamente apenas uma publicação.

O artigo publicado em 2002 foi escrito por José Paulo Cosenza, com o título “Os Efeitos Colaterais da Contabilidade Criativa”, publicado na Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, da cidade de Rio de Janeiro, com 12 citações, focado em conceituar a contabilidade criativa, seu processo de fundamentação e as motivações que levam a essa prática. O artigo conclui que embora existam as normas e princípios contábeis, há espaço para o uso de procedimentos que representam a melhor a situação da empresa para seus interessados. A Tabela 3 apresenta as publicações por autores:

Tabela 3 – Publicações por autores

Autores	Publicações	Porcentagem
1	2	9,09%
40	1	90,91%
Total	22	100.00%

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Ao analisar os autores que participaram da escrita dos artigos, verificou-se que somente um deles se destacou como autor em mais de uma publicação, sendo ele, José Paulo Cosenza, com duas publicações.

José Paulo Cosenza é doutor em Contabilidade e Finanças pela Universidad de Zaragoza na Espanha, fez mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, além de graduações e especializações nas áreas contábil e financeira. Atualmente é professor titular no Departamento de Contabilidade da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal Fluminense e atua como docente no Programa de Pós-Graduação em Administração (LATTES, 2020). O Tabela 6 apresenta as publicações do autor

sobre a temática:

Tabela 4 – Artigos completos publicados em periódicos

Autores, ano	Artigo	Revista
GRATERON; COSENZA, 2004	A auditoria independente e a contabilidade criativa.	Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul
GRATERON; COSENZA, 2003	A auditoria da contabilidade criativa.	Revista Brasileira de Contabilidade
COSENZA, 2003	Contabilidade criativa: as duas faces de uma mesma moeda.	Pensar Contábil
COSENZA, 2003	Contabilidade criativa, em que nem sempre dois mais dois são quatro.	Contabilidade e Informação (UNIJUI)
GRATERON; COSENZA, 2003	A responsabilidade do auditor frente às práticas de contabilidade criativa.	Revista Paulista de Contabilidade
COSENZA, 2002	Os efeitos colaterais da contabilidade criativa.	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis
COSENZA, 2002	Algumas reflexões sobre as práticas de contabilidade criativa	Enfoque. Reflexão Contábil

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Cosenza possui 7 artigos publicados em revistas entre 2002 e 2004 envolvendo a temática contabilidade criativa, além disso em 2012 orientou um trabalho de conclusão de curso intitulado “A contabilidade criativa como mecanismo eficiente em prol das fraudes contábeis”, escrito por Anderson de Abreu Correia da Universidade Federal Fluminense.

O restante dos autores participou em apenas um estudo, representando mais de 90% dos artigos publicados. Quanto as instituições que apareceram na busca, é possível dar ênfase a Universidade de Brasília, que teve 9 de seus colaboradores com artigos publicados, a Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e Universidade Federal de Uberlândia tiveram cada uma 4 pesquisadores. É possível observar a relação completa de instituições e autores na Tabela 5.

Tabela 5 – Instituições por número de autores

Instituição	Autores
Universidade de Brasília	9
Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas	4
Universidade Federal de Uberlândia	4
Universidade de São Paulo	3
Universidade Estadual Vale do Acaraú	3
Universidade Tecnológica Federal do Paraná	3
Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - DF	2
Universidade Católica Dom Bosco	2
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	2
Faculdade Asces	1
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade Federal de Alagoas	1
Faculdade de Ciências Econômicas e Empresariais da Universidade da Coruña	1
Instituto Superior Politécnico Gaya	1
Pontificia Universidad Javeriana	1
Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado	1
Universidade de Coimbra	1
Universidade do Grande Rio	1
Universidade do Vale do Itajaí	1

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

A Universidade de Brasília foi fundada em 1962 por Darcy Ribeiro e Anísio Teixeira, sendo uma das principais referências acadêmicas nacionais, atuante em todas as áreas do

conhecimento, possui com quatro campus com 72 cursos de graduação. Entre os repositórios, a universidade possui um deles voltado a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE), procurando por contabilidade criativa nesse repositório foi possível encontrar duas publicações submetidas ao programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, as quais estão na Tabela 6:

Tabela 6 – Busca por contabilidade criativa na FACE

Ano	2018	2019
Autor	Edilson Bezerra da Silva	Selene Peres Peres Nunes
Orientador	Fátima de Souza Freire	Gileno Fernandes Marcelino
Título	Práticas de contabilidade criativa nos estados brasileiros: influências dos ciclos eleitorais	A dinâmica institucional da Lei de Responsabilidade Fiscal: uma análise na perspectiva institucionalista
Objetivo geral	Analisar a influência dos períodos eleitorais nas práticas de contabilidade criativa, por meio da análise do comportamento de itens da contabilidade aplicada ao setor público dos 26 estados do Brasil e do Distrito Federal.	Analisar a dinâmica assimétrica da LRF na perspectiva institucionalista, auxiliando a compreender as diferenças no cumprimento da regra fiscal nos estados ao longo do tempo e, em particular, a complementaridade com outras instituições, como as regras que definem a composição e funcionamento dos tribunais de contas.

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

As duas publicações encontradas são recentes, mostrando ser um tema atual e com questões a serem discutidas, mas pouco pesquisado, ambos têm o objetivo de analisar questões relacionadas ao setor público, um analisa como as eleições influenciam nas práticas contábeis, o outro analisa a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na Tabela 7, foi feito a relação dos locais de publicação (revistas, convenções e cadernos) com o número de citações que apareceram no artigo da busca, quanto ao número de citações os resultados expostos foram encontrados na pesquisa do Google Acadêmico. O artigo com 128 citações da Revista Contabilidade & Finanças é o de título “Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores”. A Revista Universo Contábil foi a única que apareceu com dois estudos da amostragem.

Tabela 7 – Revistas e citações

Revista/Anais	Citação
Revista Contabilidade & Finanças	128
Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro	36
Revista de Economia Contemporânea	32
Revista Pensar Contábil	21
Revista Universo Contábil	21
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	12
Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade	11
Revista de Contabilidade e Organizações	6
Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto - Gedecon	4
Revista Universo Contábil	3
Revista Administração em Diálogo	2
Cadernos de Pesquisa Política	2

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

A Revista Contabilidade & Finanças é uma continuação do Caderno de Estudos publicado a partir de 1989, com publicações quadrimestrais, voltada para professores, pesquisadores, profissionais e estudantes das áreas de contabilidade, finanças e atuária. Na

busca dentro do site da revista não foram encontrados resultados ao pesquisar por contabilidade criativa, mas o Scielo traz um resultado de artigo nessa temática publicado na revista.

A Revista Universo Contábil foi fundada em 2005, faz parte do programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, os artigos abordam assuntos das áreas de contabilidade para usuários externos, controladoria e contabilidade gerencial, mercados financeiro e acionário, educação e pesquisa contábil, com publicação trimestral desde 2008. Na busca por contabilidade criativa foram encontrados dois resultados, pode-se observar os mesmos na Tabela 8.

Tabela 8 – Busca por Contabilidade Criativa Revista Universo Contábil

Ano	2009	2015
Autor	Fernando Ruíz Lamas, Antônio Augusto Gregório	Jorge Katsumi Niyama, Ana Maria Gomes Rodrigues, Jomar Miranda Rodrigues
Título	Demonstração dos Fluxos de Caixa e Contabilidade Criativa	Algumas Reflexões sobre Contabilidade Criativa e as Normas Internacionais de Contabilidade

Fonte: Dados da Pesquisa (2020).

Novamente pode-se perceber que a busca gerou em poucos resultados, os dois artigos abordam a contabilidade criativa em situações diferentes, a relação com os fluxos de caixa e com as Normas Internacionais de Contabilidade, sendo estudos relativamente novos, escritos há 11 anos e 5 anos.

A Tabela 9 traz a relação de autores e citações, sendo o artigo mais citado dos autores Santos e Grateron (2003) com 128 publicações, seguido dos autores Kraemer (2004) e Gobetti (2009) com 36 e 32 citações respectivamente.

Tabela 9 – Autores e citações

Autor, ano	Citação
(AGUIAR; SUAVE, 2020)	
(AQUINO; RUFINO; NETO, 2017)	
(AUGUSTINHO; OLIVEIRA; LIMA, 2013)	11
(BARBOSA, 2013)	
(BORGES; MARTINS, 2015)	
(CARDOSO; FAJARDO, 2014)	4
(COSENZA, 2002)	12
(COSENZA, 2003)	21
(DIAS; CUNHA; SALES; BEZERRA, 2015)	2
(FROTA; VIEIRA, 2014)	4
(GOBETTI, 2009)	32
(KRAEMER, 2004)	36
(LAMAS; GREGÓRIO, 2009)	3
(LOZANO, 2013)	
(NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015)	21
(NUNES; MARCELINO; SILVA, 2019)	6
(SALIM, 2003)	
(SANTOS; GRATERON, 2003)	128
(SERRA, 2005)	
(SILVA; NETO, 2015)	
(SILVA; SANTOS, 2016)	
(SOUZA, 2013)	2

Fonte: Dados da Pesquisa (2020)

A Tabela 9 traz os autores em ordem alfabética, com seus respectivos anos de publicação

e a quantidade de citações que apareceram quando procurados no Google Acadêmico, dos 22 artigos, 9 deles não possuem citações. Ainda sobre esses estudos foi criada uma nuvem de palavras com as palavras chaves dos artigos, exposto na Figura 1.

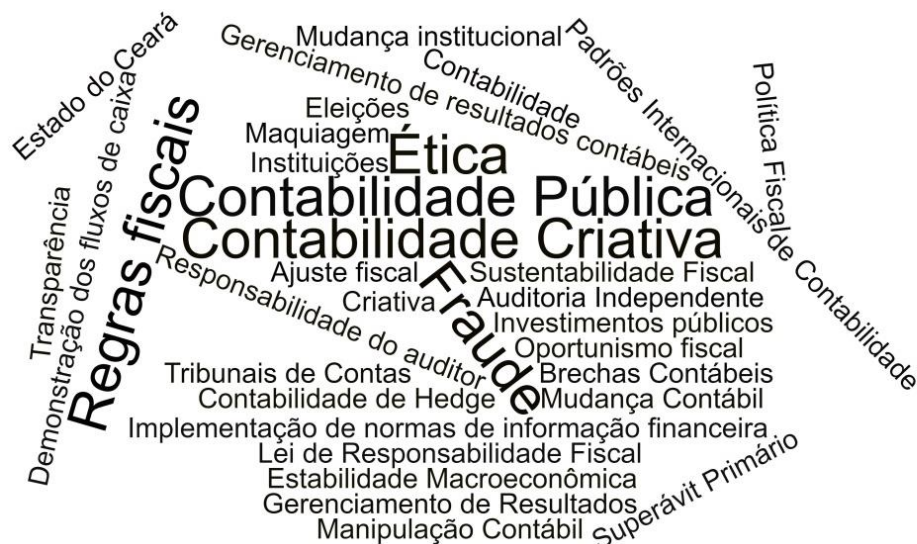


Figura 1 – Nuvem de palavras
Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Dentre as palavras chaves, as com maior destaque são regras fiscais, ética, contabilidade pública, fraude e contabilidade criativa. Em resumo ainda existe falta de regras fiscais para a contabilidade criativa, assim como falta ética por parte de alguns profissionais, esses fatores afetam a contabilidade pública e podem acarretar em fraudes.

4.2 ANÁLISE DOS ARTIGOS SELECIONADOS

A partir dos 22 artigos que restaram da filtragem, foram selecionados para maior análise aqueles com mais de 10 citações, dessa maneira, ficaram 7 artigos. Os mesmos estão relacionados na Tabela 10.

Tabela 10 – Artigos com mais de 10 citações

Autor	Objetivo	Conclusão
(AUGUSTINHO; OLIVEIRA; LIMA, 2013)	Verificar qual a relação entre o volume inscrito em restos a pagar e a utilização de “manobras” contábeis (“contabilidade criativa”) para garantir o cumprimento da meta fiscal.	Os restos a pagar não participam do cálculo do superávit primário, dessa forma, diminuem as despesas públicas, gerando um acréscimo contábil.
(COSENZA, 2002)	Discutir os aspectos mais relevantes relacionados com a problemática da aplicação da contabilidade criativa.	Maior responsabilidade dos auditores; Dificuldade de formar um conceito único sobre contabilidade criativa.
(COSENZA, 2003)	Abordar e explicar os aspectos indutores da contabilidade criativa, discutindo seu significado, sua natureza e os fatores que mais a motivam.	Complexidade no assunto; Criação de leis mais rígidas; Estratégia para melhoria dos resultados.
(NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2015)	Apresentar algumas reflexões sobre os impactos da contabilidade criativa no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB.	Normatização baseada em princípios. Os resultados contábeis gerados afetam todos aqueles interessados nessa informação.

(KRAEMER, 2004)	Aborda e explica os aspectos que induzem à contabilidade criativa, transações mais comuns na contabilidade criativa, práticas usuais, os auditores ante a contabilidade criativa e casos relevantes da contabilidade criativa.	Complexidade no assunto; Falta de estudos; Competitividade nos negócios.
(SANTOS; GRATERON, 2003)	Discutir se a responsabilidade do auditor deve restringir-se à emissão de um parecer que contenha sua opinião profissional, em relação à aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, ou também incluir a necessidade de informações atuais dos usuários,	Papel dos auditores é de difícil definição, porém, devem investir no assunto; Falta de normatização contábil.
(GOBETTI, 2009)	Analisar a forma de enquadramento dos estados ao Programa de Ajuste Fiscal (PAF) e à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), destacando seus impactos nas escolhas de alocação dos recursos públicos e na taxa de investimento.	Contabilidade criativa utilizada nas despesas com pessoal. Ajuste fiscal precisa respeitar os níveis de qualidade de alocação de recursos e serviços.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Augustinho, Oliveira e Lima (2013) verificam a relação do volume inscritos em restos a pagar com a contabilidade criativa, concluindo que como os restos a pagar não participam do cálculo do superávit primário, é possível gerar um acréscimo contábil ilusório no resultado, pois nos anos seguintes, esse volume inscrito nos restos a pagar poderá influenciar na queda das receitas.

Cosenza (2002) em seu artigo conceitua a contabilidade criativa, e o motiva ao uso dessa prática. O artigo conclui que embora existam as normas e princípios contábeis, há espaço para o uso de procedimentos que representam a melhor a situação da empresa para seus interessados.

Cosenza (2003) conceitua afirma que as principais motivações para uso da contabilidade criativa. Dessa forma traz a conceituação dessa prática, as motivações para o uso da mesma, além de relacionar a contabilidade criativa com a imagem fiel, ou seja, a imagem verdadeira dos fatos contábeis, sendo necessário mantê-los alinhados para não ocorrer fraudes. Ainda destaca medidas que possibilitariam diminuir o uso indevido dessa prática, tais como, normas mais concretas, maior ligação dos auditores independentes e até mesmo a criação de leis específicas para a contabilidade criativa, de forma que ficaria mais claro o que está permitido e o que acarreta em penalidades. Com todas as informações apresentadas pelo autor, fica claro que se trata de um assunto de alta complexidade, que as empresas utilizam como estratégia de melhorar a visão da organização para os usuários da informação contábil e financeira, não se tratando de um acontecimento sem pretensão, é uma estratégia muito bem elaborada.

Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015) apresentam algumas reflexões acerca da contabilidade criativa e as normas internacionais da contabilidade, pondo essa em confronto com algumas questões, como a manipulação, o gerenciamento de resultados e a fraude, analisam a prática dentro de algumas contas do balanço patrimonial, como ativo imobilizado, propriedade para investimento, ativos intangíveis, entre outras. Por fim, concluem que a IASB optou pela normatização contábil através de princípios, pois assim facilita o uso da informação pelos usuários e que os contadores têm ética e discernimento para passar essas informações da maneira mais correta e precisa.

No artigo de Kraemer (2004), assim como Cosenza (2003), também aborda o significado de contabilidade criativa e suas motivações para utilização e concorda que deveria existir maior envolvimento dos auditores nessa questão ainda traz algumas das práticas mais usuais e desenvolve a pesquisa em cima dos casos mais relevantes de companhias que utilizaram a contabilidade criativa de forma incorreta, pois fraudaram seus resultados, algumas

dessas empresas até mesmo decretaram falência. Da mesma maneira que Cosenza (2003), também conclui evidenciando a grande complexidade do tema, a falta de estudos e diretrizes específicas impulsionam o uso de forma distorcida, gerando complicações para a empresa.

Santos e Grateron (2003) concluem em seu artigo que o problema da contabilidade criativa esta mais relacionada com a crise ética e de valores do que com a falta de normatização. Também afirmam que o auditor independente não possui um papel ainda totalmente definido, mas seria de muita importância na detecção de casos incluindo a contabilidade criativa.

Gobetti (2009), destaca que os estados tiveram um crescimento fiscal positivo, desde a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo possível aumentar as receitas e ter maior controle dos restos a pagar, porém, foram encontrados traços de contabilidade criativa nos demonstrativos dos gastos com pessoal. Por isso é necessário que se observe os níveis mínimos de qualidade na alocação de recursos e na prestação de serviços públicos.

Dois artigos abordaram a contabilidade criativa aplicada no setor público, sendo eles, os artigos de Gobetti (2009) e Augustinho, Oliveira e Lima (2013), os dois numa temática semelhante, pondo a contabilidade criativa em evidência com a Lei de Responsabilidade Fiscal, o primeiro referente às despesas com pessoal, o segundo com a inscrição dos restos a pagar.

Os demais artigos que apareceram na busca foram totalmente bibliográficos, sendo possível observar que a grande maioria dos artigos publicados é nessa metodologia. Os estudos trouxeram a origem da contabilidade criativa, sua conceituação, quais as principais motivações para o uso e algumas formas de aplicação. Entre as formas de aplicação, é possível que sejam benéficas, quando usadas com cuidado para melhorar a apresentação dos resultados e demonstrativos da empresa, por outro lado, existem maneiras dessa utilização se tornar fraudulenta, podendo comprometer a imagem da empresa.

5 Considerações Finais

Já se falava em contabilidade criativa desde mais de 500 anos atrás, mas sua utilização ainda pode ser considerada recente, visto que o ápice das manobras contábeis veio ocorrendo há 40 anos. Ainda existem poucos estudos sobre esse tema e muitas opiniões divergentes quanto sua aplicação, os autores concordam que a contabilidade criativa visa beneficiar a imagem da empresa perante os consumidores das informações prestadas sobre a mesma. Alguns acreditam que esse gerenciamento de resultados, é benéfico, quando utilizado com cuidado, ou seja, usando das brechas das normas e princípios contábeis. Outros autores acreditam que essa técnica pode acabar trazendo problemas para empresa, pois ainda não se sabe o limite para sua utilização.

Foram encontrados 44 artigos na busca manual, após a exclusão por repetição e por não se encaixarem no tema pesquisado, restaram 22 artigos. Concluindo que no decorrer de 20 anos foram feitas poucas publicações sobre o tema, sendo o ápice de publicações nos anos 2013 e 2015. O autor com maior destaque foi o José Paulo Cosenza.

Os estudos se mostraram em grande maioria teóricos e percebe-se ainda certa dificuldade na caracterização do tema, com ideias divergentes entre alguns autores. A partir desses dois objetivos foi possível alcançar o objetivo geral de evidenciar o que está sendo publicado sobre contabilidade criativa.

A contabilidade criativa é um assunto ainda novo, com conceituações distintas, além disso, possuem poucas publicações relatando casos reais do uso da contabilidade. É válido ressaltar que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) repudia a utilização de tal prática quando associada as práticas contábeis, considerando que a Contabilidade se baseia na lei, não havendo espaço para manobras.

REFERÊNCIAS

BARALDI, Paulo. **IFRS, contabilidade criativa e fraudes**. Timburi: Cia do Ebook, 2012.

BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. Ética Empresarial e Contabilidade: O Caso Enron. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 16, 2002.

BORGES, Sabrina Rafaela Pereira; ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho. A opinião de especialistas sobre as variáveis relacionadas ao Risco de Fraude Contábil no Setor Bancário Brasileiro. **Universo Contábil**, Blumenau, v. 14, n. 3, p. 66-88, 2018.

CARMONA, Eduardo; PEREIRA, Anísio Candido; SANTOS, Mario Roberto dos. A Lei Sarbanes-Oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do Auditor Interno. **Gestão & Regionalidade**, São Caetano do Sul, v. 26, n. 76, p. 63-74, abr. 2010.

CORDEIRO, Claudio Marcelo Rodrigues. Contabilidade criativa: Um estudo sobre sua caracterização. **Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Paraná, Curitiba**, n. 126, 2º quadrimestre de 2003.

COSENZA, José Paulo. **Os Efeitos Colaterais da Contabilidade Criativa**. 2002.

DAPONT, Ismael José. **O papel da Ética Profissional frente à Contabilidade Criativa**. 2012. 22 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

DIAS, Alessandra Gois Gadelha; CUNHA, José Humberto da Cruz; SALES, Isabel Cristina Henriques; BEZERRA, Pedro Correia Santos. Contabilidade Criativa, Ética e Gerenciamento de Resultados: auditoria versus academia. **Administração em Diálogo**, São Paulo, v. 18, n. 1, p. 133-151, abr. 2016.

GOUVÊA, Phablo Ercson; AVANÇO, Leonardo. Ética e fraudes contábeis. **Unopar Científica Ciências Jurídicas e Empresariais**, Londrina, v. 7, n. 1, p. 85-91, mar. 2006.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade criativa: maquiando as demonstrações contábeis. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 28, p. 1-13, 2005.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento de resultados contábeis**: estudo empírico das companhias abertas brasileiras. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, USP, 2001.

MAYORAL, Juan Monterrey. **Entre la Contabilidad Creativa y el Delito Contable**. Artigo apresentado na Universidade de Extremadura. Espanha, 1998.

MURCIA, Fernando Dal-ri; BORBA, José Alonso. Um estudo das Fraudes Contábeis sob duas óticas: Jornais econômicos versus Periódicos acadêmicos no período de 2001- 2004. **Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p. 99-114, 2005.



Conectando Pessoas.
Fortalecendo a Profissão!

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

NIYAMA, Jorge Katsumi; RODRIGUES, Ana Maria Gomes; RODRIGUES, Jomar Miranda. Algumas reflexões sobre Contabilidade Criativa e as Normas Internacionais de Contabilidade. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, n. 1, p. 69-87, 2015.

NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. **NBC T11. 11.1.4: Fraude e erro**. Resolução CFC 751/1993.

OLIVEIRA, Jones Santos; SOUZA, Roberto Francisco de. Contabilidade Criativa e Ética Profissional. **Revista Científica da Ajes**, Juína, v. 4, n. 8, 2013.

PEDRINI JUNIOR, Clóvis César; THIMÓTEO, Lucas Gomes; PERIN, Liberaci Pascueto. Caso Enron: Blecaute na gestão. In: **XI Congresso de Ciências da Comunicação na Região Sul**, 2010, Novo Hamburgo. Novo Hamburgo, 2010.

RIBEIRO, Osni Mora. **Contabilidade Básica**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROTHER, Edna Terezinha. Revisão sistemática X revisão narrativa. **Acta Paulista de Enfermagem**, São Paulo, v. 20, n. 2, p. 5-6, abr-jun. 2007.

SAMPAIO, RF; MANCINI, MC. Estudos de Revisão Sistemática: Um guia para síntese criteriosa da Evidência Científica. **Brasileira de Fisioterapia**, São Carlos, v. 11, n. 1, p. 83-89, fev. 2007.

SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Contabilidade Criativa e responsabilidade dos Auditores. **Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 32, p. 7-22, ago. 2003.

SANTOS, Geovane Camilo; SILVA, Rayne Martins. Contabilidade Criativa: brechas nas normas contábeis ou fraude contábil? Uma análise das maiores fraudes mundiais. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, Monte Carmelo, v. 4, n. 13, p. 144-161, 2016.

SOUZA, José Carlos de; SCARPIN, Jorge Eduardo. Fraudes Contábeis: As respostas da Contabilidade nos Estados Unidos e na Europa. In: **III SEGET – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**. Blumenau: Furb, 2006. p. 1-12.