

## NA CONTRAMÃO DO TRIPLE BOTTOM LINE: a contabilidade criativa como entrave a sustentabilidade empresarial

CÍCERO JOSÉ OLIVEIRA GUERRA<sup>1</sup>  
JOSÉ ROBERTO DE SOUZA FRANCISCO<sup>2</sup>

### RESUMO

Pesquisas internacionais têm sido realizadas com o intuito de demonstrar a ocorrência da corrupção em órgãos públicos e privados, e estão apontando que a contabilidade, como uma ciência social, deve auxiliar as organizações a não praticarem atos ilícitos, por prejudicar sua imagem, o mercado e a sociedade e seus interessados como um todo. Em contraponto, tem se discutido também a respeito do uso de “brechas” nas normas contábeis, para posicionar positivamente a imagem das empresas aos usuários das informações contábeis, mas que não retratam a realidade das suas situações patrimoniais; a denominada contabilidade criativa. Este estudo tem por objetivo verificar como a contabilidade criativa pode trazer prejuízos para a sustentabilidade organizacional sob a ótica do *Triple Bottom Line*.

**Palavras-chave:** Contabilidade Criativa. *Triple Bottom Line*. Práticas Contábeis.

---

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Contábeis. Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela UFMG. unidoctum.vilanova@gmail.com

<sup>2</sup> Doutor em Finanças pela UFMG. Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG. jroberto@face.edu.br

***AGAINST THE TRIPLE BOTTOM LINE: creative accounting as an obstacle to corporate sustainability***

**ABSTRACT**

*International research has been conducted in order to demonstrate the occurrence of corruption in public and private agencies, and is pointing out that accounting, as a social science, should help organizations not to practice illicit acts, for damaging their image, the market and the society and its stakeholders as a whole. On the other hand, it has also been discussed the use of "loopholes" in accounting standards, to positively position the image of companies to the users of accounting information, but which do not portray the reality of their equity situations; the so-called creative accounting. This study aims to verify how creative accounting can bring damage to organizational sustainability from the standpoint of the Triple Bottom Line.*

**Keywords:** *Creative Accounting. Triple Bottom Line. Accounting Practices.*

## 1. INTRODUÇÃO

A complexidade do mundo de negócios é percebida pelo desenvolvimento da tecnologia que trouxe consigo uma concorrência extrema deixando as empresas cada vez mais vulneráveis neste ambiente de transações e operações complexas (SANTOS, GRATERON, 2003).

Santos e Grateron (2003) mostraram, entretanto, a necessidade de se adotar normas internacionais de contabilidade, pois, há evidências de que as normas e as regulações contábeis não estavam conseguindo diminuir ou impedir as práticas e contabilidade criativa, nem mesmo apelando-se para questões éticas quanto a veracidade das informações contábeis.

A contabilidade criativa aproveita-se desta subjetividade e das alternativas encontradas nas regulações e utilizam critérios para obter e divulgar as informações financeiras que são do favoráveis as entidades, mas que nem sempre remetem a realidade (KREMER, 2008).

Iudícibus (2010) orienta que a informação financeira e/ou produzida pela contabilidade deve ter qualidade suficiente para garantir a tomada de decisão e atender seguramente a necessidade dos usuários, que são indivíduos de diversos grupos diferentes com interesses distintos. Se esta condição não for atendida, a contabilidade perde seu significado no campo das ciências sociais aplicadas.

Num contexto mais amplo, a sociedade como um todo deve perceber que as relações humanas devem ser pautadas pela ética e pelos valores nela estabelecidos. Do ponto de vista profissional, a ética tende a ser mundialmente valorizada pelas organizações para o bom andamento das mesmas no mercado, interno e externo (BRANCHER; NEU; BOFF, 2010).

Ainda assim, estudos recentes ainda estão discutindo a contabilidade criativa nas organizações, mesmo após a adoção das normas internacionais de harmonização. Os estudos de Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015), objetivaram apresentar algumas reflexões sobre os impactos da contabilidade criativa no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB. Os autores concluíram que mesmo após a internacionalização das normas de

contabilidade, considerando que nem todos os padrões e critérios são detalhados e norteiam todas as transações de uma empresa, há uma margem de alternativas e julgamentos que favorecem a adoção de práticas que são consideradas como contabilidade criativa.

Estudos internacionais vêm sendo realizados com a atuação de verificar como as práticas contábeis podem ou não contribuir para um sistema de corrupção social empresarial e social, destacando como a contabilidade interfere ou não, favorecendo ou diminuindo a ilicitude (KAUFMANN, 1997; HOPWOOD, 2007; NEU et. al, 2015; MORTON, LEHAMAN, 2016).

Na primeira década dos anos 2000, um novo paradigma ganhou notoriedade no meio empresarial, a sustentabilidade organizacional. Começou-se a partir daí preocupações tais como: a responsabilidade social da firma; o papel social e ambiental das empresas e a preocupação dos *stakeholders* em questões ambientais. A partir do exposto, surge a seguinte questão de pesquisa: Como as ações de contabilidade criativa travam a sustentabilidade organizacional, sob a ótica do *Triple Bottom Line*?

Dessa forma, esta pesquisa tem por objetivo verificar como as ações de contabilidade criativa travam a sustentabilidade organizacional, sob a ótica do *Triple Bottom Line*?

A motivação para a construção deste é estudo parte-se de dois pontos: Primeiro que as pesquisas sobre contabilidade criativa, sobretudo as que possibilitam uma reflexão sobre a corrupção social necessitam de mais estudos (NEU et. al, 2015; NIYAMA; RODRIGUES; RODRIGUES, 2017). Ainda, porque questões sobre sustentabilidade estão demandando discussões mais aprofundadas, sobretudo na seara da administração, em que se há uma preocupação com a proteção do investidor, bem como com os demais interessados na firma, e pelo fato das questões ambientais estarem presente nas realidades das empresas, sendo necessário dar a ela atenção, para que se possa ocorrer da maneira mais transparente possível.

## 2. DESENVOLVIMENTO

### 2.1 Contabilidade criativa e a manipulação da informação contábil

A contabilidade criativa vem sendo estudada desde os anos 80, sendo apresentada com diversos conceitos diferentes no âmbito jurídico, contábil e acadêmico.

Para Conzeza (2003) a contabilidade criativa está associada a formas de maquiar a real situação patrimonial de uma empresa, levando aos usuários das informações contábeis a acreditarem em informações inverídicas.

Martinez (2001) corrobora que a contabilidade criativa pode ser identificada quando há propositalmente, uma alteração nos resultados das demonstrações de forma artificial com a finalidade de atender as motivações particulares.

Para Niyama, Rodrigues, Rodrigues (2017), a maior dificuldade é que não há como confiar fielmente nas informações produzidas pela contabilidade criativa, de maneira transparente, que remeta ao objetivo da contabilidade, que é, por meio das demonstrações contábeis, proporcionar aos usuários informações para que tomem suas decisões a partir da situação patrimonial correta das firmas.

Sendo a contabilidade criativa uma lacuna ao atendimento real referente a finalidade da contabilidade que é o de auxiliar com informações verídicas as direções das firmas e de todos os seus envolvidos vejamos alguns motivos apontados na literatura para a utilização desta contabilidade. O quadro 01 demonstra a motivação para que seja praticadas ações de contabilidade criativa:

**QUADRO 1 – MOTIVAÇÕES PARA A CONTABILIDADE CRIATIVA**

AUTOR	MOTIVAÇÃO
<b>Kraemer (2008)</b>	Oscilações bruscas do faturamento; Benefícios a diretores e investidores.
<b>Martinez (2011)</b>	Target Earnings; Income Smoothing; Big Bath
<b>Cosenza (2013)</b>	Flexibilidade das normas; Incapacidade da fiscalização.

<p><b>Niyama, Rodrigues, Rodrigues (2015)</b></p>	<p>Melhoria da imagem da firma; Interesses entre órgãos de gestão e investidores; Princípios e critérios de mensuração cada vez mais complexos.</p>
---	---

Quadro 01: Motivação para o uso da contabilidade criativa

Fonte: Elaborado pelos autores.

A motivação destacada por Kraemer (2008) pode ter relação com o risco de mercado em que, as empresas preferem apresentar um fluxo constante, entendido como um crescimento estável, mas utilizando mecanismos que pareçam aumentar a receita e os resultados, diminuindo suas dívidas, mantendo em alta o valor das ações.

Outras práticas utilizadas de contabilidade criativa são: o *Target Earnings*, que é utilizado para aumentar ou diminuir os lucros com a finalidade de se atingir as metas de um determinado período; o *Income Smoothing*, que na mesma ótica de KREMER (2008) é usado para reduzir a variabilidade dos resultados das organizações, evitando assim flutuações no mercado e o *Big Bath Accounting*, que tem por finalidade reduzir lucros correntes com a finalidade de aumentar os lucros. Esses mecanismos podem estar relacionados com o que destacam Niyama, Rodrigues, futuros (MARTINEZ, 2001).

Rodrigues (2015), ao elencarem que a contabilidade criativa tem por finalidade melhorar a imagem da empresa e que pode estar ainda tendo relação com interesses de gestores e investidores.

Esses procedimentos apresentados podem comprometer a instituição em questão pela manipulação dos resultados da firma, aumentando receitas e diminuindo despesas, parecendo ter mais lucro para alcançar um propósito particular ou de um determinado grupo.

Tais comportamentos oportunistas ocorrem quando o sistema de contábil da empresa é flexível, permitindo escolhas contábeis, logicamente não se pode desconsiderar a ação humana dos gestores ou responsáveis no processo de elaboração e de divulgação das informações contábeis.

A utilidade da informação contábil percebida para o tomador de decisões, tais como investidores, acionistas, credores, também é percebida pelos gestores, que

podem usufruir da mesma para o bem-estar individual.

Não se pode esperar, nesse sentido que o tratamento com as demonstrações contábeis sejam livres de distorções, e os interessados na informação contábil devem estar cientes desta possibilidade.

Outra dificuldade que não deve ser esquecida é a complexidade do ambiente dos negócios. Como destaca Conseza (2003) a flexibilidade da contabilidade e a incapacidade de fiscalização podem ser fatores que levem a situações de favorecimento de gestores ou de grupos em relação a todos os interessados. O quadro 02, abaixo, demonstra como cada “tipo de manipulação” traz consequências para as organizações.

**QUADRO 2 – CONSEQUÊNCIAS DAS POLÍTICAS CONTÁBEIS POR MANIPULAÇÃO**

Motivo	POLÍTICA CONTÁBIL	CONSEQUÊNCIA
Influir nos resultados contábeis	Agressiva	Estabiliza o valor patrimonial da empresa, proporcionado uma avaliação positiva da gestão, prestigiando os profissionais e melhorando as negociações contratuais.
	Conservadora	Estabiliza o valor patrimonial da empresa, demonstrando uma situação crítica na empresa, tirando proveito no pagamento de impostos e nas dívidas de longo prazo, ocultando sua real situação.
	Maquiadora	Estabilizando as receitas ou os lucros apresentando menor perfil de risco ao mercado, criando assim uma avaliação positiva da gestão e estabilizando as remunerações dos gerentes.
Necessidades contratuais	Agressiva	Mostrando bons indicadores de rentabilidade e liquidez, solvência e endividamento, melhora a celebração de contratos e incrementa a remuneração dos executivos, além de maior estabilidade no cargo.

	<b>Conservadora</b>	Mostrando maus indicadores de rentabilidade, liquidez solvência e endividamento, apresentará uma situação crítica da companhia para tirar proveito no momento da renegociação de contratos.
	<b>Maquiadora</b>	Reduzindo os picos de receitas ou lucros, no sentido de potencializar o nível de confiança na empresa, melhorando a celebração de contratos e atendendo imposições acionárias por dividendos.
<b>Interesses políticos e sociais</b>	<b>Agressiva</b>	Mostrando bons indicadores de rentabilidade, liquidez, solvência e endividamento, cumprirá as imposições legais e atenderá as exigências sociais.
	<b>Conservadora</b>	Mostrando maus indicadores de rentabilidade, liquidez, solvência e endividamento, apresentará uma situação crítica da empresa para tirar proveito dos recursos públicos e aumentar as tarifas nos setores que estão sob regulação estatal e reduzir as dívidas fiscais-tributárias.
	<b>Maquiadora</b>	Evitando excessivas flutuações que possam vir a prejudicar a imagem social ou política da empresa, minimizará as suspeitas de que a companhia pratica o monopólio ou oligopólio no mercado e poderá planejar o pagamento das dívidas evitando reduzir as tarifas em setores regulados.

Quadro 02: Motivação para o uso da contabilidade criativa por política contábil

Fonte: Cosenza (2003). Adatado pelos autores.

Nessa visão mais ampla é possível identificar as consequências da contabilidade criativa, no que se refere a modificação de índices de liquidez, solvência e rentabilidade. Estabilizando remuneração dos gestores, melhorando as negociações contratuais.

A contabilidade criativa por meio dessas práticas em políticas manipuladoras, conservadoras ou agressivas além de não retratarem, como vem sendo discutido, a realidade, apresentam no mercado um perfil de estabilidade inexistente, passando

uma imagem de confiança suspeita e ilegal, quando no caso utilizam desta maquiagem para se beneficiar de recursos públicos, pagamento de impostos ou prazo para pagamento de dívidas.

Seja por necessidades contratuais, interesses políticos e sociais ou maquiagem nos resultados contábeis para benefícios particulares, a não elaboração e divulgação das demonstrações contábeis de forma lícita vão de encontro ao que se espera do objetivo da contabilidade.

Essa alteração nos resultados contábeis está associada a intencionalidade, e só podem ocorrer por meio do conhecimento dos contadores sobre as normas contábeis, e por meio delas, se pode alterar os valores da organização. Esse tipo de contabilidade pode beneficiar investidores e diretores de empresas fazendo operações financeiras com interesse próprio, bem como atrasando as informações ao mercado (KRAEMER, 2008).

Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015), apresentam, entretanto duas vertentes no que se refere à contabilidade criativa: Pode ser que os gestores estejam tomando decisões para influenciar a posição financeira ou os resultados da sociedade dentro da licitude concedida pelo sistema contábil, ainda assim, não é descartado que se pode utilizar das normas de contabilidade para manipular o que será divulgado nas informações.

Devido aos diversos posicionamentos sobre contabilidade criativa, não há como determinar sua interferência nas firmas. Jones (2011) apresenta que contabilidade criativa atua com respeito às normas contábeis vigentes, embora apresente uma imagem distorcida do desempenho da empresa.

Mulford e Comiskey (2002) já apresenta a contabilidade criativa como uma contabilidade que manipula os resultados e demonstrações fraudulentas. Essa manipulação é oportuna para gerar lucros, cumprir metas pré-estabelecidas que também possa se considerar como fraudes, de acordo com Madhogarhia et al. (2009).

## 2.2 Sustentabilidade, *Triple Bottom Line* e suas implicações no ambiente organizacional

As organizações que têm buscado os melhores resultados estão gerindo os negócios num contexto de mudanças. A partir desta afirmativa, já se tem estudos considerando a relevância da sustentabilidade em todas as suas dimensões: ambientais, sociais e econômicas. A sustentabilidade tem ganhado força desde a década de 1990, quando as empresas se voltaram para questões ambientais no estabelecimento de suas estratégias – que se tornou no início da década, um requisito também para os investidores, e mais tarde, para todos os interessados da firma (MARTENS, BRONES, CARVALHO, 2013).

De acordo com Oliveira, Lima (2009), a sustentabilidade deve considerar seis dimensões, que concorrem entre si, o que torna a construção social do desenvolvimento sustentável um processo de gestão de conflitos. Adaptado da pesquisa de Oliveira, Lima (2009), se apresenta as dimensões bem como suas implicações no quadro 03 abaixo:

**QUADRO 3 – AS DIMENSÕES DA SUSTENTABILIDADE**

SUSTENTABILIDADE	IMPLICAÇÕES
Social	Estabiliza o valor patrimonial da empresa, proporcionado uma avaliação positiva da gestão, prestigiando os profissionais e melhorando as negociações contratuais.
Ecológica	Estabiliza o valor patrimonial da empresa, demonstrando uma situação crítica na empresa, tirando proveito no pagamento de impostos e nas dívidas de longo prazo, ocultando sua real situação.
Econômica	Estabilizando as receitas ou os lucros apresentando menor perfil de risco ao mercado, criando assim uma avaliação positiva da gestão e estabilizando as remunerações dos gerentes.

<b>Espacial</b>	Norteadada pelo alcance de uma equanimidade nas relações interregionais e na distribuição populacional entre o rural/rurbano e o urbano;
<b>Político-institucional</b>	Representa um pré-requisito para a continuidade de qualquer curso de ação no longo prazo
<b>Cultural</b>	Modulada pelo respeito da afirmação do local, do regional e do nacional, no contexto da padronização imposta pela globalização.

Quadro 03: As dimensões da Sustentabilidade.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Visando a simplificação organização, a proposta apresentada “*Triple Bottom Line*” trouxe a facilitação das questões sustentáveis para as empresas por meio de uma abordagem direta, considerando a sustentabilidade em três pilares, em que se podem ser entendidas as seguintes definições:

- Econômico: criação de empreendimentos viáveis, atraentes para os investidores;
- Ambiental: interação de processos com o meio ambiente sem causar-lhe danos permanentes;
- Social: estabelecimento de ações justas para trabalhadores, parceiros e sociedade.

Estes três pilares se relacionam de tal forma que a interseção entre dois pilares resulta em viável, justo e vivível, e dos três resultaria no alcance da sustentabilidade.

Apesar da complexidade da temática de sustentabilidade é necessário se preocupar com as questões ambientais e sociais é premente nos tempos atuais. O desenvolvimento sustentável de forma global engloba três elementos interdependentes, que são: desenvolvimento econômico, social e a garantia da proteção ambiental, denominada *Triple Bottom Line* - TBL. (BARBOSA, 2007)

Abaixo, é apresentada uma ilustração do modelo TBL (Figura 01):

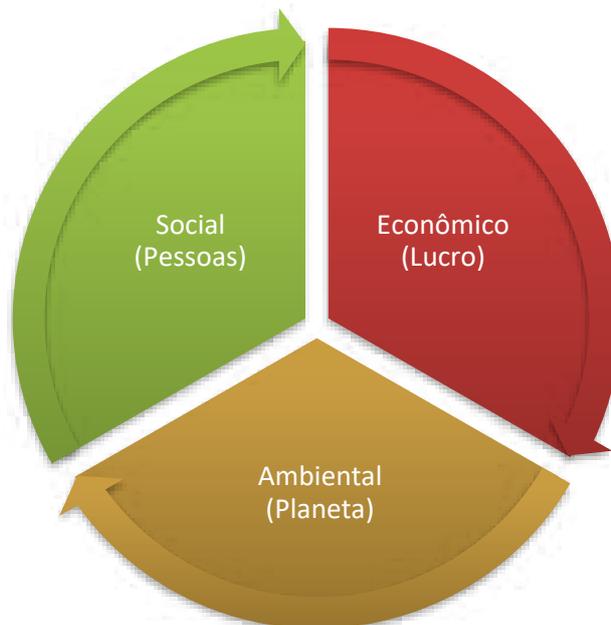


Figura 01: Ilustração do Triple Bottom Line.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Apesar da complexidade da temática de sustentabilidade é necessário se preocupar com as questões ambientais e sociais é premente nos tempos atuais. O desenvolvimento sustentável de forma global engloba três elementos interdependentes, que são: desenvolvimento econômico, social e a garantia da proteção ambiental, denominada *Triple Bottom Line – TBL* (BARBOSA, 2007).

No que se refere aos investimentos em sustentabilidade, estes podem beneficiar os resultados financeiros de uma organização. Repetto e Austin (2001), afirmam que o desempenho financeiro é significativamente melhorado com ações de sustentabilidade, em que os investimentos e a prevenção ambiental melhoram os resultados, entretanto é necessário considerar os custos e as oportunidades ocorridos por problemas ambientais.

É necessário que a gestão da firma esteja atenta aos mecanismos legais de regulamentação, aos materiais, demandas dos consumidores, novos mercados, e se atentarem também a combinação das tecnologias ambientais, que contribuem trazendo vantagem competitiva para as empresas de forma superior, que contribuem como, por exemplo, na redução de emissores poluentes.

Se a organização tem um perfil ambiental favorável, corrobora Hart e Ahuja(1996), terá menor exposição a processos judiciais, bem como melhor reputação e maior valor de mercado. Implica dizer que, a firma que tem uma estratégia sustentável detém influência positiva sobre o custo de capital. Se o desempenho da firma for considerado pobre no quesito ambiental, isso pode afetar seu custo de capital e conseqüentemente, seu desempenho financeiro.

### **3.PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O método empregado neste estudo procede na forma que apresente a verdade do que se está sendo analisado para alcançar de forma formalizada e precisa os objetivos que se propõe (MARTINS e THEÓPHILO, 2016).

Esta pesquisa se caracteriza como descritiva-bibliográfica. Descritiva, pois tem como objetivo principal a descrição das características de determinado fenômeno e estabelecer relações entre suas variáveis, possibilitando que este seja explicado (BERTUCCI, 2013).

A finalidade do estudo em questão é comparar, relatar e identificar semelhanças entre contabilidade criativa e sobretudo por estudos internacionais afim de identificar como esta prática de manipulação contábil pode engessar ou impossibilitar a aplicação e/ou eficácia o TBL nas organizações.

## **4. ANÁLISE DOS DADOS: REFLEXÕES SOBRE CONTABILIDADE CRIATIVA E OS APONTAMENTOS DE CORRUPÇÃO NO AMBIENTE CONTÁBIL**

### **4.3 Contabilidade criativa, práticas contábeis ilícitas e as medidas anticorrupção**

Quanto às semelhanças entre corrupção social e práticas contábeis na opinião de pesquisadores internacionais e contabilidade criativa, podemos destacar a ausência de uma definição clara, que determine com precisão do que estamos tratando. A corrupção está diretamente ligada à sociedade, e prejudica o desenvolvimento da mesma de forma global. Por meio de ações corruptas, há o

favorecimento de sociedades empresariais monopolistas, e ainda no âmbito público, permite que o governo se torne corrupto e ainda mais complexo.

A contabilidade criativa também se insere neste meio, já que cada entidade, por meio dos serviços prestados pelo contador pode utilizar técnicas diversificadas, manipulando dados e informações tornando as demonstrações ilegítimas e complexas.

Corrupção empresarial também pode ser justificada pelo interesse em benefícios comuns com políticas alinhadas entre agentes e principais, e a falta de conhecimento teórico e filosófico permite a corrupção atuar com maior facilidade na sociedade civil. A contabilidade criativa também está norteada em interesses particulares, para um determinado grupo de indivíduos.

Essa associação permite-nos afirmar que a contabilidade criativa, que favorece a manipulação dos documentos de contabilidade, contribui para a corrupção empresarial, que abrange à toda sociedade civil.

A falta de conhecimento teórico sobre corrupção, entretanto, dificulta o fim dela, já que não se pode afirmar que a corrupção empresarial está totalmente associada à contabilidade criativa. Uma reflexão sobre estas temáticas ainda se torna mais ampla quanto as dificuldades do combate a corrupção, percebendo que as normas de contabilidade e a legislação contábil, como se apresentou acima, a partir das motivações para o uso da contabilidade criativa, permitem lacunas que favorecem práticas de contabilidade e divulgação de informações que não divulguem a realidade patrimonial.

Ao se tratar de corrupção social, a literatura internacional, vem destacando o papel da contabilidade na participação das empresas e a importância como auxílio das firmas no combate a corrupção. Uma contradição e uma dificuldade a ser atendida se as normas e as políticas contábeis estão dando margem para que se sustente uma contabilidade articulada, que não permita um olhar transparente que leve a equidade das suas interpretações.

Na visão dos pesquisadores internacionais a contabilidade deve manter de forma lícita os arquivos de contabilidade que envolve folha de pagamento e pagamento de impostos para garantir por meio dos relatórios financeiros um mercado

em que a corrupção se não eliminada, seja diminuída.

Vê-se, entretanto que a contabilidade criativa utiliza de manobras que permitem além da apresentação de resultados de liquidez, solvência e endividamento para passar uma imagem positiva das organizações para a sociedade que dela participa, diminuindo as suspeitas de um mercado monopolista, o que é uma preocupação das pesquisas que tratam de corrupção.

A pesquisa de Neu et.al (2015), apresentou, entretanto, a ligação da contabilidade com redes de corrupção, indo ao encontro das demais elencadas nesta pesquisa, que veem a contabilidade como uma medida para a dirimir a ilicitude. A teoria de Bourdieu, pode explicar essa ligação, e ainda, ser estendida as práticas de contabilidade criativa, já que, por interesses particulares, os indivíduos estão habituados a realizar práticas indevidas.

No que se tem tratado de quanto a corrupção, entretanto, no âmbito público ou privado, acredita que as práticas ilícitas são mais amplas, envolvendo outras áreas da organização ou da sociedade e não apenas na contabilidade, o que difere do pensamento científico sobre contabilidade criativa.

#### **4.5 Contabilidade Criativa na contramão do TBL**

Discussões sobre da sustentabilidade tem sido sempre retomada, talvez pela sua complexidade e pela população mundial adotar novos hábitos que levam as firmas a adotarem medidas não apenas ambientais, mas sociais e econômicas, como um todo, estreitando também as práticas de consumo e a relação com marcas.

Uma das propostas para que as empresas adotem tais medidas é o TBL, (Tripé da Sustentabilidade), que considera que a empresa deve ser gerida observando os aspectos econômicos, ambientais, seu relacionamento com os colaboradores. Nesse sentido, a intenção do TBL é ser percebido muito além como redutor das agressões no planeta e a preservação dos recursos, mas também que as empresas consigam inovar e se desenvolver, lucrar e permanecer no mercado de forma responsável, sem que não haja prejuízos ao ecossistema global.

Entretanto, é necessário considerar também a complexidade do mundo dos

negócios. Justamente por isso, é necessário discutir a contabilidade criativa como entrave aos mecanismos de sustentabilidade, neste artigo, considerando o TBL.

Quando o assunto é sustentabilidade, logo pensamos em meio ambiente. Claro, não há nada de errado nisso. Acontece que ser sustentável hoje reúne inúmeras outras características de ultrapassam estritamente as questões ambientais.

Uma discussão que vem se consolidando na academia, sobretudo nas áreas de gestão e finanças para traçar as estratégias da firma para os próximos anos, analisar cenários, ou estudar seu histórico corporativo.

Ser sustentável hoje é reunir e aplicar conceitos de alto nível de transparência, ética, governança corporativa, relação com os *stakeholders* da firma, além de se preocupar apenas com o meio ambiente.

No início dos anos 2000, ainda se estava incipiente as discussões sobre sustentabilidade empresarial, isso porque se havia desafios a serem enfrentados tais como os de legislação, os altos custos, os de mensuração contábil e ainda se questionava o quanto o investimento em sustentabilidade atendia satisfatoriamente os acionistas.

O que se sabe é que o assunto está em alta em 2021. Casos recentes são de são de organizações financeiras internacionais que não mais financiarão empresas que estiverem indo de encontro com as práticas globais de sustentabilidade no Brasil, tais como as estabelecidas pelo *Global Reporting Initiative*. Os diferentes organismos ligados a sustentabilidade estão ligados em tais práticas. Outro exemplo é a ASG. A sigla faz-se da abreviação de “*Environmental, Social and Governance*” (ESG); e estabelece as práticas empresariais que levam em conta na sua política empresarial fatores ambientais, sociais e de governança, promovendo assim a sustentabilidade a longo prazo.

Entre os assuntos em alta quando se trata em sustentabilidade, exemplifica-se: os direitos humanos, a tecnologia limpa, a política de inclusão e diversidade e a privacidade e a segurança de dados. São apontamentos em debate e significativamente necessários que, sendo bem aplicados, não há dúvidas que traz favorecimentos para as empresas e o planeta, em todas as suas dimensões.

Maquiar as informações contábeis por meio das demonstrações financeiras

acarretam consequências negativas as organizações, visto que os interessados na empresa receberão informações inverídicas sobre a real situação da empresa. Nesse sentido, percebe-se a contabilidade criativa na contramão dos pressupostos do TBL, mas também como de qualquer tópico relacionado a sustentabilidade empresarial de uma maneira individualizada.

O atendimento das necessidades particulares ocasionado pela manipulação dos dados contábeis, não permite que os procedimentos do TBL sejam verificados com total certeza. Pode-se afirmar que quando a contabilidade manipula seus demonstrativos, a sustentabilidade será de igual forma prejudicada.

Os investimentos podem se tornar atrativos num primeiro momento, indo ao encontro do pressuposto econômico do TBL, entretanto com os relatórios maquiados, após averiguação profunda, trarão prejuízos ao invés de atração e lucratividade. O pressuposto ambiental de igual forma que não retratar a realidade será de difícil mensuração dos possíveis danos causados no meio ambiente.

No que se refere ao pressuposto social é necessário que a contabilidade cumpra seu papel, passando informações de forma tempestiva, relevante e fidedigna para que se possa contribuir de fato para que as decisões sejam tomadas da melhor forma possível, visando dessa forma a sustentabilidade da firma em todos os seus aspectos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve por objetivo apresentar algumas reflexões à da cerca contabilidade criativa associada à sustentabilidade organizacional, sob a ótica do TBL.

A escolha desta temática deu-se pela necessidade de novas pesquisas discutindo contabilidade criativa e sustentabilidade organizacional. Essa afirmação pode ser realizada, já que mesmo com as normas internacionais estabelecidas, que regulamenta a harmonização contábil em diversos países do mundo, há meios que favorecem a adoção de práticas contábeis criativas que não representam a fidedignidade das informações, e por consequência enfraquecem o desenvolvimento e a maturação da sustentabilidade nas firmas.

Ainda sobre contabilidade criativa, pode-se inferir que há uma dificuldade de pensamento em estabelecer se realmente a contabilidade criativa está associada a manipulações ilícitas das demonstrações contábeis ou se são formas lícitas ocorridas pelas brechas percebidas na legislação, regulamentos e nas políticas estabelecidas pelas entidades.

Esse apontamento na literatura internacional vai ao encontro das pesquisas que destacaram a complexidade do ambiente dos negócios neste trabalho, o que pode levar também as práticas de contabilidade criativa.

Mesmo que se tenham discussões sobre contabilidade criativa, no entanto, não há um direcionamento concreto de que a contabilidade criativa seja um malefício para as organizações, que ficam impedidas de tomar decisões corretas e com segurança, mesmo que os procedimentos estejam bem alinhados, como no caso do TBL.

Pode-se concluir que, por meio de práticas contábeis que manipulem os dados e/ou as informações e relatórios financeiros e econômicos, há indícios de que no uso da contabilidade criativa haverá algum beneficiado com a manobra e, isso, trará benefícios exclusivos para uma pequena parcela.

Pesquisas internacionais tem sido desenvolvida defendendo que a contabilidade deva ser um canal anticorrupção para as empresas e não adpta a práticas de manipulação, contribuindo assim para que a firma perpetue num mercado justo, sem preferências, onde todos recebam uma informação uniforme, livre de quaisquer indícios que coloque em xeque sua transparência perante os seus usuários para as tomadas de decisão, que, obviamente, se aplica as decisões sustentáveis.

Em contraponto, sendo a contabilidade criativa uma ação negativa à contabilidade, e em consequência, ao ambiente social, econômico e ambiental já que apresenta informações manipuladas aos interessados, podemos afirmar que, o TBL ele está parcialmente ou totalmente prejudicado nas suas proposições quando aplicado em organizações adeptas a manipulação contábil. Para que a eficácia da sustentabilidade ocorra, portanto, é imprescindível que os profissionais da contabilidade e áreas afins não se pautarem pela ética no exercício da profissão, já que a literatura vem mostrando que somente a imposição legal não intimida as práticas contábeis errôneas e organizacionais ilícitas no meio dos negócios.

## REFERÊNCIAS

BARBOSA, P. R. A. Índice de sustentabilidade empresarial da bolsa de valores de São Paulo (ISEBOVESPA): exame da adequação como referência para aperfeiçoamento da gestão sustentável das empresas e para formação de carteiras de investimento orientadas por princípios de sustentabilidade corporativa. **Dissertação** (Mestrado em Administração) – Instituto COPPEAD de Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007.

BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira. **Metodologia básica para elaboração de trabalhos de conclusão de cursos (TCC): ênfase na elaboração de TCC de pós-graduação Lato Sensu**. São Paulo: Atlas, v. 1, 2009.

COSENZA, José Paulo. Os efeitos colaterais da Contabilidade Criativa. **Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ**, v. 7, n. 2, p. 63-78, 2013.

EVERETT, Jeff; NEU, Dean; RAHAMAN, Abu Shiraz. Accounting and the global fight against corruption. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 6, p. 513-542, 2007.

GHURA, Mr Dhaneshwar. **Tax revenue in Sub-Saharan Africa: Effects of economic policies and corruption**. International Monetary Fund, 1998.

HART, Stuart L.; AHUJA, Gautam. Does it pay to be green? An empirical examination of the relationship between emission reduction and firm performance. **Business strategy and the Environment**, v. 5, n. 1, p. 30-37, 1996.

HOPWOOD, Anthony G. Whither accounting research? **The accounting review**, v. 82, n. 5, p. 1365-1374, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 2010.

JONES, Michael J. **Creative accounting, fraud and international accounting scandals**. John Wiley & Sons, 2010.

KAUFMANN, Daniel. Corruption: the facts. **Foreign policy**, p. 114-131, 1997.

KIMBRO, Marinilka Barros. A cross-country empirical investigation of corruption and its relationship to economic, cultural, and monitoring institutions: An examination of the role of accounting and financial statements quality. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 17, n. 4, p. 325-350, 2002.

LEHMAN, Glen; MORTON, Elizabeth. Accountability, corruption and social and environment accounting: Micro-political processes of change. In: **Accounting Forum**. No longer published by Elsevier, 2017. p. 281-288.

MADHOGARHIA, Pawan; SUTTON, Ninon K.; KOHERS, Theodor. Earnings management practices among growth and value firms. **Applied Financial Economics**, v. 19, n. 22, p. 1767-1778, 2009.

MARTENS, Mauro Luiz; BRONES, Fabien; DE CARVALHO, Marly Monteiro. Lacunas e tendências na literatura de sustentabilidade no gerenciamento de projetos: uma revisão sistemática mesclando bibliometria e análise de conteúdo. **Gestão e Projetos: GeP**, v. 4, n. 1, p. 165-195, 2013.

MARTENS, Mauro Luiz; BRONES, Fabien; DE CARVALHO, Marly Monteiro. Lacunas e tendências na literatura de sustentabilidade no gerenciamento de projetos: uma revisão sistemática mesclando bibliometria e análise de conteúdo. **Gestão e Projetos: GeP**, v. 4, n. 1, p. 165-195, 2013.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da investigação científica. **São Paulo: Atlas**, p. 143-164, 2009.

MULFORD, Charles W.; COMISKEY, Eugene E. **The financial numbers game: detecting creative accounting practices**. John Wiley & Sons, 2005.

NEU, Dean; EVERETT, Jeff; RAHAMAN, Abu Shiraz. Preventing corruption within government procurement: Constructing the disciplined and ethical subject. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 28, p. 49-61, 2015.

NIYAMA, Jorge Katsumi; RODRIGUES, Ana Maria Gomes; RODRIGUES, Jomar Miranda. Algumas reflexões sobre contabilidade criativa e as normas internacionais de contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 69-87, 2015.

OLIVEIRA, Lucas Rabelo de; LIMA, Gilson Brito Alves. **SISTEMÁTICA PARA AVALIAÇÃO DA MATURIDADE DA SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL NO CONTEXTO DO TRIPLE BOTTOM LINE**. UFF. 2009.

REPETTO, Robert; AUSTIN, Duncan. Quantifying the impact of corporate environmental performance on shareholder value. **Environmental Quality Management**, v. 10, n. 4, p. 33-44, 2001.

ROSE-ACKERMAN, Susan. Political corruption and democracy. **Conn. J. Int'l L.**, v. 14, p. 363, 1999.

SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, p. 07-22, 2003.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL International. **Strengthening corporate governance to combat corruption**. 2009.

WIEHEN, Michael. Avoiding corruption in privatization: A practical guide. **Deutsche Gesellschaft fur Technische Zusammenarbeit (GTZ)**, 2004.