

Auditoria x contabilidade criativa: a percepção de auditores internos e independentes sobre a prática da contabilidade criativa

Gabriel Augusto de Sousa

Universidade Federal Fluminense (UFF)

Email: gsousa@id.uff.br

Daniel Alles

Universidade federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

Email: daniel.alles@hotmail.com.br

Resumo

Este trabalho tem por objetivo analisar a percepção dos auditores internos e auditores independentes em relação a prática da contabilidade criativa nas empresas. Além do levantamento bibliográfico sobre o assunto, aplicou-se um questionário fechado voltado para os auditores. Entre os principais resultados encontrados, percebeu-se que a diferença entre as percepções dos auditores internos e independentes, participantes da pesquisa, não é estatisticamente significativa. A maioria dos auditores, com base na análise dos resultados da pesquisa, é contra o uso da contabilidade criativa e considera tal prática prejudicial à execução da auditoria. Observou-se uma maior variação entre auditores internos e independentes com relação a percepção sobre se a contabilidade criativa deve ser considerada uma ação indevida. O estudo está em linha com resultados apresentados por Dias et al. (2016), que demonstram que, em um quadro geral, os auditores discordam da prática da contabilidade criativa. Estes resultados evidenciam a importância do tema no contexto da auditoria, seja ela, interna ou independente.

Palavras-Chave: Auditoria interna. Auditoria independente. Contabilidade criativa.

1 INTRODUÇÃO

A sociedade, no contexto atual, estruturada e voltada para o cenário econômico-financeiro, exige que a função da auditoria seja cada vez mais incisiva no diagnosticar de determinadas situações, como é o caso da possível detecção de fraudes e atos ilegais nas grandes empresas. Biuraxi, Barros e José (2021) alegam que a partir do crescimento e evolução das empresas impulsionadas pelo desenvolvimento econômico, as exigências sobre a auditoria e o controle interno, aumentaram, gerando a necessidade de monitorar os registros contábeis, as movimentações financeiras entre outros fatores internos.

Como reflexo da busca desenfreada por melhores resultados, as empresas diversas

vezes recorrem a práticas que nem sempre são bem-vistas pelo mercado e a contabilidade por ser a ciência que subsidia as partes interessadas no negócio com informações pertinentes que servirão de base para o processo decisório, termina sendo o meio utilizado para atingir tal façanha. É através da contabilidade criativa que as empresas conseguem manipular dados ao seu favor (Frota; Vieira, 2014). De acordo com Smith et al., (2020), não há um consenso quanto ao conceito de contabilidade criativa, mas na maioria dos casos há uma unanimidade ao considerar a contabilidade criativa como maquiagem contábil, ou seja, um meio de manipulação das demonstrações contábeis e das informações transmitidas aos usuários. Com essa manipulação então, leva-se uma tomada de decisão equivocada, pois é baseada em informações errôneas, que distorcem a realidade.

Contabilidade criativa é uma prática que se aproveita de brechas na legislação para adulterar números em demonstrações contábeis e relatórios financeiros. O objetivo é mascarar os resultados obtidos pela empresa em um determinado período, pode ser interpretada como fraude contábil, apesar de suas diferenças. Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015), afirmam que a contabilidade criativa surge como uma janela aberta pelas opções que as normas contábeis contêm. Eles a definem como uma engenharia dos lucros artificiais, como um conjunto de procedimentos que não infringe as regras do jogo. Os mesmos autores acreditam que este conjunto de procedimentos representa uma gestão cuidadosa das lacunas da lei contábil, admitidas num contexto de flexibilidade e omissão dessas mesmas normas, pois opera com base nas normas contábeis, ainda que contra o espírito delas. Por outro lado, Lúcio (2021) considera que devido à diversidade de normas contábeis existentes e pelo fato delas muitas vezes apresentarem alguma ambiguidade na sua interpretação, a contabilidade criativa ganha lugar não estando obrigatoriamente associada à prática de fraude.

O tema “contabilidade criativa” vem sendo mais estudado e discutido atualmente, visto a importância e o impacto do uso da mesma (Belo, 2023). Sua expressão vem criando força no cenário mundial, está associada ao termo “earnings management”, que significa “gerenciamento de resultados” (Frota; Vieira, 2014).

Segundo Almeida (2023), a existência de um padrão de auditoria na empresa inibe o desenvolvimento à prática da contabilidade criativa. Seguindo a mesma percepção Barbosa (2023) afirma que a auditoria interna em conjunto com um sistema de controle interno sólido e adequado também desencorajam a ocorrência de tal prática. Na opinião de Monteiro, Vale e Silva, (2021), os auditores são responsáveis por detectar irregularidades e dar o seu relatório de forma independente, responsável socialmente e de forma ética tendo em conta a relevância das demonstrações financeiras para os seus usuários e têm um papel de avaliar se estas demonstrações estão de acordo com as normas contábeis, podendo assim detectar o uso de contabilidade criativa. Assim, a auditoria é um dos principais instrumentos na detecção e combate ao desenvolvimento da prática de contabilidade criativa.

Conforme a contabilidade criativa vem se tornando mais presente no mundo empresarial considerou-se pertinente investigar a percepção de dois segmentos profissionais de auditores em um contexto brasileiro, tendo como problema de pesquisa a seguinte questão: Qual é a percepção dos auditores internos e auditores independentes em relação à prática da contabilidade criativa? Desse modo, o objetivo desta pesquisa é analisar a percepção de auditores internos e auditores independentes sobre a prática da contabilidade criativa em empresas brasileiras.

A literatura afirma que a contabilidade criativa está cada vez mais presente em práticas

mais complexas e de difícil identificação, exigindo de seus criadores um conhecimento técnico profundo, detalhado e dificultando sua identificação (Marques, 2022). Segundo Silva e Maciel (2019), por ser um tema não muito abordado por pesquisadores, a prática da contabilidade criativa pode terminar passando despercebida e no caso de ser usada como uma manipulação para maquiagem de contas e criar uma situação inverídica, pode trazer consideráveis prejuízos, de uma forma geral, para as empresas e usuários da informação contábil.

Espera-se, através desta pesquisa, contribuir na compreensão de como auditores internos e auditores independentes percebem a prática da contabilidade criativa no contexto brasileiro e suas implicações na atividade de auditoria.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade Criativa

A “Contabilidade Criativa está associada à estratégia de transmitir uma visão mais otimista da empresa para os diferentes usuários da informação contábil” (Tamagno et al., 2017, p. 4). Segundo Frota e Vieira (2014), a contabilidade criativa surgiu em virtude da abertura de novos mercados e da concorrência globalizada instigada pelo mundo capitalista. Com ela emergiu também a possibilidade de reproduzir um cenário que é favorável de ser apresentado para clientes, fornecedores, investidores e até mesmo para o governo. Outra questão forte para seu surgimento foi a abertura de capital e a maior adesão das empresas na bolsa de valores. De acordo com Andrade (2021), a contabilidade criativa é uma prática que vem dominando o cenário mundial. Embora seja conhecida desde década de oitenta, sua conceituação é discutida até os dias atuais. A contabilidade criativa e o gerenciamento de resultados, “earnings management”, são expressões que se referem a um mesmo fenômeno. “A expressão “contabilidade criativa” é preferida ou comumente utilizada na Europa, enquanto “gerenciamento de resultados” é utilizada com maior frequência nos Estados Unidos” (Niyama; Rodrigues; Rodrigues, 2015, p. 4).

A contabilidade criativa conquistou espaço de destaque devido aos valores éticos e morais duvidosos dos profissionais contábeis e dos gestores de organizações, as brechas que existem nas normas e legislações e a flexibilidade que tais normas deixam sobre as mãos dos contadores, dentre outros (Andrade, 2021). De acordo com Frota e Vieira (2014), a contabilidade criativa transforma informações para melhor atender aos interesses de alguns, podendo levar os diversos interessados no negócio a tomarem decisões equivocadas. É uma prática que distorce a realidade e prejudica os envolvidos no negócio, trazendo mais danos do que benefícios. Conforme Santos e Grateron (2003), a contabilidade criativa é simplesmente uma ilusão na realidade do patrimônio empresarial, em que os gestores utilizando flexibilidade e desvio das taxas contábeis alteram o processo de elaboração das demonstrações financeiras, alterando radicalmente as realidades do patrimônio empresarial.

Por outro lado, Mudel (2015) defende que a prática da contabilidade criativa é legítima e afirma que as técnicas utilizadas, que contribuem para o desenvolvimento da contabilidade criativa, surgem, na sua maioria, graças ao grau de liberdade que é dado na aplicação das normas. Isto é, as normas oferecem possibilidades de escolha, como por exemplo nas políticas a implementar métodos de depreciação, estimativas e provisões. Essa discordância entre alguns autores torna difícil identificar com clareza de que lado da fronteira se situam estas adulterações, se do lado aceitável/legal ou inaceitável/ilegal (Duarte; Ribeiro, 2007).

Em relação aos auditores, estes receiam a contabilidade criativa, pois acreditam que a sua prática possa contribuir para a falência das empresas e posteriormente estes serem

responsabilizados pela não detecção desta prática (Lúcio, 2021). Smith et al., (2020), acreditam que se pode inferir que as ações criativas vêm da falta de princípios morais e profissionais de seus gestores e/ou contadores. No entendimento de Diogo (2018), essas manipulações somente ocorrem pelo fato da companhia ter controles internos fracos, processos ineficazes e auditoria interna fraca, pois desta maneira há brechas para se utilizar da contabilidade criativa se prevalecendo das oportunidades. Quanto mais os controles forem deficientes e a estrutura for complexa maior será a oportunidade de maquiagem e manipular as informações. Para Jones (2011), devido à existência de brechas nas normas contábeis, os gestores realizam escolhas específicas para gerenciar a mensuração e apresentação das demonstrações financeiras em prol de seus interesses. Nessa acepção, o uso frequente da contabilidade criativa vem da flexibilidade que o contador tem no momento de elaboração das demonstrações financeiras, nos ditames da legalidade.

A seguir, a Figura 1 apresenta potenciais vantagens e desvantagens da contabilidade criativa, analisando o impacto para com os diversos intervenientes da contabilidade, sejam eles, gestores, acionistas, empregados etc.

Figura 01 – Potenciais vantagens e desvantagens da Contabilidade Criativa

Intervenientes	Vantagens	Desvantagens
Gestores	<ul style="list-style-type: none"> • Reduzir o custo de capital; • Manter o posto de trabalho; • Gerir as suas remunerações; • Respeitar os convênios dos contratos de empréstimos; • Minimizar a carga fiscal; • Obter benefícios fiscais; • Melhorar o relacionamento com os credores, empregados e investidores; • Evitar custos políticos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Perda do emprego e da reputação.
Acionistas	<ul style="list-style-type: none"> • Incrementar o valor de mercado das ações; • Controlar as reivindicações dos empregados; • Diminuir o custo de capital; 	<ul style="list-style-type: none"> • Desconfiança do mercado; • Reduzir o número de transações
Empregados	<ul style="list-style-type: none"> • Manter o posto de trabalho; • Aumentar as suas remunerações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Perda do emprego em caso de falência inesperada.
Fornecedores	<ul style="list-style-type: none"> • Manter os seus clientes. 	<ul style="list-style-type: none"> • Perda de dinheiro em caso de falência inesperada.
Clientes	<ul style="list-style-type: none"> • Garantir serviços contínuos; • Garantias de qualidade. 	<ul style="list-style-type: none"> • Serviços interrompidos; • Compromissos desonrados.
Estado	<ul style="list-style-type: none"> • Cobrar impostos; • Criar emprego para a população. 	<ul style="list-style-type: none"> • Diminuição dos impostos recolhidos; • Aumento da taxa de desemprego.
Bancos	<ul style="list-style-type: none"> • Pagamento dos empréstimos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Perda de dinheiro após uma falência inesperada.
Sociedade	<ul style="list-style-type: none"> • Manter o trabalho; • Aumento da riqueza nacional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento da taxa de desemprego e recursos desperdiçados.

Fonte: Adaptado de Stollowy e Breton (2004).

Silva e Santos (2016) afirmam que a contabilidade criativa não é proibida pela lei, pois as normas e práticas contábeis possuem distintas formas de serem apresentadas e interpretadas. Além disso, o profissional contábil tem a flexibilidade de optar pela forma que torne o resultado da empresa o melhor possível. Contudo, existem pessoas que utilizam dessa maleabilidade de optar pela melhor forma de reconhecimento para alterar os resultados, perdendo, assim, a fidedignidade dos dados. A linha entre a contabilidade criativa e a fraude contábil é muito tênue. Kraemer (2008) alega que são distintas as razões para a utilização da Contabilidade Criativa e essas vêm aos poucos mudando a sua percepção, transformando-a de um ato supostamente duvidoso como algo que pode sim ajudar as organizações contemporâneas. Suas fronteiras não se apresentam claramente definidas, envolvendo aspectos como a ética, a fraude e a responsabilidade social. Jones (2011) afirma que a distinção

entre contabilidade criativa e fraude reside, fundamentalmente, no fato de que a contabilidade criativa opera dentro do âmbito regulatório, enquanto a fraude implica trabalhar além dos limites normativos para atingir determinados objetivos.

2.2 A Auditoria

A auditoria é uma ferramenta ampla e fundamental para o controle administrativo das companhias, pois serve a gestão das corporações certificando que todos os processos internos e transações contábeis estejam de acordo com o planejamento previamente definidos em conformidade com a ética profissional. (Smith et al., 2020). A auditoria pode ser interna ou externa, sendo a interna realizada por funcionários da própria empresa, e a externa por auditores independentes. Segundo Crepaldi (2002), pode-se definir auditoria como um levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade.

A auditoria independente é um processo de análise das demonstrações contábeis e registros financeiros de uma empresa, realizada por organizações independentes ou consultorias, as quais não possuem vínculos com a entidade auditada (Farinelli; Saquetto, 2024). O auditor, visando assegurar a governança, a transparência e o controle nas organizações, no ato de auditar deve possuir um olhar crítico, legal e impessoal sobre tudo o que examina, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Farinelli e Saquetto (2024) também afirmam que a relevância da auditoria externa para a sociedade reside no fato de que fornece uma opinião independente e objetiva sobre as informações financeiras geradas pelas empresas e tal prática auxilia na garantia da integridade destas informações, além de promover a transparência e a confiança nas finanças corporativas e na prevenção de danos potenciais aos stakeholders e à economia como um todo.

A auditoria independente tem como objetivo aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. O alcance de tal objetivo se resume na opinião expressa pelo auditor, sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes torna o auditor capaz de formar essa opinião (NBC TA 200 R1, item 3).

De acordo com Ishikawa e Bezerra Júnior (2002) a responsabilidade para minimizar os riscos inerente e de controle cabem à administração da entidade auditada. Ao auditor cabe a responsabilidade pela avaliação desses riscos, através da análise dos sistemas contábeis e de controles internos. A NBC TA 240 (R1) – Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, item 41, determina que caso o auditor tenha identificado uma fraude ou obtido informações que indiquem a possibilidade de fraude, este deve comunicar esses assuntos tempestivamente, salvo se proibido por lei ou regulamento, à pessoa de nível apropriado da administração que têm a responsabilidade primordial de prevenir e detectar fraude em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades.

Conforme o IIA - Instituto dos Auditores Internos, que estabelece padrões internacionais neste âmbito, “a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de

avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização”. Ela auxilia a organização a alcançar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. Sua missão é aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, assessoria e conhecimento objetivos baseados em riscos. Tendo como característica a objetividade, auxilia os membros da entidade a desempenharem as suas responsabilidades de forma eficaz.

A auditoria Interna tem como objetivo assistir o administrador da empresa na tomada de decisões através das análises, averiguações e posicionamento técnico acerca das atividades investigadas, a fim de certificar da eficiência de suas execuções e averiguar se estão em conformidades com o que foi planejado e relatado em documento (Silva; Bindá; Cavalcante, 2021). Conforme Oliveira e do Carmo Filho (2023), para que a auditoria interna tenha total liberdade de ação nos processos organizacionais, é necessário que haja uma cultura organizacional trabalhada em todos os departamentos, pois, para que haja um resultado eficaz, a imparcialidade tem que ser prioridade em toda a sua execução.

Gregorio (2022) afirma que a auditoria interna fornece diagnósticos mais precisos para a empresa por serem executadas, geralmente, pelos profissionais que conhecem o processo e o contexto da organização, observando os aspectos que são mais relevantes para a manutenção da qualidade do trabalho da companhia.

De acordo com Neto e Tavares (2023), a auditoria interna tornou-se um importante instrumento para inibição e o combate de fraudes nas organizações empresariais, vista que a auditoria ocorre de forma permanente e periódica, evitando grandes prejuízos para a organização e permitindo sua correção de forma eficiente. Para Ernst e Young (2010, p.22) “os controles internos e a auditoria interna são as principais áreas da empresa as quais possuem capacidade para detecção e mitigação de atos fraudulentos”.

A auditoria interna foi criada com a finalidade de que os próprios colaboradores da organização analisem e auditem as ações realizadas por outros colaboradores, buscando averiguar se as normas e diretrizes da empresa são executadas corretamente, bem como se os controles internos estão sendo respeitados e assim detectar as fragilidades existentes nos processos, propondo melhorias e mitigando os erros (Amarante; Bocardj; Fagundes, 2022).

A Figura 2 apresenta as características da auditoria interna e independente referente ao sujeito, sua finalidade, responsabilidades etc. executadas nas empresas.

Figura 2 – Características da auditoria interna e independente executadas na empresa.

Elementos	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Sujeito	Funcionário da empresa	Profissional independente
Ação e objetivo	Exame dos controles operacionais	Exame das demonstrações financeiras
Finalidade	Promover melhorias nos controles operacionais	Opinar sobre as demonstrações financeiras
Relatório principal	Contém Recomendações	Relatório
Grau de independência	Menos amplo	Mais amplo
Interessados no trabalho	Empresa	Empresa e público em geral
Responsabilidade	Trabalhista	Profissional, civil e criminal
Continuidade do trabalho	Contínuo	Periódico (pontual)

Fonte: Crepaldi (2019).

De acordo com Ferreira et al. (2023), a auditoria interna e independente são duas abordagens complementares para garantir a integridade e a confiabilidade das informações financeiras e operacionais da empresa. Enquanto a auditoria independente é uma exigência legal e fornece uma opinião independente sobre as demonstrações financeiras, a auditoria interna é uma análise contínua dos processos e controles internos, que ajuda a identificar oportunidades de melhorias e reduzir riscos. Ambas são importantes para garantir a transparência, a integridade e a fidedignidade das operações de uma organização, bem como assegurar a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

2.3 Auditoria e Contabilidade Criativa

Segundo Cosenza (2015), a contabilidade criativa tem sua aplicação nas subjetividades das normas e princípios de contabilidade que proporcionam uma ampla margem de escolha dos critérios e métodos contábeis a empregar, assim como da forma de informá-los a terceiros. Isso permite uma gama de formatações e procedimentos que, geralmente, são muito difíceis de se detectar sem uma análise mais criteriosa e profunda, a nível de auditoria.

De acordo com Almeida (2023, p. 33) “a existência de um padrão de auditoria na empresa inibe o desenvolvimento da prática da contabilidade criativa”, no entanto, o item 16 da NBC CTA 30 afirma que mesmo que a auditoria seja adequadamente planejada e executada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, existem limitações inerentes a uma auditoria de que algumas distorções relevantes nas demonstrações contábeis podem não ser detectadas. De acordo com Belo (2023), as demonstrações contábeis, de um modo geral, têm por objetivo fornecer informações contábeis e financeiras sobre a entidade, tanto para usuários internos como para externos. Por isso, há tanta importância dessas demonstrações fornecerem informações úteis e fidedignas, e o uso da contabilidade criativa acaba por distorcer essas informações.

Santos e Grateron (2003) afirmam que o auditor deve incluir, em seu plano de trabalho, procedimentos específicos que visem identificar, ao menos, a existência das práticas de contabilidade criativa mais comuns, adaptando tais provas aos riscos inerentes de cada setor, empresa ou negócio. Na pressuposição de que o auditor agregue em seus planos de auditoria procedimentos que permitam identificar práticas criativas, e que a administração se negue a corrigi-las, o auditor deverá incluir em seu relatório a respectiva ressalva ou parágrafos de ênfase que julgar necessários. Sampaio (2023) afirma que visto que tais práticas põem em causa a qualidade do relato financeiro, o papel inibidor do auditor é de elevada importância. Em suma, a intervenção do auditor inibe as práticas de manipulação de resultados, e promove uma melhoria na qualidade do relato financeiro.

No contexto da auditoria interna também é possível perceber a contribuição do auditor na identificação de práticas relacionadas a contabilidade criativa sejam elas relacionadas às demonstrações financeiras ou não. Desse modo acredita-se ser fundamental a realização da auditoria interna por parte das entidades (Amat et al., 2003).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa se trata de uma pesquisa de abordagem mista. Creswell e Clark (2011) definem métodos mistos como um procedimento de coleta, análise e combinação de técnicas quantitativas e qualitativas em um mesmo material de pesquisa. Com a utilização dos métodos mistos, existe a possibilidade de produzir análises mais completas do problema pesquisado (Creswell; Fetters; Ivankova, 2004).

Para sua realização, optou-se pela aplicação de um questionário com o intuito de observar as percepções e opiniões existentes entre auditores internos e auditores independentes sobre a contabilidade criativa. O questionário foi adaptado do trabalho de Dias et al., (2016) que elaboraram um interrogatório com o objetivo de examinar a percepção de acadêmicos e auditores perante o gerenciamento de resultados, contabilidade criativa e os critérios éticos. Algumas perguntas foram mantidas, outras adaptadas e novas indagações, para fins de uma maior análise sobre os profissionais de auditoria e sua interpretação sobre a prática da contabilidade criativa, foram acrescentadas.

O questionário foi composto somente por perguntas fechadas que permitem ao participante selecionar alternativas em uma lista de opções. Foram abordadas onze perguntas fechadas e de múltipla escolha, com aplicação da escala Likert das questões cinco a onze. Este método é comumente utilizado para fornecer uma série de respostas a uma determinada pergunta. As categorias de respostas nesta escala têm um grau de concordância, geralmente em cinco níveis, frequentemente usadas desde “discordo totalmente” até o “concordo totalmente” (Feijó; Vicente; Petri, 2020).

As perguntas iniciais, de um a quatro, procuraram identificar o perfil dos participantes, tais como distingui-los entre auditores internos e independentes, idade, área de formação e tempo no exercício da profissão. Em seguida, a pergunta cinco objetivou conhecer o grau de frequência o qual o respondente considera, em relação a recorrência, ocorrerem práticas de contabilidade criativa nas empresas. As questões seis e sete avaliaram o grau de concordância dos participantes em relação ao prejuízo que a contabilidade criativa causa para à execução da auditoria e se acaso deveria ser enxergada com uma ação indevida. A questão oito buscou entender a percepção dos entrevistados sobre o impacto da contabilidade criativa nas demonstrações financeiras. Por fim, as questões de nove a onze, apresentaram situações empresariais que envolveram o tema de contabilidade criativa, buscando analisar o grau de concordância dos respondentes com as práticas realizadas dentro das organizações fictícias. Uma versão do questionário consta no apêndice A deste trabalho.

Foi realizado um pré-teste com um auditor independente de nível gerencial, profissional de uma das grandes empresas intituladas Big Four, e com uma auditora interna governamental, para averiguar a necessidade de adaptações ou acréscimos de perguntas para melhor entendimento e compreensão da proposta e do assunto questionado. Foi sugerido o acréscimo de mais uma pergunta, questão número oito e perceberam-se algumas dificuldades de interpretação e entendimento das questões de número nove e dez, havendo a necessidade de adaptá-las para melhor compreensão dos participantes. As sugestões foram incorporadas na versão final do questionário

O período de aplicação da pesquisa foi do dia 9 de outubro a 20 de novembro de 2024, de forma virtual por meio da plataforma de formulários do Google®, sendo compartilhado na rede social LINKEDIN. O questionário foi enviado a 103 auditores, sendo eles, 54 auditores internos e 49 auditores independentes. Obtiveram-se 71 respostas. Para a análise dos resultados relacionados a questão 5, que analisa a percepção dos auditores sobre o grau de frequência com que a contabilidade criativa é utilizada nas empresas e as questões em que há a prática da contabilidade criativa em empresas fictícias, sejam elas de número 9, 10 e 11, utilizou-se o programa JAMOVI, um software estatístico adotado por outros pesquisadores, como Aquino et al. (2018).

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

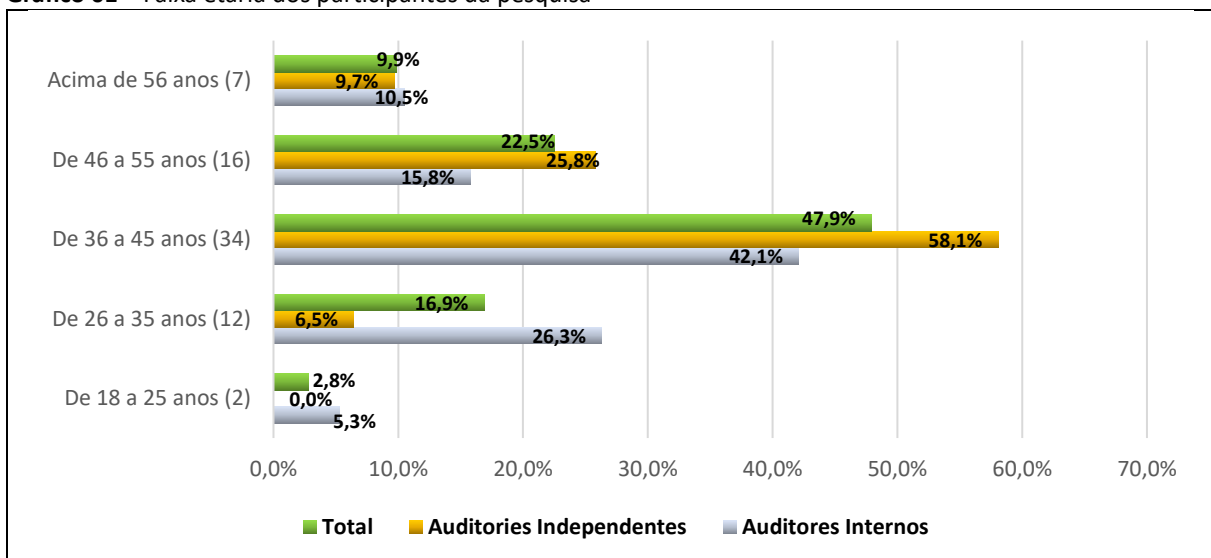
4.1 Análise Descritiva da Amostra

Com base nas respostas obtidas a partir da aplicação do questionário, realizou-se uma investigação em consonância com o objetivo proposto de analisar a percepção dos auditores internos e independentes em relação a contabilidade criativa.

Teve-se como propósito identificar o tipo de auditoria que cada participante executa, com o objetivo de analisar se há, ou não, percepções distintas sobre a prática da contabilidade criativa, independentemente do tipo da auditoria executada. De acordo com o resultado da pesquisa, onde obteve-se 71 respostas, 38 respondentes executam a auditoria interna, 31 respondentes executam a auditoria independente e 2 executam ambas as auditorias. Em relação a faixa etária dos participantes, observa-se que aproximadamente 70% têm idade entre trinta e seis e cinquenta e cinco anos. A maioria dos auditores internos, aproximadamente 42%, e auditores independentes, aproximadamente 58%, participantes da pesquisa, têm idade entre 36 e 45 anos. Os 2 auditores que executam ambos os tipos de auditoria possuem idade entre 46 e 55 anos.

O Gráfico 1 demonstra a faixa etária dos participantes de forma consolidada e segregada entre auditores internos e auditores independentes.

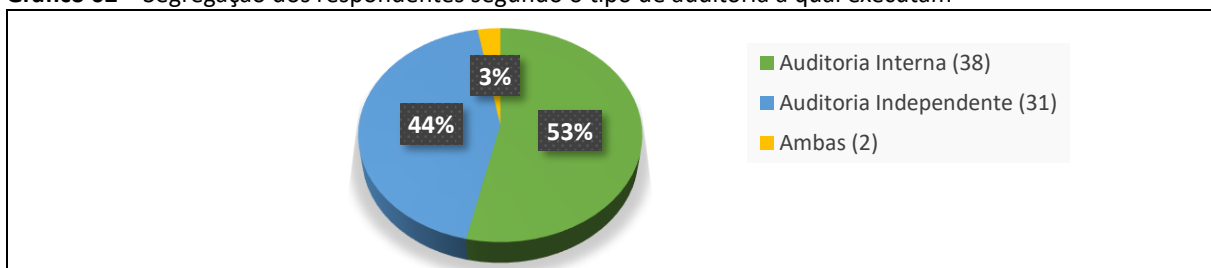
Gráfico 01 – Faixa etária dos participantes da pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

O Gráfico 2, a seguir, destaca a segregação dos respondentes de acordo com o tipo de auditoria a qual executam, apresentando uma amostra equilibrada já que a quantidade de auditores internos, 38 respondentes, e auditores independentes, 31 respondentes, é similar. Ressalta-se que 2 participantes da pesquisa executam ambas as auditorias.

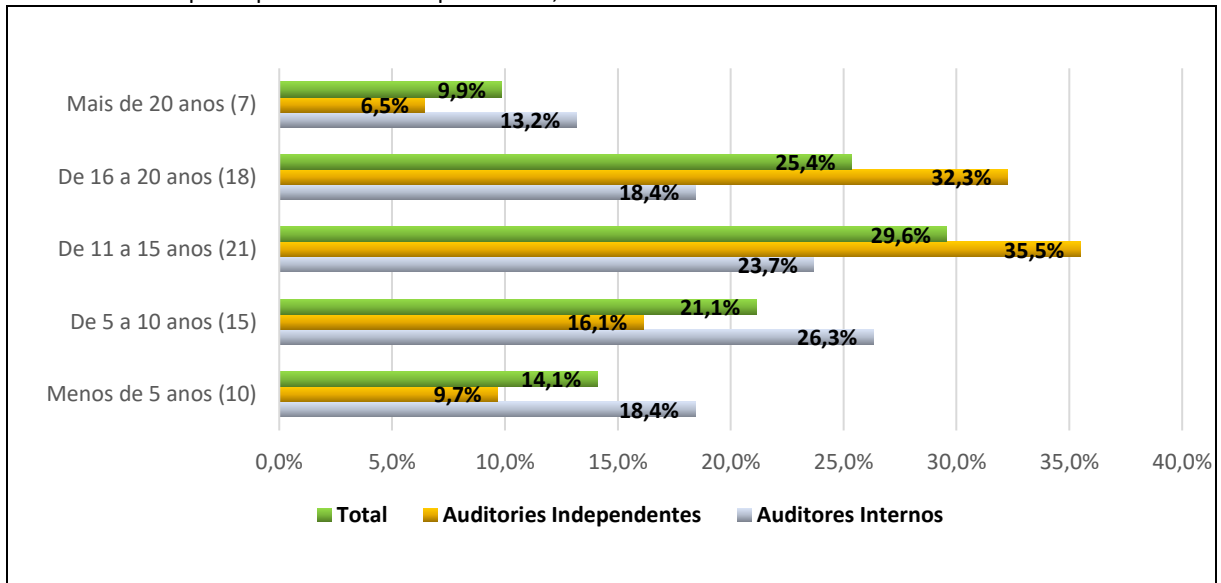
Gráfico 02 – Segregação dos respondentes segundo o tipo de auditoria a qual executam



Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Com relação ao tempo de profissão, o Gráfico 3 evidencia que a maioria dos participantes da pesquisa exerce a profissão de auditor há mais de dez anos, o que é coerente, visto a amostra da faixa etária dos participantes. De acordo com a análise segregada, observa-se que a maioria, aproximadamente 36%, dos auditores independentes exerce a profissão há mais de dez anos. Ressalta-se que os auditores, respondentes, que executam ambas as auditorias também possuem mais de dez anos exercendo a profissão. Por outro lado, a maioria, aproximadamente 26%, dos auditores internos, participantes da pesquisa, exerce a profissão de 5 a 10 anos.

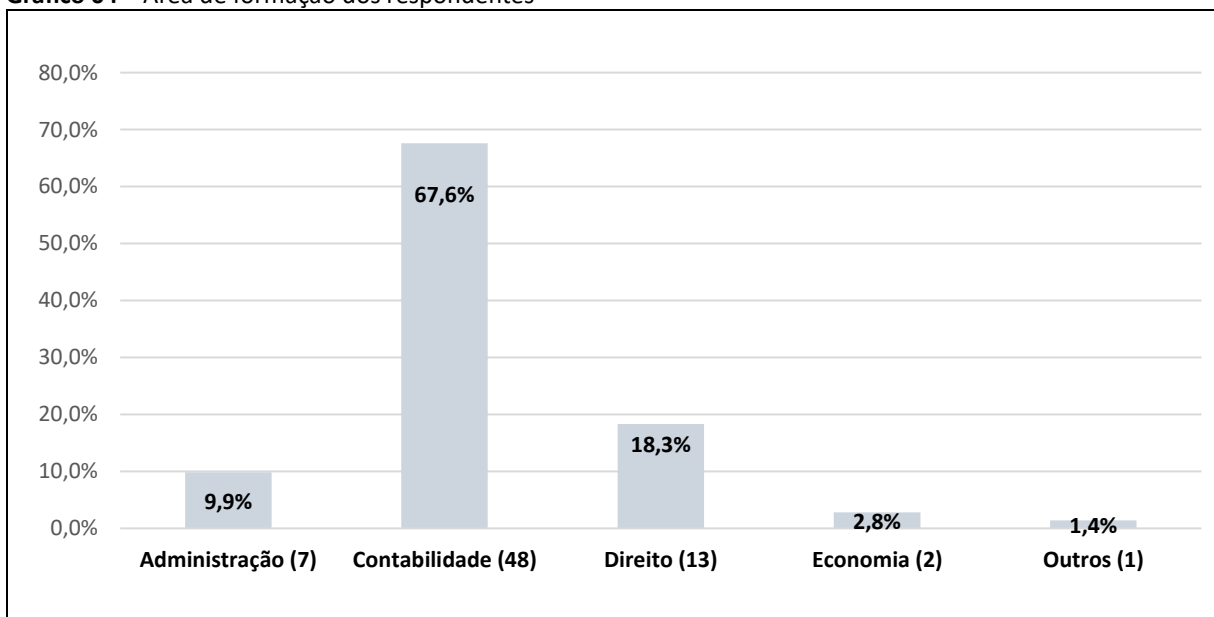
Gráfico 03 – Tempo de profissão dos respondentes, em anos



Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Quanto à área de formação dos participantes da pesquisa, o Gráfico 4 permite conhecer o perfil de formação acadêmica.

Gráfico 04 – Área de formação dos respondentes



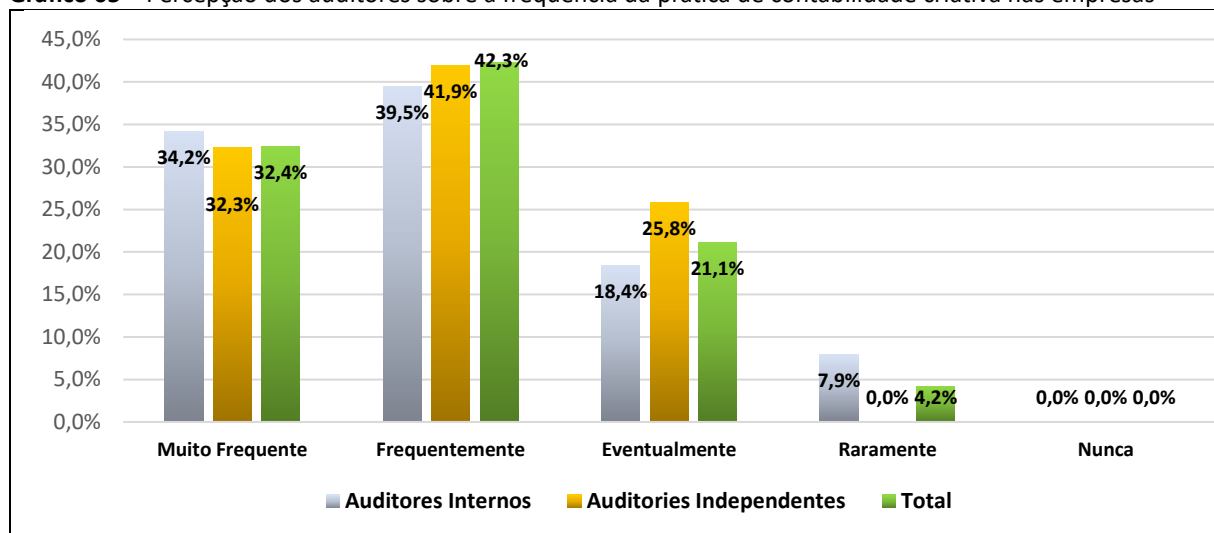
Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Conforme revela o Gráfico 4, a maioria dos respondentes, aproximadamente 68%, é formada em contabilidade, resultado que se assemelha ao apurado por Dias et al., (2016). Apenas um profissional possui outra especialização (Geografia) fora as selecionáveis. Observa-se que aproximadamente 18% dos respondentes são formados em direito.

4.2 Análises Sobre a Contabilidade Criativa

Com relação a frequência da prática da contabilidade criativa nas empresas, aproximadamente 32% dos participantes, consideram que a contabilidade criativa ocorre com muita frequência. E para aproximadamente 42%, inclusive os auditores que executam ambas as auditorias, a contabilidade criativa é um acontecimento frequente nas empresas, desse modo, tem-se que cerca de 75% dos respondentes confirmam que a contabilidade criativa é um evento frequente ou muito frequente no contexto das organizações. Tanto os auditores internos quanto os auditores independentes, em sua maioria, possuem a mesma percepção, apontada no Gráfico 5, reconhecendo ser um evento frequente a prática da contabilidade criativa nas empresas. Esse resultado acompanha o que foi apresentado por Vieira e Bonfim (2020). Importante ressaltar que nenhum dos participantes da pesquisa considerou não haver a recorrência de tal prática, o que revela que a contabilidade criativa tem sido uma prática usual no contexto das entidades.

Gráfico 05 – Percepção dos auditores sobre a frequência da prática de contabilidade criativa nas empresas



Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Estes resultados também foram analisados quanto a relevância estatística por meio do *software* Jamovi. De acordo com a Tabela 1, a seguir, verifica-se que apesar das diferenças entre as percepções dos auditores internos e independentes, sobre o grau de frequência da prática da contabilidade criativa nas empresas, não há significância estatística. O Teste T foi realizado para comparar os resultados entre as percepções de auditores internos e os independentes.

Tabela 01 - Percepção dos auditores em relação ao grau de frequência da prática da contabilidade criativa nas empresas
Teste t para amostras independentes

	Estatística	gl	p
t de Student	0.169	67.0	0.867
t de Student	-0.204	67.0	0.839
t de Student	-0.732	67.0	0.467
t de Student	1.606 *	67.0	0.113
t de Sutente	NaN	67.0	NaN

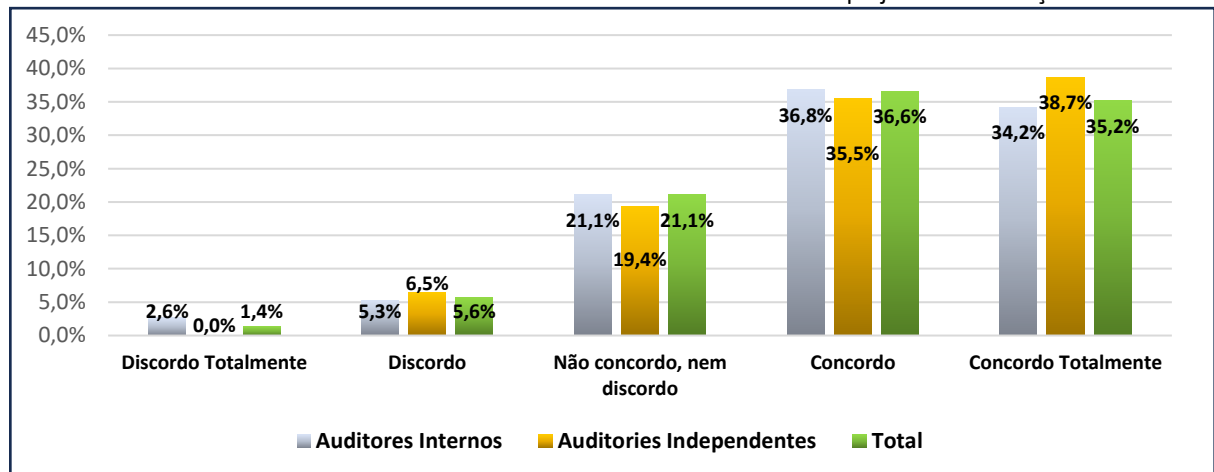
*O teste de Levene é significativo ($p < 0.05$), sugerindo a violação do pressuposto da homogeneidade de variâncias.

	Grupo	N	Média	Mediana	Desvio-padrão	Erro-padrão
Muito Frequente	Audidores Internos	38	0.3421	0.00	0.481	0.0780
	Audidores Independentes	31	0.323	0.00	0.475	0.0853
Frequentemente	Audidores Internos	38	0.3947	0.00	0.495	0.0804
	Audidores Independentes	31	0.419	0.00	0.502	0.0901
Eventualmente	Audidores Internos	38	0.1842	0.00	0.393	0.0637
	Audidores Independentes	31	0.258	0.00	0.445	0.0799
Raramente	Audidores Internos	38	0.0789	0.00	0.273	0.0443
	Audidores Independentes	31	0.000	0.00	0.000	0.0000
Nunca	Audidores Internos	38	0.0000	0.00	0.000	0.0000
	Audidores Independentes	31	0.000	0.00	0.000	0.0000

Fonte: Dados da pesquisa.

A sexta pergunta objetiva identificar o grau de concordância dos respondentes sobre a contabilidade criativa ser prejudicial à execução da auditoria. Conforme as informações destacadas no Gráfico 6 observa-se que a maioria dos respondentes, aproximadamente 72%, concordam ou concordam totalmente com tal fato, implicando que, de acordo com a amostra da pesquisa, a contabilidade criativa de fato é prejudicial a execução da auditoria.

Gráfico 6 – Grau de concordância dos auditores sobre a contabilidade criativa ser prejudicial à execução da auditoria

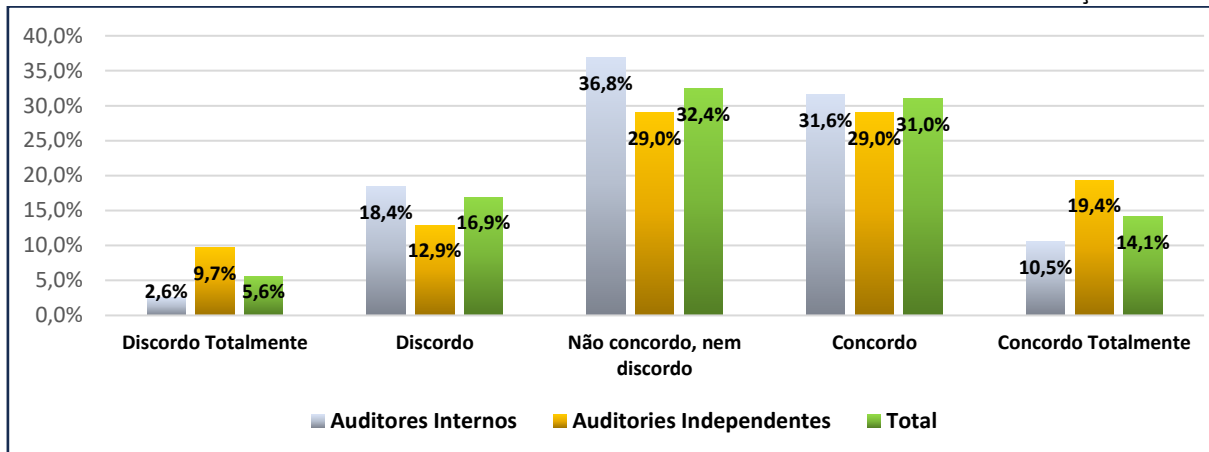


Fonte: Elaborado pelo autor.

Ainda considerando o Gráfico 6, é possível perceber que uma parcela dos respondentes, cerca de 21%, se mostrou imparcial sobre essa questão, não concordando nem discordando.

A pergunta 7: “Na sua opinião, a contabilidade criativa na prática, mesmo agindo dentro da legalidade, deveria ser enxergada como uma ação indevida?”, demonstrou a divisão de opiniões entre os respondentes, corroborando com a também divergência de opinião assim como ocorre na literatura, onde alguns acreditam ser uma prática legítima e válida e outros como uma atitude falha e que tal prática não deveria ser aceita. A amostra da pesquisa, observada no Gráfico 7, demonstra a imparcialidade na maioria dos respondentes. Importante ressaltar que apesar da maioria dos respondentes, aproximadamente 32%, se mostrar imparcial, há um viés dos auditores, aproximadamente 45% dos participantes da pesquisa, concordando ou concordando totalmente com o fato da contabilidade criativa ser considerada uma ação indevida. Por outro lado, aproximadamente 23% dos respondentes discordam ou discordam totalmente.

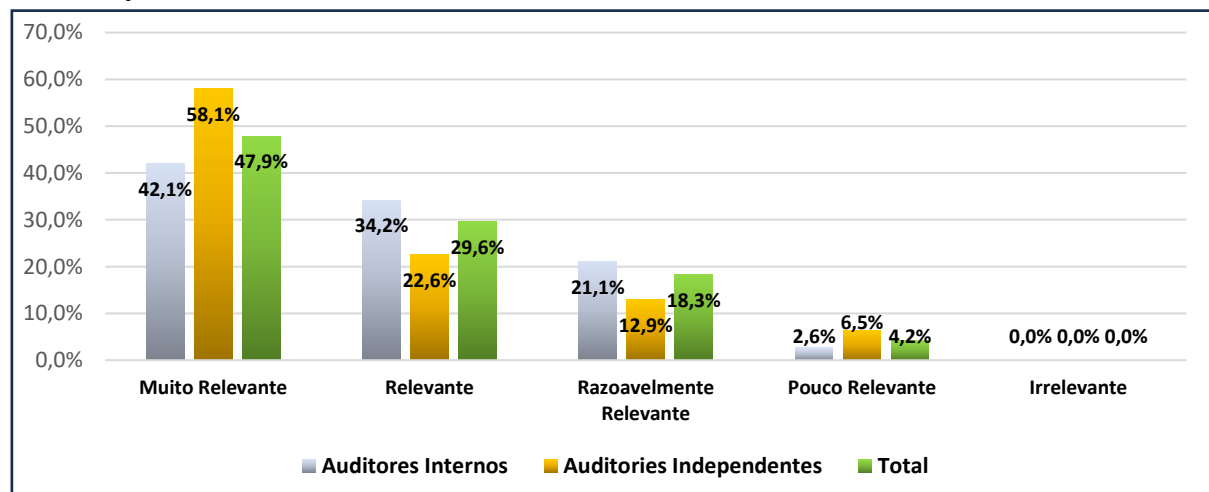
Gráfico 7 – Grau de concordância dos auditores sobre a contabilidade criativa ser considerada uma ação indevida



Fonte: Elaborado pelo autor.

Com relação a percepção dos participantes sobre o grau de relevância do impacto que a contabilidade criativa causa nas demonstrações financeiras, podemos observar que a maioria dos participantes da pesquisa, aproximadamente 48%, acredita ser de muita relevância. Destaca-se que mais de 58% dos auditores independentes, respondentes, considera muito relevante o impacto causado nas demonstrações financeiras pela contabilidade criativa, por outro lado cerca de 42% dos auditores internos tem a mesma percepção. Ao considerar o impacto relevante ou razoavelmente relevante, observa-se que os auditores internos têm uma percepção maior dos que os independentes. Da amostra analisada nenhum dos respondentes tem a percepção de irrelevância em relação a tal questão. Observa-se no Gráfico 8 a percepção dos auditores, participantes da pesquisa, sobre a relevância do impacto nas demonstrações financeiras em consequência da prática da contabilidade criativa.

Gráfico 8 – Percepção dos auditores sobre a relevância do impacto que a contabilidade criativa causa nas demonstrações financeiras.



Fonte: Elaborado pelo autor.

Para avaliar a percepção dos auditores sobre uma determinada prática como sendo contabilidade criativa, com base na pesquisa de Dias et al. (2016), foi apresentado um cenário fictício em que a Companhia ABC, optante pelo Lucro Real, fabricante de automóveis, que, no fim do exercício, decidiu aumentar suas despesas não operacionais dedutíveis da base de cálculo de apuração do imposto de renda e com isso recolheu menos tributos.

A contabilidade criativa, nessa questão, está no aumento das despesas de natureza não operacional. O administrador da Cia ABC utilizou seus conhecimentos para alterar a situação patrimonial da empresa adulterando o resultado, por meio da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), sem infringir nenhuma lei ou norma vigente.

Questiona-se o grau de concordância dos participantes. O resultado da análise é coerente com a pesquisa de Dias et al. (2016), onde houve dispersão nas respostas, não existindo concentração em concordância ou discordância. Observa-se que numa escala de 1 a 7, os auditores internos tiveram, na média, uma percepção de 3.13 para tal fato ocorrido na cia ABC. Em harmonia, os auditores independentes tiveram, na média, uma percepção de 3.74. Ambos os tipos de auditores evidenciam uma visão de neutralidade.

Observa-se na tabela 2 a percepção dos auditores internos e independentes, entrevistados, sobre o fato ocorrido na cia ABC. Existe diferença entre as percepções dos auditores internos e independentes, porém não há significância estatística diante ao parâmetro adotado.

Tabela 2 - Percepção dos auditores em relação ao aumento das despesas de natureza não operacional na Cia ABC.

Teste t para amostras independentes

		Estatística	gl	p
Cia ABC	t de Student	-1.504	67.0	0.137

*O teste de Levene é significativo ($p < 0.05$), sugerindo a violação do pressuposto da homogeneidade de variâncias.

Descritivas de Grupo

Grupo		N	Média	Mediana	Desvio-padrão	Erro-padrão
Cia ABC	Auditores Internos	38	3.13	2.50	1.76	0.285
	Auditores Independentes	31	3.74	4.00	1.570	0.282

Fonte: Dados da pesquisa.

4.3 Análise Sobre a Contabilidade Criativa Utilizada em Empresas Fictícias

Em seguida, verifica-se a percepção dos auditores sobre o grau de concordância em relação a contabilidade criativa utilizada na companhia LMN, fabricante de bolsas e sapatos. A cia LMN acelerou a produção e as vendas de seus produtos no fim do exercício de forma a aumentar as contas a receber (quando se tratando de vendas a prazo) ou o disponível (vendas à vista), não se preocupando com a qualidade dos pagadores e/ou do produto, como de costume, causando impacto significativo no percentual estimado na conta de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) redutora do ativo. Porém, essa provisão não foi contabilizada, com o intuito de inflar seu ativo circulante.

Analisando os resultados da pesquisa, verifica-se que os auditores tendem a discordar de tal atitude cometida pela Cia LMN. De acordo com as médias, de uma escala de 1 a 7, apresentadas na Tabela 3, observa-se que os auditores internos possuem uma percepção de 2.37 e os auditores independentes uma percepção de 2.16, evidenciando que a maioria dos respondentes discordam da ação envolvendo a prática da contabilidade criativa na cia LMN. Como verificado na questão anterior, a diferença entre as percepções dos grupos de auditores internos e independentes não é estatisticamente significativa.

Tabela 3 - Participação dos respondentes em relação à aceleração da produção e das vendas no final do exercício da Cia LMN.

Teste t para amostras independentes

		Estatística	gl	p
Cia LMN	t de Student	0.788	67.0	0.433

*O teste de Levene é significativo ($p < 0.05$), sugerindo a violação do pressuposto da homogeneidade de variâncias.

Descritivas de Grupo

Grupo		N	Média	Mediana	Desvio-padrão	Erro-padrão
Cia LMN	Auditores Internos	38	2.37	2.00	1.17	0.190
	Auditores Independentes	31	2.16	2.00	0.969	0.174

Fonte: Dados da pesquisa.

O último questionamento, número onze, apresenta a Cia XYZ que iniciou o exercício com um critério de provisionamento para contingência, e que, perto do fim do exercício, apesar das demonstrações financeiras já divulgadas durante os trimestres, alterou tal critério com o objetivo de aumentar a despesa de contingência, diminuindo o lucro a ser tributado. Questionou-se o grau de concordância dos participantes da pesquisa em relação à atitude cometida pela administração da Cia XYZ. Os resultados obtidos seguem na Tabela 4, a seguir.

Tabela 4 - Participação dos respondentes em relação à mudança de critério de provisionamento cometida pela Cia XYZ.

Teste t para amostras independentes

		Estatística	gl	p
Cia XYZ	t de Student	0.85*	67.0	0.398

*O teste de Levene é significativo ($p < 0.05$), sugerindo a violação do pressuposto da homogeneidade de variâncias.

Descritivas de Grupo

Grupo		N	Média	Mediana	Desvio-padrão	Erro-padrão
Cia XYZ	Auditores Internos	38	2.21	2.00	1.30	0.211
	Auditores Independentes	31	1.97	2.00	1.016	0.182

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, de acordo com a média apresentada, que a maioria dos respondentes tenderam a discordar dessa prática. Os auditores independentes tiveram uma percepção de maior discordância em relação a percepção obtida pelos auditores internos. Porém essa diferença não é estatisticamente significativa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A busca dos investidores por indicadores e demonstrativos econômico-financeiros que apresentem uma empresa com bons resultados e estabilidade econômica possui um grande impacto na necessidade das entidades de fornecerem resultados satisfatórios para atraírem os interessados. Portanto, a contabilidade criativa tem estado cada vez mais presente nos demonstrativos contábeis com a finalidade de maquiar e apresentar informações em concordância com os objetivos apontados pela empresa. Observa-se que os participantes da pesquisa confirmam a afirmação de Vieira e Bonfim (2020), que de fato a prática da contabilidade criativa nas empresas é um evento frequente.

A presente pesquisa se propôs analisar a percepção dos auditores internos e auditores independentes em relação ao tema contabilidade criativa, por meio da aplicação de um questionário fechado com o intuito de averiguar o grau de concordância dos participantes perante algumas situações de empresas fictícias e afirmações relacionadas ao tema proposto.

Na análise das respostas obtidas por meio do questionário, conclui-se que a maioria dos respondentes considera que a ocorrência recorrente das práticas de contabilidade criativa nas empresas é um evento que acontece frequentemente. De forma geral, os auditores internos e auditores independentes seguem em coerência entre as opiniões apresentadas a respeito da percepção sobre o grau de frequência, citado anteriormente. Também estão em harmonia sobre o grau de concordância em relação a prática da contabilidade criativa ser prejudicial à execução da auditoria, onde a maioria dos participantes tende a concordar. E sobre o grau de relevância do impacto causado nas demonstrações financeiras pela contabilidade criativa, a percepção que se teve, de acordo com os respondentes, foi de um impacto muito relevante.

Por outro lado, a percepção dos auditores sobre a contabilidade criativa ser enxergada como uma atitude indevida, de acordo com a maioria, se mostrou imparcial. Importante ressaltar que a análise segregada revela que a maioria dos auditores internos e independente concordam ou concordam totalmente com o fato da contabilidade criativa ser considerada uma ação indevida.

Ao analisar os resultados das últimas questões, observou-se que os auditores internos e independentes apresentaram coerência nas respostas em relação às perguntas das empresas fictícias que manipulavam seus resultados financeiros. Ambos os tipos de auditores tiveram percepções parecidas sobre os eventos fictícios do uso da contabilidade criativa nas companhias, tendendo a discordar das ações cometidas para obterem melhores resultados. Ressalta-se que a percepção dos auditores sobre as questões envolvendo empresas fictícias, foram similares às encontradas em estudos anteriores. Com relação ao perfil de formação acadêmica verificou-se a maioria dos respondentes formados em contabilidade. Tais resultados estão em linha com resultados apresentados por pesquisas anteriores. Contudo, considerando que a amostra da pesquisa conta com 71 auditores, não é possível generalizar os resultados considerando todos os auditores internos e independentes.

Tendo em vista a amostra da pesquisa evidenciar que a maioria dos auditores internos e auditores independentes considera a prática da contabilidade criativa um evento frequente e que a mesma é um prejuízo à execução da auditoria, como continuação desta pesquisa sugere-se uma nova pesquisa em forma de entrevista, almejando um maior número amostral, para verificar junto aos auditores internos e auditores independentes quais são os sinais de contabilidade criativa que eles identificam nas empresas.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, D. E. F. **Fatores inibidores da prática de contabilidade criativa e seu impacto no desempenho e reputação das empresas.** (Dissertação de Mestrado). Instituto Politecnico do Porto, Portugal, 2023.
- AMARANTE, L. M.; BOCARDI, C. C.; FAGUNDES, J. A. A Importância da Auditoria Interna e dos Controles Internos em uma Organização. **Revista Controladoria e Gestão**, v. 3, n. 1, p. 612-631, 2022.
- AMAT, O.; PERRAMON, J.; OLIVERAS, E. Fiabilidad de la información contable. El caso de las empresas incluidas en el IBEX 35. In: **Los trabajos del XII Congreso de AECA "Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento"**, Cádiz. 2003.
- ANDRADE, M. F. **Qual é o nível de entendimento dos discentes da Universidade de Brasília sobre contabilidade criativa?** (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação). Universidade de Brasília (UnB), 2021.

- AQUINO, M.; et al. Um estudo sobre o processo de institucionalização das atividades da auditoria interna no Setor Público: a percepção dos auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 10, n. 3, p. 122-142, 2018.
- BARBOSA, M. R. M. **Fatores atenuantes das práticas de contabilidade criativa e impactos na credibilidade da informação financeira e sucesso empresarial**: percepção dos contabilistas. (Tese de Doutorado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal, 2023.
- BELO, G. F. **A atuação da auditoria contábil nos casos de contabilidade criativa do Banco PAN e da Petrobras**. (Monografia de Graduação). Universidade de Passo Fundo, Casca, 2023.
- BIURAXI, C.; BARROS, D.; JOSE, A. Auditoria Contábil: Um breve estudo sobre sua história e importância. **Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia - REIVA**, [S. l.], v. 4, n. 03, p. 12, 2021.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA de Auditoria Independente de Informação Contábil. **NBC TA 200 (R1)**: Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normasbrasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 26 de outubro de 2024.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC TA de Auditoria Independente de Informação Contábil. **NBC TA 240 (R1)**: Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<https://cfc.org.br/tecnica/normasbrasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>>. Acesso em: 26 de outubro de 2024.
- COSENZA, J. P. Contabilidade criativa: as duas faces de uma mesma moeda. **Pensar contábil**, v. 6, n. 20, 2015.
- COSTA, N. R.; MELHEM, G. M. Contabilidade Avançada: uma abordagem direta e atualizada. **Curitiba: Editora Intersaberes**, 2012.
- CREPALDI, S. A. Auditoria Contábil: teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 468 p.
- CRESWELL, J. W.; FETTERS, M. D.; IVANKOVA, N. V. Designing a mixed methods study in primary care. **The Annals of Family Medicine**, v. 2, n. 1, p. 7-12, 2004.
- CRESWELL, J. W.; PLANO CLARK, V. L. **Designing and conducting mixed methods research**. 2nd. Los Angeles: SAGE Publications, 2011.
- DIAS, A. G. G.; CUNHA, J. H. C.; SALES, I. C. H.; BEZERRA, P. C. S. Contabilidade Criativa, Ética e Gerenciamento de Resultados: Auditoria versus Academia. **Revista Administração em Diálogo - RAD**, [S. l.], v. 18, n. 1, p. 133-151, 2016.
- DIOGO, R. L. **Contabilidade criativa e o abuso das interpretações das normas contábeis**. (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Ciências Econômicas. Curso de Ciências Contábeis, 2018.
- DUARTE, M. M. R.; RIBEIRO, M. S. Contabilidade criativa: algumas abordagens. **Revista TOC**, v. 93, n. 1, p. 1-35, 2007.
- ERNST & YOUNG. **Driving ethical growth - new markets, new challenges**. 2010. Disponível em: [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Driving_ethical_growth_new_markets,new_challenges:_11th_Global_Fraud_Survey/\\$FILE/EY_11th_Global_Fraud_Survey](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Driving_ethical_growth_new_markets,new_challenges:_11th_Global_Fraud_Survey/$FILE/EY_11th_Global_Fraud_Survey).
- FARINELLI, E. A. C.; SAQUETTO, P. H. M. A auditoria externa na prevenção e detecção de fraudes e erros contábeis. **Revista Scientia Alpha**, v. 3, n. 3, 2024.

- FEIJÓ, A. M.; VICENTE, E. F. R.; PETRI, S. M. O uso das escalas Likert nas pesquisas de contabilidade. **Revista Gestão Organizacional**, v. 13, n. 1, p. 27-41, 2020.
- FERREIRA, I. P.; et al. A importância da auditoria interna contábil para o planejamento dos controles e operações de uma organização. **Revista FT**, v. 27, n. 122, 2023.
- FROTA, V. X.; VIEIRA, E. T. V. A influência da contabilidade criativa no resultado do trabalho do auditor independente. **Revista GEDECON-Gestão e Desenvolvimento em Contexto**, v. 2, n. 1, p. 49-68, 2014.
- GREGORIO, F. L. M. Tipos de Auditoria e suas características (Auditoria de segunda parte, terceira parte, adequação, conformidade, vertical, horizontal, interna e externa). **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [S. l.], v. 8, n. 4, p. 1412–1415, 2022.
- ISHIKAWA, M. T.; JÚNIOR, V. F. B. A Responsabilidade e o Papel da Auditoria Independente de Demonstrações Contábeis. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/2680>. Acesso em: 16 nov. 2024.
- JONES, M. J. **Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals**. Reino Unido: Wiley, 2011.
- KRAEMER, M. E. P. Contabilidade criativa: maquiando as demonstrações contábeis. **Pensar Contábil**, v. 7, n. 28, 2008.
- LÚCIO, J. C. P. **A contabilidade criativa e a detecção da fraude na perspectiva dos alunos e profissionais da área financeira**. (Dissertação de Mestrado). Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2021.
- MARQUES, G. S. **A utilização da contabilidade criativa e seus impactos nas empresas Schincariol, Banco Nacional e Worldcom**. (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2022.
- MENDES, B. S. **A adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil e a sua influência sobre a prática da contabilidade criativa**. (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação). Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019.
- MONTEIRO, A. P.; VALE, J.; SILVA, A. Factors determining the success of decision making and performance of Portuguese companies. **Administrative sciences**, v. 11, n. 4, p. 108, 2021.
- MUDEL, S. **Creative Accounting and Corporate Governance: A Literature Review**. 2015. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2708464>.
- NETO, R. C. P.; TAVARES, B. S. C. Benefícios da Auditoria Contábil Interna para o Combate de Fraudes em Organizações Empresariais. **Revista Portuguesa de Gestão Contemporânea**, v. 4 n. 1, 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**, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 69–87, 2015.
- OLIVEIRA, D. S. A importância da auditoria interna no processo de gestão das organizações em um ambiente globalizado e cada vez mais competitivo. **Revista de Ciências Gerenciais** vol. 1, nº. 1, ano 2012.
- OLIVEIRA, M. C.; CARMO FILHO, M. M. As contribuições da auditoria interna para o controle e acompanhamento dos processos organizacionais. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 14, n. 12, p. 21886–21904, 2023.
- SAMPAIO, V. L. A. L. **O papel da auditoria na aplicação de políticas contabilísticas, alterações nas estimativas e erros**. consequências na prevenção de práticas de manipulação de

resultados e na melhoria da qualidade do relato financeiro. (Dissertação de Mestrado). Instituto Politecnico do Cavado e do Ave, Portugal, 2023.

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores. **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, v. 14, p. 07-22, 2003.

SANTOS, G. C.; SILVA, R. M. Contabilidade Criativa: Brechas nas normas contábeis ou fraude contábil? Uma análise das maiores fraudes mundiais. **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade**, v. 4, n. 13, 2016.

SANTOS, S. **Auditoria interna de gestão**. (Artigo Científico de Conclusão de Curso). Faculdade São Francisco de Barreiras. Barreiras, v. 1, 2016.

SILVA, A. L. F.; MACIEL, V. M. **Contabilidade criativa e seu reflexo na contabilidade**. (Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2021.

SILVA, D. A.; BINDÁ, G. J.; CAVALCANTE, Z. Auditoria interna como ferramenta de gestão para prevenir e combater fraudes e erros nas organizações Internal audit as a management tool to prevent and combat fraud and errors in organizations. **Brazilian Journal of Development**, v. 7, n. 6, p. 58517-58533, 2021.

SMITH, M. S. J.; SILVA, A. M. M. M.; GUERRA, S. L.; MARTINS, V. C. Contabilidade criativa: os limites éticos e técnicos violados. **Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática**, v. 7, n. 1, 2020.

TAMAGNO, G. L.; et al. Contabilidade criativa: uma análise bibliométrica. In: 8th International Symposium on Technological Innovation. **Anais [...] 8th ISTI**, 2017.

Apêndice A: Questionário aplicado aos auditores

O objetivo desta pesquisa é analisar, de uma forma geral, a percepção dos auditores internos e auditores independentes em relação à contabilidade criativa e suas implicações éticas.

Questão 1: Qual o tipo de auditoria você executa?

Opções de resposta: (a) Auditoria Interna; (b) Auditoria Independente; (c) Ambas;

Questão 2: Qual a sua idade?

Opções de resposta: (a) De 18 a 25 anos; (b) De 26 a 35 anos; (c) De 36 a 45 anos; (d) De 46 a 55 anos; (e) Acima de 56 anos;

Questão 3: Há quantos anos você exerce a sua profissão de auditor?

Opções de resposta: (a) Menos de 5 anos; (b) De 5 a 10 anos; (c) De 11 a 15 anos; (d) De 16 a 20 anos; (e) Mais de 20 anos;

Questão 4: Qual a sua área de formação? (Caso possua mais de uma formação, assinale a que você considera mais importante para atuação como auditor(a). Caso sua área não esteja em nenhuma das alternativas, selecione “Outras” e detalhe a sua área de formação).

Opções de resposta: (a) Contabilidade; (b) Administração; (c) Economia; (d) Engenharia; (e) Direito; (f) Outras: _____;

Questão 5: Com que frequência você considera que seja recorrente ocorrerem práticas de Contabilidade Criativa nas empresas?

Opções de resposta: (a) Muito Frequente; (b) Frequentemente; (c) Eventualmente; (d) Raramente; (e) Nunca;

Questão 6: De uma forma geral e tendo em conta a sua experiência profissional, na sua opinião a contabilidade criativa se torna prejudicial à execução da auditoria?

Opções de resposta: (a) Discordo Totalmente; (b) Discordo; (c) Não concordo, nem discordo; (d) Concordo; (e) Concordo Totalmente;

Questão 7: Na sua opinião, a contabilidade criativa na prática, mesmo agindo dentro da legalidade, deveria ser enxergada como uma ação indevida?

Opções de resposta: (a) Discordo Totalmente; (b) Discordo; (c) Não concordo, nem discordo; (d) Concordo; (e) Concordo Totalmente;

Questão 8: Na atuação da Auditoria, qual a sua percepção sobre do quão é relevante o impacto da contabilidade criativa nas demonstrações financeiras?

Opções de resposta: (a) Muito Relevante; (b) Relevante; (c) Razoavelmente Relevante; (d) Pouco Relevante; (e) Irrelevante;

A seguir abordaremos, em torno da contabilidade criativa, cenários hipotéticos existentes nas companhias ABC, LMN e XYZ. As opções se apresentam em escala de 1 a 7, onde: 1= Discordo totalmente e 7 = Concordo totalmente.

Questão 9: A Companhia ABC, optante pelo Lucro Real, fabricante de automóveis, no fim do exercício, aumentou suas despesas não operacionais (ex: doações), dedutíveis da base de cálculo de apuração do imposto de renda e com isso conseguiu pagar menos tributos. Julgando que isso seria possível, qual é o seu grau de concordância em relação a tal atitude?

Opções de resposta:

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

Questão 10: A Companhia LMN, fabricante de bolsas e sapatos, acelerou a produção e as vendas de seus produtos no fim do exercício de forma a aumentar as contas a receber (quando se tratando de vendas a prazo) ou o disponível (vendas à vista), não se preocupando com a qualidade dos pagadores e/ou do produto, como de costume, causando impacto significativo no percentual estimado na conta de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) redutora do ativo. Porém, essa provisão não foi contabilizada, com o intuito de inflar seu ativo circulante. Sabendo-se que um aumento do Ativo circulante aumentará o Índice de Liquidez Corrente (ILC) e que os investidores da Cia LMN acreditam que a saúde da empresa está ligada a um bom ILC, você concorda com a decisão tomada pelos gestores da Cia LMN?

Opções de resposta:

Discordo Totalmente Concordo Totalmente

Questão 11: A Cia XYZ iniciou o exercício com um critério de provisionamento para contingência. Perto do fim do exercício, apesar das Demonstrações Financeiras já divulgadas durante os trimestres, a Cia XYZ decidiu alterar o critério, de forma a aumentar a despesa de contingência, diminuindo o lucro a ser tributado. Considerando que não existe impedimento legal, qual é o seu grau de concordância em relação à situação?

Opções de resposta:

Discordo Totalmente Concordo Totalmente