



Universidade Federal da Paraíba
Centro de Ciências Aplicadas e Educação – CCAE
Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – DCSA
Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis

CREATIVE ACCOUNTING:

Uma análise da produção científica sobre a Creative Accounting nos principais periódicos internacionais da área (2018-2022)

Teoria, Ética e Metodologia de Pesquisa

Wilder Pontes do Nascimento - UFPB – wilderpontes@gmail.com
Josicarla Soares Santiago - UFPB – josicarla.santiago@academico.ufpb.br
Yara Magaly Albano Soares – UFPB – yara.magaly@academico.ufpb.br
Francisca Janete da Silva Adelino – UFPB – francisca@ccae.ufpb.br

Resumo

O objetivo deste estudo consistiu em analisar a visão dos artigos publicados sobre a Creative Accounting nos principais periódicos nacionais e internacionais. A *Creative Accounting* diz respeito ao uso da flexibilidade das normas contábeis, nas quais os profissionais da área utilizam-se das lacunas interpretativas nas normas e práticas contábeis que afetam os resultados das Organizações. Tudo isso para que se garanta uma visão melhorada dos resultados alcançados por essas empresas. Para tanto, fez-se uma análise bibliométrica na base de dados dos Periódicos da Capes, utilizando como palavra-chave de pesquisa o termo *Creative Accounting*. Delimitou-se a pesquisa, utilizando filtros para que se pudesse chegar aos objetivos propostos, dessa forma, foram encontrados 23 artigos que, inicialmente, atendiam aos objetivos, mas que durante a leitura dos mesmos, mas foi constatado que apenas 5 eram favoráveis à pesquisa em questão. Ressalta-se que foram encontrados termos pertinentes ao tema, tais quais flexibilidade, manipulação e fraude. Segundo os artigos estudados, a *Creative Accounting* é indicada como uma manipulação contábil e que esta é utilizada para maquiar demonstrações que serão favoráveis para possíveis investimentos nas instituições. Identifica-se, com essa prática, a má fé ou despreparo dos profissionais da Contabilidade na preparação dessas informações, porém, a Contabilidade deve ser clara, hábil, idônea e transparente, apresentando confiabilidade. Pode-se concluir que as leis e as normas que regem a Contabilidade não transpassam por todas as transações, visto que existem lacunas nas demonstrações das empresas que podem ser utilizadas para burlar a visão passada para o mercado. No que se refere aos interesses para o uso dessa maquiagem, constatamos que existem diversas razões, que podem ser tanto pessoais, quanto de mercado, no que tange a demonstrar que o financeiro se encontra favorável a investimentos em tais instituições. Para trabalhos futuros, sugere-se a realização de pesquisa de campo, a fim de identificar a percepção do profissional contábil, empresários e investidores em relação ao uso da *Creative Accounting*.

Palavras-chave: Contabilidade. Ética. *Creative Accounting*.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, sendo uma Ciência Social Aplicada, precisa se adequar ao crescente e constante desenvolvimento mundial, visto que há um crescente aumento no processo de

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

N244c Nascimento, Wilder Pontes do.

Creative Accounting : uma análise da produção científica sobre a Creative Accounting nos principais periódicos internacionais da área (2018-2022) / Wilder Pontes do Nascimento. - Mamanguape, PB, 2023.
16 f. : il.

Orientação: Josicarla Soares Santiago.
TCC (Graduação) - UFPB/CCAIE.

1. Contabilidade. 2. Ética. 3. Creative Accounting.
I. Santiago, Josicarla Soares. II. Título.

UFPB/CCAIE

CDU 657

globalização e de empresas de pequeno e médio porte que estão expandindo seus negócios. Dessa forma, os empresários que possuem planos de tornar as empresas multinacionais, visando sua expansão no mercado e a necessidade de práticas contábeis comuns a todos os países, se efetivou o processo de convergência internacional das práticas contábeis, onde hoje participam 140 países (CFC, 2010).

A principal essência das demonstrações contábeis é uma visão justa sobre a Contabilidade de uma empresa, de modo que sua exatidão se faz essencial para que as empresas coexistam num ambiente de negócios que seja favorável para o seu crescimento. Essas informações são utilizadas interna ou externamente nas entidades. Assim, o grupo de interesses desses subsídios espera que os valores e postulados contábeis sejam seguidos para nortear a tomada de decisão. Porém, algumas empresas nem sempre alcançam os objetivos positivos financeiramente, definidos para um determinado período resultando no uso de artifícios como a chamada Contabilidade Criativa.

Como Contabilidade *Criativa Griffiths* (1986 *apud* Braga, 2015) defende que é um processo em que as empresas relatam uma visão verdadeira dos resultados obtidos das transações comerciais realizadas pelas mesmas. Porém, os contadores usam de suas experiências e conhecimento das técnicas que podem ser gerenciadas para corrigir uma visão diferente de desempenho das empresas.

A partir do pressuposto de que, com a globalização, os processos contábeis vêm se modernizando e a possibilitando a interação dos mercados, bem como o surgimento de técnicas que possam agilizar e muitas vezes facilitar o trabalho contábil, de forma que os resultados possam ser favoráveis às empresas, optou-se por estudar como a *Creative Accounting* se apresenta nesse cenário.

Sendo assim, considerando que exista essa forma de demonstrar os resultados e partindo do pressuposto que essa prática está sendo utilizada por empresas a nível de Contabilidade Internacional, o problema de pesquisa pode ser enunciado da seguinte forma: qual a visão dos artigos publicados sobre a *Creative Accounting* nos principais periódicos nacionais e internacionais?

A partir desse questionamento, o objetivo geral deste trabalho é analisar a visão dos artigos publicados sobre a ***Creative Accounting*** nos principais periódicos nacionais e internacionais. Para tal, para a sua escrita se fez necessário identificar a base de dados dos artigos publicados, mapear os autores dos principais periódicos tratando da *Creative Accounting*, identificar a quantidade de artigos publicados sobre o tema e, por fim, levantar reflexões sobre como os autores dos artigos periódicos nacionais e internacionais reconhecem a *Creative Accounting*.

A Contabilidade é um instrumento que reduz a diferença nas informações e que, em um cenário amplo, globalizado e competitivo, torna-se indispensável na propagação dessas informações. As informações provenientes da Contabilidade de uma empresa são destinadas a diversos grupos com interesses econômicos, que, segundo a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (Pronunciamento Conceitual Básico – R1), essas demonstrações são elaboradas e apresentadas para usuários externos como investidores, financiadores, entre outros. Para reduzir a assimetria informacional, a Contabilidade segue regras que são implementadas pelos órgãos normatizadores e reguladores. O *International Financial Reporting Standards* (IFRS) é o padrão adotado em diversos países, inclusive no Brasil. A divulgação das informações com os resultados financeiros depende das escolhas contábeis adotadas para a prática da regulação contábil.

Sobre as escolhas contábeis, Nobes (2013) defende que são escolhas políticas contábeis explícitas no IFRS, igualmente válidas para tratar de um mesmo assunto econômico e que seguem a legislação. Para Francis (2001), as escolhas contábeis colocam limites sobre um

conjunto de tópicos a serem estudados. Com isso, é necessário realizar escolhas contábeis que estejam de acordo com o padrão estabelecidos pelos órgãos reguladores.

Partindo desse pressuposto - que as normas estejam de acordo com a regulamentação e com os órgãos que normatizam tais regras contábeis-, buscou-se compreender os processos que levaram ao surgimento da *Creative Accounting* na Contabilidade e como essa ferramenta pode impactar a tomada de decisões de uma empresa, assim desencadeando a inquietude diante do assunto.

O presente estudo tem como objeto de pesquisa a *Creative Accounting*, que está relacionada a diversos usos – fraude, erro, gerenciamento de resultado, manipulação, entre outros, para aprimorar resultados, que mudam de acordo com a situação em que é direcionada. Dessa forma, o trabalho organiza-se por capítulos, listados a seguir: o primeiro onde encontra-se a Introdução, o segundo que discorre sobre a Contabilidade e a *Creative Accounting*, no terceiro está disposto os processos metodológicos utilizados durante a pesquisa, o quarto capítulo apresenta os resultados alcançados com o estudo e o quinto que traz as considerações finais sobre o trabalho.

2 INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE

Conforme afirma Crepaldi (1995), a Contabilidade é uma das ciências mais antigas que se tem conhecimento. Para Sá (1997), a Contabilidade surge desde o surgimento da civilização. Toigo (1999) defende que não é possível definir com exatidão quando e como essa ciência surgiu, mas que ao investigar civilizações antigas, pode-se descobrir documentos que comprovam que, de fato, essa ciência está presente desde os tempos passados.

Segundo Oliveira e Nagatsuka (2000), a Contabilidade é uma das áreas das ciências administrativas que registra e estuda as operações que são realizadas, concedendo auxílio sobre as situações econômicas da empresa. Conforme define Santos e Barbosa *apud* Sá (2010, p. 3) a contabilidade é a ciência que tem como finalidade estudar os fatos patrimoniais, dando importância à realidade, provas e atuação dos mesmos, relacionando a eficiência útil das células sociais.

As normas contábeis oferecem flexibilidade para que as instituições realizem as escolhas contábeis, para que dessa forma a empresa possa apresentar uma representação fiel da sua situação financeira. Essa flexibilidade é necessária, pois cada empresa transita em ambientes diferentes e que variam de acordo com o desenvolvimento do mercado e dos sistemas legais e tributários. Esses aspectos são importantes porque viabilizam ou impedem a existência de normas contábeis uniformes. Dito isto, essa flexibilidade, por outro lado, possibilita que os gestores possam escolher outros objetivos que não condizem com a representação fiel das demonstrações da empresa.

Francis (2001), atenta para o fato de que as escolhas contábeis estão relacionadas ao tomador das decisões, que a sua definição possa estar amplamente associada não só à decisão do gestor, mas incluir decisões de auditores, acionistas, órgãos reguladores e emissores de normas contábeis.

Para que seja divulgado o resultado fidedigno de uma empresa, é importante ressaltar que o profissional contábil precisa se impor e que não se negue a aceitar e registrar a visão justa e verdadeira do que ocorre nas organizações, não entrando em conflito com o que é recomendado pela *International Accounting Standards Board* (IASB).

2.1 *Creative Accounting*

Apesar de só haver registros sobre a *Creative Accounting* a partir de meados de 1980, a prática já tem mais de quinhentos anos de história (Niyama; Rodrigues; Rodrigues, 2015). A *Creative Accounting* surge como meio para ludibriar os resultados contábeis, de modo que estes

estejam favoráveis ao uso das instituições e seu uso depende de que quem o faça seja bastante conhecedor dos métodos contábeis.

Uma outra prática relacionada a *Creative Accounting* é o gerenciamento de resultados, utilizado por administradores para manipular as informações contábeis sobre o desempenho das empresas (Healy, Wahlen, 1999; Paulo; 2007).

Para Cosenza (2003), a *Creative Accounting* está associada à estratégia de transmitir uma visão otimista da empresa para os usuários das informações contábeis. Já na visão de Cardoso (2005), o termo está relacionado a diversos usos que vão desde fraudes, erros ou gerenciamentos de resultados, manipulação e aprimoramento de resultado, que segundo Cosenza (2007) e Paulo (2007), mudam de acordo com os resultados que se desejam alcançar. Para Androniceanu e Strakova (2020), a *Creative Accounting* se define como

Manipulação da informação contábil para transformar as demonstrações financeiras das empresas, que deveriam apresentar uma visão verdadeira e justa da contabilidade, mas seus idealizadores procuram transformá-las em uma forma de acordo com suas disposições e além daquelas que implementam intervenções mais profundas na contabilidade de determinadas empresas com base em interesses e objetivos subjetivos (Androniceanu e Strakova, 2020, p. 2)

Diante do exposto, percebe-se que a *Creative Accounting* surge como um fenômeno que objetiva utilizar de informações diferenciadas dos resultados obtidos e se utiliza do conhecimento do profissional sobre a Contabilidade e seus recursos, que a tornam maleáveis para expor os resultados de forma que convém a empresa.

Para Consoante Frota e Vieira (2014), a *Creative Accounting* surge em meio à abertura dos mercados e da concorrência global. Dessa forma, o profissional contábil maquia os resultados de forma que eles sejam favoráveis a serem mostrados aos clientes, fornecedores, investidores e governos. Segundo Sousa:

A contabilidade criativa é um fenômeno contábil que consiste em produzir informações diferenciadas que favorecem um determinado público (gestores, acionistas, investidores), a partir das ambiguidades existentes nas normativas contábeis, evidenciando um resultado de acordo com os interesses e os objetivos de quem utiliza-se dos resultados da prática. Para tanto, são utilizados mecanismos baseados na legislação, já que as leis não são suficientemente claras para que se abortem todas as possibilidades da criatividade. (Sousa, 2011, p. 20).

Conforme estudado, a *Creative Accounting* apresenta um retrocesso para a área contábil, já que através do seu uso, as demonstrações são elaboradas de forma que não são confiáveis e de acordo com o que a empresa apresenta, pois as informações são manipuladas de acordo com as necessidades dos gestores da informação.

Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. (CPC 00 R1, p. 18)

Assim, as demonstrações apresentadas com tais informações manipuladas, não atendem os requisitos para se tornarem válidas no meio contábil, à medida que ao reportar tais informações os resultados são alterados e não se tratando de processos neutros para influenciar a tomada de decisão dos seus usuários.

Ainda que a posição e a forma de operar uma empresa constituam uma única realidade, que deve ser representada fielmente através da informação contábil, não

devemos esquecer que uma mesma situação pode ser entendida de distintas maneiras de acordo com quem a observa. (Cordeiro, 2005, p. 1)

Dessa forma, é possível compreender que a *Creative Accounting* se alia à flexibilidade das normas contábeis o que possibilita apresentar uma situação real através de diversas óticas, utilizando-se da subjetividade e das alternativas existentes com a finalidade de obter demonstrações financeiras que representem a imagem desejada.

Amat, Blake e Dowds (1999) à luz dos estudos de Griffiths (1986), Jameson (1988), Smith (1992) e Naser (1993) dizem em seus estudos que a Contabilidade Criativa é comum e que pode ser encontrada facilmente no âmbito empresarial, mas que os autores consideram uma prática enganosa e indesejável no meio.

Balaciu, Bogdan e Vladu (2009) em seus estudos, afirmam que, na literatura, a *Creative Accounting* aparece em artigos que tratam da falência das empresas. As autoras ainda destacam que a *Creative Accounting* advém de uma gestão que preza em distorcer lucros, o que privilegia diante do cenário econômico.

Os estudos de Vassalo (2019) afirmam que os termos “fraude” e “erro” são bem entendidos quando se trata de uma *Creative Accounting*, mas que “gerenciamento de resultados” ou “aprimoramento de resultados” não são tão assertivos para descrever o termo. Assim, seu estudo conclui que a *Creative Accounting* está voltada as termos relacionados à fraude e flexibilidade de normas, devendo desenvolver estudos sobre a temática para que o assunto seja mais amplamente divulgado.

As pesquisas desenvolvidas por Abed *et. al.* (2022) indicam fatores que motivam o uso de práticas da *Creative Accounting*, destacando os problemas na agência, esquema de propriedade de ações, recompensa executiva e suavização de resultados. Assim, o presente estudo busca comparar na literatura disponível a visão dos diferentes autores para analisar como o *Creative Accounting* se configura como uma forma de maquiagem e manipular os resultados contábeis apresentados como fonte de informação.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Gil (2006), a pesquisa surge a partir de um questionamento não respondido ou, ainda, quando precisa-se buscar outras fontes e informações para responder ao problema levantado, de maneira que possa resultar em novos conhecimentos adquiridos e que proporcione benefício à ciência. Segundo o mesmo autor, “pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos” (Gil, 2006, p. 17). Gil (2006) ainda ressalta que

A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. [...] a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados.” (Gil, 2006, p. 17)

Sendo assim, o estudo em questão abordou uma investigação bibliométrica, visto que no estudo discutiu acerca de vários artigos publicados em meios eletrônicos. Para tanto, realizou-se uma busca bibliométrica na base de dados do Capes (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), fundação ligada ao Ministério da Educação, que é importante para a expansão e consolidação da pós-graduação stricto sensu (mestrado e doutorado) em todo território nacional.

Com a busca dos periódicos, pretendeu-se identificar a base dos dados onde os artigos foram publicados e assim registrar informações relacionadas a essas bases. Em seguida, buscou-se identificar os autores tratando do *Creative Accounting*, com uma pesquisa detalhada nos periódicos seguida da leitura e classificando as menções de acordo como aparecem (resumo, assunto, tema). Por fim, ocorreu a classificação do tipo de pesquisa desenvolvida nos periódicos e o registro da visão desenvolvida pelos autores.

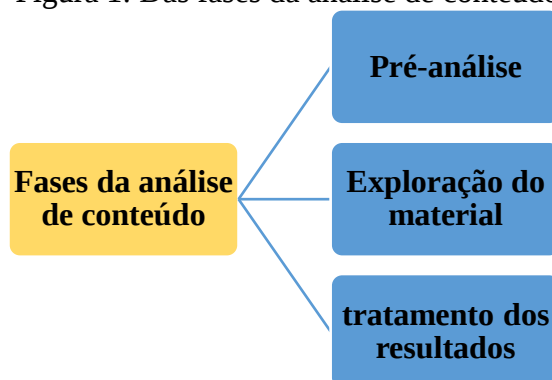
Tal metodologia foi escolhida para o desenvolvimento deste trabalho, uma vez que se adequa aos objetivos propostos e por tratar-se de um método que, segundo Wormell “o campo da bibliometria como um todo inclui todos os aspectos quantitativos e os modelos da comunicação científica e do armazenamento, disseminação e recuperação da informação científica” (Wormell op. cit., p. 211, grifo do autor)

Este trabalho apresenta a análise de conteúdo como uma das técnicas de tratamento para a análise dos dados colhidos durante a pesquisa. Este método está baseado nos trabalhos de Bardin (2011). Segundo a autora (2011),

um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (Bardin, 2011, p. 47).

Para a Bardin (2011) essa metodologia se aplica à diversos discursos e qualquer forma de comunicação, pois nela o pesquisador procura compreender as características, estruturas e modelos que estão por trás das mensagens analisadas. Ao ser realizada, esse tipo de metodologia consiste em três fases, representadas na figura a seguir.

Figura 1: Das fases da análise de conteúdo



Fonte: Dados da pesquisa, 2023

A primeira fase desse tipo de análise é a pré-análise, que pode ser definida como uma fase de organização na qual estabelece-se o esquema de trabalho, seus procedimentos e os objetivos pretendidos, também nessa fase da pesquisa são escolhidos os artigos que serão analisados. Para Bardin (2011), essa parte envolve a leitura “flutuante”, o contato inicial com os documentos que serão submetidos à análise.

Na segunda fase, que consiste na exploração do material, ou seja, nesta fase são escolhidas as unidades de codificação, escolhe-se as unidades que vão ser analisadas, o recorte da pesquisa, a procura das unidades que irão satisfazer os objetivos da pesquisa, a classificação dos documentos entre outros elementos.

A terceira fase compreende o processo de analisar o material colhido e torná-lo válido e significativo para a pesquisa. A interpretação deverá ir além do conteúdo exposto nos artigos

escolhidos, assim, durante a interpretação dos dados é preciso que o pesquisador correlacione aos marcos teóricos e a fundamentação teórica pertinentes à investigação para dar sentido à interpretação.

Para a escolha dos artigos, buscou-se trabalhos com a palavra-chave “*creative accounting*”, no título, resumo ou palavras-chaves, optou-se pela busca do nome em inglês por ser este mais comumente utilizado globalmente em artigos publicados relacionados ao tema. Foi utilizado como critério de inclusão para o estudo, trabalhos publicados no período de 5 (cinco) anos, que compreende os anos de 2018 a 2022.

Após atender aos critérios dos objetivos da pesquisa, foi feita uma revisão bibliográfica detalhada dos títulos e dos resumos de trabalhos que discutiam sobre a temática proposta. Para a seleção dos estudos da amostra, buscou-se identificar, localizar e obter as obras para a realização da pesquisa, feito isso, deu-se o processo de leitura do material. Esse processo contou com várias fases: identificação das informações e dos dados que correspondessem ao problema proposto, estabelecimento das relações entre as informações e os dados obtidos e realização da análise e dos dados fornecidos pelos autores (Gil, 2006).

O estudo iniciou-se com a leitura exploratória, que verificou se as obras escolhidas interessavam de fato a pesquisa; em seguida, fez-se uma leitura seletiva, com a triagem dos materiais que se enquadravam na pesquisa, após isto, fez-se uma leitura analítica, considerando a ordenação das informações e, por último, ocorreu a leitura interpretativa, para compreender o que os autores afirmavam sobre o problema proposto.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

No estudo em questão, foram utilizados trabalhos publicados no sítio eletrônico do Portal da CAPES. Ao realizar as buscas na base de dados, a partir dos descritores selecionados e critérios de elegibilidade, encontrou-se 23 que tratavam do tema selecionado. No quadro 1, pode-se observar a quantidade de artigos encontrados em cada uma das buscas, conforme os descritores.

Quadro 1: Dos artigos encontrados com base nos descritores selecionados.

Base de dados	Descritores	Tempo de publicação	Número de artigos encontrados	Número de artigos selecionados
CAPES PERIÓDICOS	<i>Creative Accounting</i>	2018 a 2022	23	5

Fonte: Dados da pesquisa, 2023

A ferramenta escolhida para a busca mostrou-se eficaz e direcionou os resultados para que os objetivos pretendidos com a pesquisa fossem alcançados. Dessa forma, encontrou-se um número significativo de artigos, mas com a delimitação, representada no quadro 2, poucos artigos foram selecionados, visto que a amostra do presente estudo necessitava basear-se em artigos que satisfizessem os objetivos propostos. Com isso, foram encontrados 23 artigos que tratavam sobre a *Creative Accounting* utilizando o descritor “*Creative Accounting*” no sítio eletrônico do Portal Capes.

Quadro 2: Dos descritores utilizados

Base de Dados	Descritores	Filtros utilizados	
CAPES PERIÓDICOS	<i>Creative Accounting</i>	Idioma	Inglês
		Disponibilidade	Revisado por pares

		Assunto	<i>Accounting; Creative</i>
		Período	2018 a 2022

Fonte: Dados da pesquisa, 2023

Diante do exposto do quadro 2, a ferramenta escolhida se mostrou eficaz na busca dos artigos que foram selecionados para a pesquisa, na medida que direcionou os resultados aos objetivos. Encontraram-se, inicialmente, um número significativo de artigos, por isso foram utilizados filtros para refinar a busca por artigos que trouxeram contribuição significativa para esta pesquisa, a exemplo do idioma (que foi dado preferencialmente aos artigos publicados no inglês, já que esse assunto é mais divulgado em países onde predominam esse idioma) e também à disponibilidade de revisão, ou seja, que tivessem sido analisados por autores renomados dentro da área; bem como quanto ao assunto pretendido, no qual utilizou-se o filtro para selecionar apenas os artigos que tivessem como assunto principal a *Creative Accounting*, e não apenas menções sobre o tema. Também foi realizado um recorte no período de publicação, que correspondeu aos anos de 2018 a 2022. Com esses filtros aplicados, encontraram-se um total de 23 artigos para a leitura e possível utilização desses nesta pesquisa.

Com isso, após a leitura dos 23 artigos encontrados, a pesquisa ainda filtrou em 5 (cinco) artigos que corresponderam aos objetivos propostos nesse trabalho. Os artigos escolhidos foram selecionados e estão descritos no Quadro 3, que descreve o título, os autores e o ano de publicação.

Quadro3: Dos artigos selecionados.

Base de Dados	Artigos	Autor (es)	Título do trabalho	Ano
CAPES	1	Tha'er Amjed Mahmoud Ababneh; Mehmet Aga	<i>The Impact of Sustainable Financial Data Governance, Political Connections, and Creative Accounting Practices on Organizational Outcomes</i>	2019
	2	Diana Balaciu; Victoria Bogdan; Alina Beattrice Vladu	<i>A Brief Review Of Creative Accounting Literature And Its Consequences In Practice</i>	2019
	3	Armenia Androniceanu, Lenka Strakova	<i>Creative accounting in a global business environment</i>	2021
	4	Homero Rodríguez Insuasti; Néstor Montalván Burbano; Otto Suárez Rodríguez; Marcela Yonfá Medranda; Katherine Parrales Guerrero	<i>Creative Economy: A Worldwide Research in Business, Management and Accounting</i>	2022
	5	Kirsty Meredith, Peter Baxter and Sajid Anwar	<i>In Search of the Creative Accountants: An Investigation of Creativity Variation in Regional Accounting Firms</i>	2022

Fonte: Dados da pesquisa, 2023

Dos artigos selecionados quanto aos critérios estabelecidos pela base de dados, nesse caso, no sítio eletrônico dos Periódicos da Capes, foram selecionados 5 artigos que corresponderam aos objetivos. Desses artigos, todos escritos no idioma inglês, encontramos 2 (dois) publicados no ano de 2019, 1 (um) publicado no ano de 2021 e 2 (dois) artigos publicados em 2022, representados pelo gráfico a seguir.

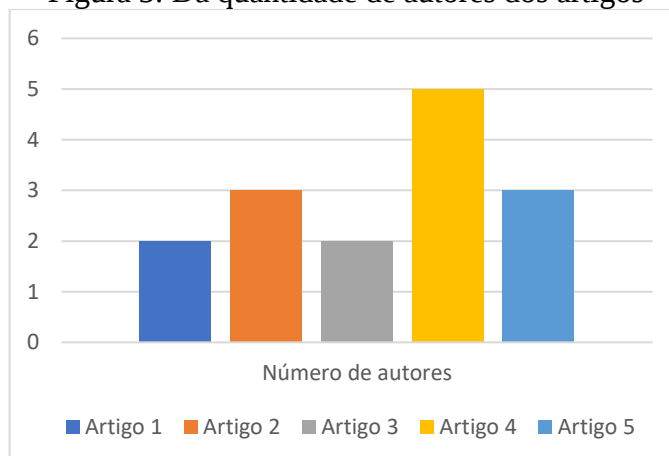
Figura 2: Do ano de publicação dos artigos



Fonte: Dados da pesquisa, 2023

Constataram-se que dos artigos relacionados no quadro 3, os artigos são escritos por mais de um autor, sendo que dois deles são escritos por 2 autores, dois escritos por 3 autores e apenas um escrito por 5 autores, observados na figura 3. Observa-se também que o aporte teórico desses trabalhos não são os mesmos.

Figura 3: Da quantidade de autores dos artigos



Fonte: Dados da pesquisa, 2023

Dos artigos selecionados, outro ponto estudado foram os objetivos pretendidos em cada artigo. Destacamos no quadro 4, os objetivos pretendidos em cada trabalho. Nos artigos 1 e 2, o objetivo pretendido estava elencado com a visão das práticas que são relativas a *Creative Accounting* e como os relatórios demonstrados podem sugerir a eficácia do estado financeiro das empresas investida. No artigo 3, aponta a utilização das práticas de *Creative Accounting* nas empresas destacando possível manipulação das demonstrações financeiras da empresa. No artigo 4, oferece uma visão geral atualizada e abrangente das tendências acerca da *Creative Accounting*, tornando-o uma ferramenta útil para os pesquisadores. No que diz respeito ao *Creative Accounting* no artigo 5, ele buscou investigar como os contadores se portam ao utilizar as brechas das leis da Contabilidade.

Quadro 4: dos objetivos pretendidos nos artigos

Artigos	Dos objetivos pretendidos nos artigos
01	Apresentar uma visão das práticas contábeis relativas a <i>Creative Accounting</i> , a qualidade dos relatórios financeiros e sua eficácia.
02	Apresentar o estágio atual do conhecimento no campo da contabilidade criativa, apresentando um enquadramento para a compreensão das práticas contabilísticas criativas, à identificação dos protagonistas, das condições que favorecem estas práticas e não menos dos objetivos traçados.
03	Apontar a utilização da contabilidade criativa nas empresas existentes no ambiente de negócios global através de uma representação gráfica de casos contabilísticos recorrendo a técnicas de contabilidade criativa
04	Examinar a estrutura intelectual desta área utilizando a base de dados Scopus na área disciplinar de negócios, gestão e contabilidade.
05	Investigar se os níveis da <i>Creative Accounting</i> e as percepções dos contadores que trabalham em empresas regionais de contabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa, 2023

No estudo em questão, encontraram-se diferentes razões para a utilização da *Creative Accounting* e essas razões vêm se moldando para que a Contabilidade acabe auxiliando nas organizações (Kraemer, 2008). No que tange aos objetivos do uso da *Creative Accounting* pelos profissionais nas instituições, os artigos analisados demonstraram que a imagem de uma empresa está estritamente vinculada à visão que ela passa. A motivação para o uso da *Creative Accounting* nas empresas se mostrou baseada em três pontos principais: a) influência nos resultados contábeis; b) necessidades contratuais; e c) interesses políticos e sociais, detalhados no Quadro 5 a seguir (Monterrey, 1997).

Quadro 5: motivos para a utilização da *Creative Accounting* nas empresas

	Agressiva	Conservadora	Maquiadora
Influência nos resultados contábeis	Busca estabilizar o valor do patrimônio da empresa no mercado	Há uma diminuição das receitas ou aumento das despesas e dos custos, a fim de sinalizar uma situação pior no mercado	Busca aparentar e estabilizar os lucros e apresenta ao mercado um perfil de empresa com menor risco para investimentos
Necessidades Contratuais	Demonstra bons indicadores de rentabilidade	Demonstra maus indicadores de rentabilidade	Redução dos picos de receita e lucros, que potencializa o nível de confiabilidade da instituição
Interesses políticos e sociais	Demonstra bons indicadores de rentabilidade	Demonstra maus indicadores de rentabilidade	Evita que flutuações deteriore ou prejudiquem a imagem social e política da instituição

Fonte: Monterrey, 1997

Na pesquisa em questão, procurou-se descobrir na visão dos autores que escreveram os artigos selecionados em relação a forma como a *Creative Accounting* tem sido utilizada nas instituições. O resultado para tal questionamento está demonstrado no quadro 6, a seguir.

Quadro 6: Da motivação para o uso da *Creative Accountig* presente nos artigos

Base de Dados	Artigo	Motivação para a utilização da <i>Creative Accounting</i>	
CAPES	Artigo 1	Influência nos resultados contábeis	Maquiadora
	Artigo 2	Influência nos resultados contábeis	Maquiadora
	Artigo 3	Influência nos resultados contábeis	Maquiadora
	Artigo 4	Influência nos resultados contábeis	Maquiadora
	Artigo 5	Interesses políticos e sociais	Maquiadora

Fonte: Dados da pesquisa, 2023

No exposto, observamos que a motivação para o uso da *Creative Accounting* pelos profissionais contábeis está ligada a diversos fatores, sendo estes caracterizados pelo objetivo pretendido pela empresa. Ao buscar a forma mais agressiva para influenciar os resultados, constatamos que essa abordagem é utilizada de forma a garantir uma avaliação positiva pela gestão e que, como consequência, melhora a posição de negociação e o prestígio profissional, enquanto a conservadora apresenta uma situação crítica da empresa visando tirar proveito no pagamento de impostos, por exemplo, além de ocultar a real situação à frente de negociações. Por sua vez, a maquiadora tem como consequência procura impressionar os investidores de capital, demonstrando uma avaliação positiva da gestão.

De acordo com o Quadro 6, podemos constatar que a *Creative Accounting* é mais utilizada nas empresas para influenciar nos resultados contábeis de forma a maquiar e manipular os resultados das demonstrações contábeis, a fim de obter ganhos e vantagens diante do investimento de terceiros. Assim, 4 dos 5 artigos (Artigos 1, 2, 3 e 4) selecionados defendem a *Creative Accounting* como uma forma de maquiar e manipular seus interesses ao buscar prestígio e garantias de uma visão positiva das suas finanças.

Nos artigos selecionados para compor o estudo, observa-se que a *Creative Accounting* está ligada às demonstrações financeiras e que a sua manipulação ocorre desencadeando uma gestão de ganhos, sejam estes em decorrência de tempo ou valores monetários. Como menciona os autores do Artigo 1 (2019),

podemos ver a capacidade das partes em utilizar as peças que lhes são disponibilizadas (cumprindo mais ou menos o princípio formulado) para atingir o resultado proposto, extrapolando assim a nossa análise para o caso das empresas, podemos identificar determinados participantes que, de acordo com as alavancas de que dispõem, podem moldar, mais ou menos, a imagem da empresa. (Balaciu; Bogdan; Vladu, 2019, p. 170)

Ainda segundo estes autores (2019), os resultados das ações podem ser alterados seguindo dois formatos: com a soma e subtração dos lucros ou das despesas ou transferindo uma coluna dos resultados que servirão de apenas resultados base. Em relação ao ativo e

passivo, os autores sugerem que podem modifica-los quando se aumenta o benefício e ocultando financiamentos, que são colocados fora do balanço final.

No uso da *Creative Accounting* buscando melhorar as necessidades contratuais, a abordagem agressiva decorre do melhoramento para estabilizar a permanência de cargos, já na conservadora, apresentando uma situação crítica da instituição para tirar proveito na renegociação de contratos, por exemplo, e na maquiadora apresentando melhorias na celebração dos contratos, além de demonstrar estabilidade na remuneração de dirigentes.

No interesse político e social abordado nos artigos estudados, podemos perceber que a aplicação da *Creative Accounting* nas empresas de maneira agressiva leva a corroborar para o cumprimento das imposições legais e atender as exigências sociais (agressiva), o que mostra uma situação crítica para se aproveitar dos recursos públicos (conservadora) e minimiza as suspeitas de um monopólio no mercado e evitar a redução de tarifas em setores que são regulados. Foram encontrados apenas um artigo (Artigo 5) dentre os seletos que defendem a ideia de uma *Creative Accounting* para atender interesses sociais e políticos, usando assim ainda de forma maquiadora para a obtenção de vantagens na visão social.

Para estes autores (Balaciu; Bogdan; Vladu, 2019), a *Creative Accounting* pode ser utilizada de forma maquiadora, no que influencia os resultados contábeis ao estabilizar as receitas ou os lucros para apresentar ao mercado de negócios um perfil que ofereça menos riscos para investimentos, o que acaba passando a imagem de maior prestígio profissional e impressiona os investidores interessados nas empresas.

Constataram-se que as empresas que utilizam a *Creative Accounting* influenciam a tomada de decisões, assim como afirma Ababneh e Mehmet (2019),

as práticas de contabilidade criativa influenciam positiva e significativamente a qualidade dos relatórios financeiros, e esse resultado contradiz nossa previsão. Afirmções empíricas anteriores mostram que a contabilidade criativa pode afetar a confiabilidade dos relatórios financeiros ou resultar em relatórios injustos das operações da empresa. (Ababneh e Mehmet, 2019, p. 11).

As práticas da *Creative Accounting* ativam nas empresas comportamentos antiéticos e oportunistas, que fazem com que seu uso favoreçam o interesse próprio e a imoralidade no ambiente contábil. A maquiagem aplicada nos resultados contábeis favorece aos empresários uma visão própria ao investimento em suas empresas, já que seu intuito é demonstrar que de fato estão investindo em uma boa companhia.

A visão da *Creative Accounting* nos estudos de Kirsty Meredith, Peter Baxter e Sajid Anwar (2022) defende que a Contabilidade precisa de contadores que sejam criativos de na maneira de operar suas ações:

As pequenas empresas de contabilidade localizadas em áreas regionais são particularmente desafiadas a satisfazer as expectativas modernas. Estas empresas geralmente têm recursos limitados (tais como escassez de funcionários com formação adequada) e acesso restrito a clientes fora da sua área. Estas empresas, sem dúvida, têm a maior necessidade de criatividade. (Meredith, Baxter e Anwar, 2022, p. 4)

A forma que os autores tratam a criatividade pressupõe que as pequenas empresas possuem razões plausíveis para que seja usada tal ferramenta na Contabilidade. Segundo o autor Kraemer (2008), dentre razões que fazem as empresas utilizarem da *Creative Accounting*, podem se destacar as seguintes

manutenção constante dos fluxos de receitas, visto que as empresasevitem demonstrar oscilações bruscas de faturamento, o que pode ser considerado como

risco para o mercado; utilização para manter em alta os preços das ações através de mecanismos que minimizem os aparentes endividamentos; atrasar a chegada de informações no mercado financeiro com o intuito de beneficiar determinados investidores. (Kraemer, 2008, p. 174)

Assim, pode-se constatar que os donos das empresas procuram maquiar seus resultados para obter vantagens entre os investidores, procurando mostrar-lhes que as empresas eram estáveis e seguras para um investimento. Dentre as razões para a utilização da *Creative Accounting* nas instituições, destacamos algumas a seguir, no quadro 7, que apresenta as formas encontradas nos artigos selecionados, baseados a luz dos estudos de Duarte e Ribeiro (2007).

Quadro 7: Manifestação da Creative Accounting por área

ÁREA	MANIFESTAÇÃO DA MAQUIAGEM
Por áreas de balanço	Manipulação nas áreas do imobilizado, nas áreas de dívidas a receber, caso não tenha sido feita a reavaliação, o valor do bem registrado não corresponde com o que vale no momento.
Por operações	Aumento ou redução de custos.
Aumento ou redução de proveitos	Possibilidades de atrasar ou adiantar o reconhecimento de alguns proveitos (ganhos) em função do princípio como o da prudência.
Aumento ou redução de fundos próprios	As modificações nos custos e nos proveitos, podem afetar os resultados e também as reservas, assim altera a proporção entre dívidas e fundos próprios
Aumento ou redução de dívidas	As normas permitem optar por várias alternativas, exemplo são os fundos de pensões onde existem a possibilidade de regularizar a dívida existente em determinado período de tempo.

Fonte: Dados da pesquisa, 2023

Assim, percebe-se que a *Creative Accounting* é usada em várias áreas da Contabilidade com o objetivo de os profissionais contábeis demonstrarem aos investidores uma visão da empresa que está favorável no mercado financeiro.

Segundo Farias (2007), a *Creative Accounting* revela uma relação íntima do contador com valores razoáveis. Quando esse valor é maquiado, tem como consequência que o mesmo produto, bem ou serviço possa ser avaliado de diversas formas conforme a interpretação de quem o observa e do mercado ao qual está inserido. Outra consequência disso é falta de confiabilidade por parte do mercado nessas empresas, em relação principalmente à veracidade dos lucros corporativos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi *analisar a visão dos artigos publicados sobre a Creative Accounting nos principais periódicos nacionais e internacionais*.

Acredita-se que os objetivos propostos ao longo da pesquisa foram atendidos, o que culminou na compreensão da visão destes autores sobre o papel da *Creative Accounting* no âmbito da Contabilidade das empresas. Assim, a pesquisa atendeu todos os objetivos propostos no início do estudo. Os artigos apresentados nesse estudo defendem que a *Creative Accounting* é usada apenas para manipular resultados, maquiar demonstrações a fim de garantir vantagens em relação aos investimentos realizados na instituição.

No que se refere aos interesses para o uso dessa maquiagem, constatamos que existem diversas razões, que podem ser tanto pessoais, quanto de mercado, no que tange a demonstrar

que o financeiro se encontra favorável a investimentos em tais instituições. A *Creative Accounting* caminha entre a linha tênue da prática lícita e a fraude contábil, que por vez induz investimentos de valores em organizações que não se encontram bem financeiramente. A prática da *Creative Accounting* põe em risco a ética e a profissão do contador que administra uma organização e gerência seus resultados.

Há autores que evidenciam a *Creative Accounting* de maneira positiva, na medida que ela pode permitir soluções que são rápidas e eficazes que ajustam os relatórios de uma empresa. Logo, a manipulação contábil depende de quem a observa e da maneira que ela é utilizada para maquiar tais demonstrações. De tal forma, a Contabilidade precisa ser clara, transparente e confiável para que haja confiabilidade nos resultados.

Diante dos fatos abordados e discutidos neste trabalho, pode-se concluir que as leis e as normas que regem a Contabilidade não transpassam por todas as transações, visto que existem lacunas nas demonstrações das empresas que podem ser utilizadas para burlar a visão passada para o mercado.

Ressalta-se, ainda, que é fundamental que os profissionais envolvidos conheçam e adotem os protocolos que garantam a transparência e a confiabilidade da profissão e que as demonstrações contábeis apresentem a verdadeira situação da instituição, assim garantindo que os investidores possam estar seguros onde aplicarão suas finanças.

REFERÊNCIAS

ABABNEH, T. A. M.; AGA, M. **The impact of sustainable financial data governance, political connections and creative accounting practices on organizational outcomes.** Disponível em: < <https://www.mdpi.com/2071-1050/11/20/5676>>. Acesso em: jul 2023.

ABED, I. A. HUSSIN, N. ALI, M. A. HADDAD, H. SHEHADEH, M. HASAN, E. F. **Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Quality: Systematic Literature Review.** Disponível em: < <https://www.mdpi.com/2227-9091/10/4/76>>. Acesso em: maio, 2023.

AMAT, O; BLAKE, J; DOWDS, J. **The Ethics Of Creative Accounting.** Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Oriolamat/publication/23695128_The_Ethics_of_Creative_Accounting/links/0c96052e8ef998bfb5000000/The-Ethics-of-Creative-Accounting.pdf Acesso: jun. 2023.

ANDRONICEANU, A. STRAKOVA, L. **Contabilidade criativa em um ambiente de negócios global.** Eslováquia, 2020.

BALACIU, D.; BOGDAN, V.; VLADU, A. B. **A Brief Review Of Creative Accounting Literature And Its Consequences In Practice.** Disponível em: < <https://core.ac.uk/download/pdf/6481349.pdf>>. Acesso em: jun. 2023.

Bardin, L. **Análise de conteúdo.** São Paulo: Edições 70, 2011.

BRAGA, P. **Contabilidade Criativa: uma análise por meio da leitura da revista exame.** Trabalho Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina. SANTA CATARINA, p. 58, 2015. Disponível em: < <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/163111/Patricia%20Braga.pdf?sequence=1>>. Acesso em: maio, 2023.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **IFRS ganha espaço e estará em vigor em 140 países num prazo de dois anos**. 2010. Disponível em: < <https://www.jusbrasil.com.br/noticias/ifrs-ganha-espaco-e-estara-em-vigor-em-140-paises-num-prazo-de-dois-anos/2448777>>. Acesso em: abril, 2023.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasília, 2011.

CORDEIRO, C. M. R. Contabilidade criativa: um estudo sobre a sua caracterização. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Paraná**, n. 136. Curitiba, 2005.

COSENZA, J. P. Contabilidade criativa: as duas faces de uma mesma moeda. **Pensar Contábil. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro - RJ, n. 20, p. 4-13, maio/jul. 2003.

COSENZA, J. P. Os efeitos colaterais da Contabilidade Criativa. **Revista de Mestrado em Contabilidade da UERJ**, v. 7, n. 2, p. 61-78, 2007.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade**: resumo da teoria, exercícios e questões com respostas. São Paulo: Atlas, 1995.

DUARTE, M. M. R.; RIBEIRO, M. S. **Contabilidade Criativa: algumas abordagens**, CTOC, 2007.

FRANCIS, J. Discussion of empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, p. 309-319, 2001.

FROTA, V. X.; VIEIRA, E. T. V. A Influência da Contabilidade Criativa no Resultado do Trabalho do Auditor Independente. - **Revista Gestão e Desenvolvimento Em Contexto Gedecon**, vol.2, Nº. 01, 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HEALY, P.; WAHLEN, J., **A review of the earnings management literature and its implications for standard setting**. *Accounting Horizons*, 1999.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

INSUASTI, H. R.; BURBANO, N. M.; RODRIGUES, O. S.; MEDRANDA, M. Y.; GUERRERO, K. P. Creative Economy: **A worldwide research in business, management and accounting**. Disponível em: < <https://www.mdpi.com/2071-1050/14/23/16010>>. Acesso em: jul 2023.

KRAEMER, M E. P. **Contabilidade criativa: maquiando as demonstrações contábeis.** *Pensar Contábil*, v. 7, n. 28, 2008.

MACHADO, D. G., FREITAS, L. L., DOMINGUES, M. J. C. S. **A graduação em Ciências Contábeis na Universidade Federal do Rio Grande – FURG: sua evolução através de um resgate histórico.** *SINERGIA - Revista Do Instituto De Ciências Econômicas, Administrativas E Contábeis*, 15(1), 23–36, 2012. Disponível em: <<https://periodicos.furg.br/sinergia/article/view/2045>>. Acesso em: jul, 2023.

MEREDITH, K.; BAXTER, P.; ANWAR, S. **In Search of the creative accountants: na investigation of creativity variation in regional accounting firms.** Disponível em: <<https://ro.uow.edu.au/aabfj/vol16/iss3/11/>>. Acesso em: jul, 2023.

NIYAMA, J. K.; RODRIGUES, A. M. G.; RODRIGUES, J. M. Algumas reflexões sobre contabilidade criativa e as normas internacionais de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 2015, p. 3.

NOBES, C. The continued survival of international differences under IFRS. *Accounting and Business Research*, v. 43, n. 2, p. 83-111, 2013.

OLIVEIRA, L. M.; NAGATSUKA, D. A. S. **Introdução à Contabilidade.** São Paulo: Futura, 2000.

PAULO, E. **Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados.** Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

RIBEIRO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. **Estudando a teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.

SÁ, A. L. **Teoria da Contabilidade.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SÁ, A L. **Introdução à teoria da contabilidade.** - Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1996.

SOUSA, Wellington Dantas de. **Contabilidade Criativa versus Fraude Contábil.** Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina. Petrolina/Pe, 2011.

TOIGO, R. F. **Introdução a Contabilidade.** 3. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 1999.

VASSALO, R. A. **Desfazendo a cortina de fumaça: uma análise epistemológica do termo Contabilidade Criativa.** Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, DF. 2019.

WORMELL, I. Subject access redefined: how new technology changes the concept of subject representation. In: **INTERNATIONAL ISKO CONFERENCE**, 1994, Copenhagen. Proceedings of the 3rd.. Ed. by H. Albrechtsen and S. Ørnager. Frankfurt: Index Verlag, 1994.