

## **Contabilidade Criativa: o caso do Governo do Estado do Ceará**

Creative Accounting: the case of the Government of the State of Ceará

**Cíntia Vanessa Monteiro Germano Aquino<sup>1</sup>**  
**Ana Clécia Silva Rufino<sup>2</sup>**  
**Vicente Gomes Silva Neto<sup>3</sup>**

### **RESUMO**

A contabilidade criativa, enquanto ferramenta utilizada pelos gestores para apresentar resultados favoráveis, é tema de pouco estudo no setor público. Dessa forma, o objetivo desse artigo é verificar a utilização da contabilidade criativa nos cálculos do resultado primário do estado do Ceará. A metodologia apresentada quanto aos fins de elaboração fundamentou-se como pesquisa qualitativa, descritiva e exploratória. Dos procedimentos adotados utilizou-se análise bibliográfica, documental e estudo de caso. Para realização dessa pesquisa foram analisados os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO), as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e os Boletins Regionais divulgados pelo Banco Central do Brasil (Bacen), relativos ao estado do Ceará durante os anos de 2012 a 2016. Como resultados, observou-se que, nos anos analisados, o estado do Ceará utilizou me-

1 Mestre em Administração e Controladoria. Professora assistente do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA). E-mail: cintia\_monteiro@uvanet.br.

2 Graduando em Ciências Contábeis pela UVA. E-mail: clecia.rufino12@hotmail.com.

3 Graduando em Ciências Contábeis pela UVA. E-mail: vicentemrsilva@gmail.com.

canismos para apresentar um resultado primário mais favorável. Além disso, verificaram-se diferentes valores de resultado primário de acordo, o que mostra uma lacuna existente que permite a utilização da contabilidade criativa. Dessa forma, é imprescindível que não existam lacunas na legislação orçamentária ou então que estas sejam minimizadas para melhorar a confiabilidade dos relatórios orçamentários.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Criativa. Contabilidade Pública. Estado do Ceará.

## ABSTRACT

The creative accounting, as a tool used by managers to present favorable results, is a subject of little study in the public sector. Thus, the purpose of this article is to verify the use of creative accounting in calculations of the primary result of the State of Ceará. The methodology presented for the purposes of elaboration was based as a qualitative, descriptive and exploratory research. From the adopted procedures there were used bibliographic, documentary analysis and case study. In order to carry out this research, there were analyzed the Summary Reports of Budget Execution (RREO), the Budget Guidelines Laws (LDO) and the Regional Bulletins published by the Central Bank of Brazil (Bacen) related to the State of Ceará during the years of 2012 to 2016. As result it was observed that in the years analyzed, the State of Ceará used mechanisms to present a more favorable primary outcome. In addition, different values of primary outcome were verified accordingly, which shows an existing gap that allows the use of creative accounting. In this way, it is imperative that there are no gaps in budget legislation or that they are minimized to improve the reliability of budget reports.

**Keywords:** Community Law. European Administrative Law. Creative Accounting. Public Accounting. State of Ceará.

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência social que estuda o patrimônio, assim como as alterações nele ocorridas. Dessa forma, a contabilidade, ao medir os resultados das empresas e ao avaliar o desempenho dos negócios, dá diretrizes para o processo de tomada de decisão (MARION, 2015).

Contudo, Oliveira (2010) menciona que mesmo que a realidade da entidade seja retratada pela contabilidade, tal realidade pode ser interpretada de diferentes maneiras, dependendo de quem a observa. Nas normas que norteiam a elaboração dessas informações existem lacunas de subjetividade. Assim, essa flexibilidade nas normas contábeis permite que uma mesma realidade seja observada de forma ambígua e se apresente de modo mais favorável.

A contabilidade criativa é uma prática que distorce as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis, expondo resultados diferentes daqueles que seriam apresentados se fosse utilizado o modelo contábil na sua essência. Contudo, essa prática não é ilegal, pois utilizam-se mecanismos legais no que tange a legislação e normas (SOUSA; NASCIMENTO; BERNARDES, 2013).

A prática da contabilidade criativa começou desde a revolução industrial e continuou até hoje, mas as observações mostram que essas práticas aumentaram desde o início dos anos 1980. Como resultado das práticas de contabilidade criativa, várias grandes empresas falharam e fecharam em todo o

munho. Diversos termos pareciam expressar o efeito da administração sobre os montantes dos itens incluídos nas demonstrações financeiras. Esses termos incluem: manipulação contábil, relatórios fraudulentos, alisamento de renda, gerenciamento de ganhos e contabilidade criativa (BLESSING, 2015).

Um estudo realizado nas contas do Governo do Estado de Minas Gerais evidencia que esse fato também pode ser observado na administração pública, principalmente no tocante à prestação de contas, ferindo princípios orçamentários como o da universalidade, do orçamento bruto e da não-afetação das receitas. Essa prática, portanto, é condenada do ponto de vista ético (OLIVEIRA, 2010).

Nesse sentido, Britto (2015) destacou que o estado do Ceará utilizou uma manobra fiscal para aumentar seu superávit primário desde o ano de 2009. Portanto, surge o seguinte questionamento: como o estado do Ceará utilizou a contabilidade criativa para o cálculo do resultado primário? Para responder tal pergunta, o objetivo deste artigo é verificar a utilização da contabilidade criativa nos cálculos do resultado primário do estado do Ceará.

Este estudo está estruturado em mais quatro seções: o referencial teórico sobre a contabilidade criativa, a metodologia empregada na pesquisa, a discussão e análise dos dados e, por fim, as considerações finais.

## **2 A CONTABILIDADE CRIATIVA**

A contabilidade criativa é um tema bem complexo, contudo, a despeito de sua importância, possui pouca atenção e abor-

dagem. Usada tanto no setor público como no privado, é uma prática contábil que exige grande conhecimento acerca dos métodos contábeis, e, embora seja condenada eticamente, vem sendo muito utilizada como forma de ludibriar os usuários dessas informações, para transformá-las em dados mais convenientes.

Para Cosenza (2003), a contabilidade criativa pode ser entendida como uma intenção de ocultar algo, sempre que não se apresente informação adicional explicativa. Sobre o assunto, Kraemer (2005, p. 2) destaca:

A contabilidade criativa é um tema atual na prática contábil. É utilizada para descobrir o processo mediante o qual os contadores utilizam seu conhecimento sobre as normas contábeis para manipular as cifras refletidas na contabilidade da empresa, sem deixar de cumprir os princípios de contabilidade. Desta maneira, conforme se apliquem os critérios e outros aspectos da contabilidade, os resultados podem variar e ser mais favoráveis para as organizações.

Para Kraemer (2005), a contabilidade criativa é uma maquiagem da realidade da empresa, manipulando os dados de forma intencional. Portanto, o objetivo dessa maquiagem é apresentar uma imagem satisfatória para os administradores. Niyama, Rodrigues, Rodrigues (2015) esclarecem que tanto a contabilidade criativa quanto o gerenciamento de dados, estão ligados à manipulação de dados. Além disso, podem ou não serem sinônimos, mas os dois atingem a forma como as informações são apresentadas.

Para Cosenza e Grateron (2003), a expressão *earnings management*, que se traduz por gerenciamento ou manuseio de resultados, significa que podem ser utilizados métodos contábeis para mostrar uma imagem diferente da entidade. Isso de-

corre das diversas interpretações da lei.

Cumpra mencionar que essa prática é uma espécie de fraude toda vez que acaba mudando uma realidade e é considerada um fenômeno generalizado, tendo em vista que existe em todo tipo de empresa e países, sendo cada vez mais comum. Dessa forma, a contabilidade criativa constitui-se numa prática enganosa, porque tende a induzir os usuários a decisões baseadas em informação contábil falsa. Além disso, muda os valores contábeis, fazendo uma maquiagem que consegue obter uma imagem desejada ou planejada, diferentemente da verdadeira e real (COSENZA, 2003).

Oliveira (2010) ressalta que a técnica teve sua utilização acentuada no setor privado na década de 90, destacando-se no Brasil o caso do Banco Nacional como exemplo. Durante anos o Banco conseguiu esquivar-se de fiscalizações, ludibriando seus investidores ao apresentar balanços com resultados extraordinários. Isso durou até falir diante das dificuldades para manter as aparências.

No setor público, é mais comum a aplicação desta maquiagem nos relatórios financeiros. Da mesma forma que no setor privado, foi intensificada na década de 90, quando o equilíbrio das contas públicas passou a ser a “regra de ouro das finanças públicas”. O Plano Real, lançado em 1994, exigiu dos governos, nos três níveis – federal, estadual e municipal – superávits fiscais primários notáveis para modificar a trajetória de crescimento da relação Dívida/PIB. Além disso, foram criados vários instrumentos de controle de gastos, juntamente com a instituição de um sistema de penalizações para garantir seu cumprimento (OLIVEIRA, 2010).

Segundo Costa e Gartner (2015), a manipulação de fatos

contábeis no setor público, possui um impacto maior na sociedade, uma vez que a quantidade de usuários afetados é maior do que quando observada no setor privado, tendo em vista que atinge a todos os cidadãos de um país, estado ou município.

Oliveira (2010) destaca que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), criada em 2000, introduziu novos métodos de regulamentação procurando firmar o compromisso dos governos com a gestão. A partir de então, algumas práticas de contabilidade criativa foram se dificultando, mas não extintas. No caso das terceirizações, por exemplo, Oliveira (2010, p. 3) explica:

para garantir o atingimento dos limites estabelecidos para os gastos com pessoal, essa conta do orçamento passou a ser “esvaziada” e substituída por outra, a de “serviços terceirizados”, que nada mais significam do que “gastos com pessoal”, mas que, diante da ausência de melhor normatização da matéria, passaram a ser apropriados em outra rubrica, desinflando o indicador GP/RCL e, em vários casos, garantindo o enquadramento da administração nos limites previstos na Lei.

Além da LRF, outro fator importante foi a criação da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal. Essa lei é a que mais se aproxima para se autuar as práticas da contabilidade criativa, pois nela estão previstos os crimes contra as finanças públicas, estabelecendo punições administrativas, prisionais e pecuniárias para os infratores (BRASIL, 2000).

Dentre as diversas formas como pode se apresentar, a contabilidade criativa possui inúmeras motivações para sua utilização. Para Consenza (2003) existem três razões para a ocorrência da contabilidade criativa: influir nos resultados contábeis, necessidades contratuais e interesses políticos e sociais.

Em contrapartida, Cordeiro (2005) destaca outra perspectiva, como melhorar a imagem apresentada, incentivada principalmente para obter recursos externos e atender à exigência de responder adequadamente às expectativas do mercado geradas por prognósticos favoráveis. Da mesma forma, estabilizar a imagem da entidade no decorrer dos anos, incentivada pela existência de uma clara preferência externa por comportamentos regulares e por perfis de risco reduzido.

Por fim, outra motivação seria debilitar a imagem melhorada, impulsionada por interesses na obtenção de subvenções que são condicionadas à situação que atravessa a empresa ou visando à preferência por pagar poucos impostos (Cordeiro, 2005).

Um estudo realizado em 1997 pelo Prof. Dr. Juan Monterrey Mayoral, da Universidade de Extremadura, em Badajoz (Espanha), mostrou algumas práticas criativas de contabilidade mais usualmente utilizadas (MAYORAL, 2000 apud CORDEIRO, 2005):

- 1) Práticas baseadas em descumprimento de princípios/convenções contábeis;
- 2) Práticas baseadas em contabilização errônea de operações;
- 3) Práticas baseadas em classificações errôneas de lançamentos contábeis; e,
- 4) Práticas baseadas em operações vinculadas e operações comerciais e financeiras realizadas com entidades excluídas do "alcance" da consolidação.

No que se refere a práticas que descumprem princípios/convenções contábeis, é comum as que ocorrem no princípio de custo histórico, nas quais são utilizados: excesso ou falta de valorização dos estoques; excesso de ativação de encargos fi-



nanceiros e diferenças cambiais; e, excesso ou falta de valorização do fundo empresarial. Podem ocorrer também no princípio da prudência: excesso ou falta de contabilização de provisões para riscos e gastos com depreciações, no registro contábil de contingências positivas, na reavaliação voluntária de ativos e em excessos de capitalizações de gastos com pesquisa e desenvolvimento (MAYORAL, 2000 apud CORDEIRO, 2005).

Em relação às práticas em contabilização errônea de operações destacam-se: o registro contábil; registro de gastos como imobilizados e vice-versa; registro de gastos correntes como distribuídos em vários exercícios; erros intencionais na data de “corte” das operações; registro fictício de trabalhos realizados pela própria empresa em imobilizado e reconhecimento de gastos contra reservas (MAYORAL, 2000 apud CORDEIRO, 2005).

Outra prática utilizada na contabilidade criativa é a classificação errônea de lançamentos contábeis, o que pode se apresentar em balanços de dívidas a curto prazo, como sendo de longo prazo. Por fim, em relação às práticas baseadas em operações vinculadas e operações comerciais e financeiras, há: “autotransações” baseadas em negócios jurídicos com as próprias ações da companhia; “autotransações” baseadas em ampliar capital com crédito a “recursos próprios”; e, “autotransações” para iludir a intervenção da auditoria contábil em aplicações de capital (MAYORAL, 2000 apud CORDEIRO, 2005).

Oliveira (2010) explica que salvo nos casos em que a manobra contábil é intencionalmente voltada para esconder ou produzir maus e bons resultados, provocando prejuízos para os usuários da contabilidade, a contabilidade criativa não se configura como crime. Isso ocorre porque apenas pela existência de brechas, omissões e falta de melhor regulamentação das

normas e regras contábeis para produzir resultados mais favoráveis para a entidade pública ou privada. Contudo, tal prática é condenada do ponto de vista ético, uma vez que a manipulação contábil prejudica a credibilidade das informações, podendo causar erros de avaliação.

Bhasin (2016) revelou em seu estudo que uma das melhores formas de prevenir a utilização da contabilidade criativa é impor medidas preventivas. Além disso, é necessário também impor medidas punitivas que sejam efetivamente fortes sobre aqueles que utilizam a contabilidade criativa. Blessing (2015) evidenciou que as técnicas utilizadas pela contabilidade forense são eficazes para reduzir o problema da contabilidade criativa, pois integra habilidades contábeis, auditoria e metodologias investigativas com o ceticismo profissional.

Cumprir mencionar também que é irreal acreditar que é possível eliminar completamente as práticas da contabilidade criativa. Contudo é preciso reunir esforços para minimizar os efeitos negativos dessa prática, dando também importância às considerações éticas (BHASIN, 2016).

## 2.1 Estudos correlatos

Augustinho, Oliveira e Lima (2013) fizeram um estudo com o objetivo de demonstrar o cumprimento da meta fiscal e mostrar as consequências da elevação dos restos a pagar para as contas públicas nos últimos onze anos. Os resultados demonstraram que o aumento, em mais de 10 vezes, nos valores inscritos em restos a pagar, medidos de 2002 a 2012, não resultou na sustentabilidade da política fiscal praticada, impelindo o governo a recorrer a outros artifícios contábeis, visto que essas

despesas postergadas, quando pagas, impactavam a execução financeira, impulsionando as despesas do exercício em curso para os próximos anos, dificultando o alcance das metas fiscais.

Na mesma perspectiva, Frota e Vieira (2014) buscaram discutir a prática da contabilidade criativa nas empresas como forma de manipular informações contábeis de forma intencional, para alcançar objetivos impostos pelo cenário mercadológico. Concluiu-se então que a contabilidade criativa é uma prática de difícil erradicação, porque vai muito além dos fatores técnicos que permitem a sua existência, tornando-se mais uma questão de valores éticos e morais dos profissionais que a praticam.

Bhasin (2016), utilizando a premissa de que as práticas da contabilidade criativa não fornecem uma visão “verdadeira e justa”, realizou um estudo empírico na Índia, aplicando 120 questionários com 14 perguntas para os preparadores e usuários de determinada empresa. Destas coletou 85 respostas dos participantes, e as analisou por meio da porcentagem e frequência dos entrevistados. O estudo mostrou que a prática da contabilidade criativa é uma forma de obter vantagem para os gerentes e empresas. Dessa forma, uma maneira de reduzir a essa prática é impor medidas preventivas e fortemente punitivas para aqueles que a utilizam. Dessa forma, o setor corporativo estaria sendo motivados a fornecer uma visão verdadeira e justa das demonstrações contábeis.

Niyama, Rodrigues e Rodrigues (2015) realizaram uma pesquisa com objetivo de apresentar algumas reflexões sobre os impactos da contabilidade criativa no âmbito do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade. Concluíram que a erradicação do gerenciamento de resultados não é a solução total, visto que a subjetividade e a complexidade

das normas contribuem para a utilização de práticas nocivas da “boa contabilidade”.

Ressalta-se então que, por ser um tema de discussão atual, mas de prática contábil utilizada há tempos, torna-se difícil chegar a um consenso sobre o conceito de contabilidade criativa. Percebe-se apenas que se trata de uma problemática que envolve diversas questões, como a linha tênue que existe entre a Contabilidade Criativa e a fraude contábil.

### **3 METODOLOGIA**

A investigação do problema deste estudo é verificar a utilização da contabilidade criativa nos cálculos do resultado primário do estado do Ceará e foi caracterizada como exploratória, já que mostra uma área com pouco conhecimento sistematizado. Segundo Gil (2008, p. 27), as pesquisas exploratórias têm como principal objetivo “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

Ressalta-se também que o estudo é de característica qualitativa, tendo em vista que não utiliza instrumento estatístico na análise do problema. Raupp (2003) mostra que na análise qualitativa procura-se demonstrar uma análise mais profunda sobre o objeto de estudo, destacando as características não observadas em pesquisas quantitativas.

Como estratégia de pesquisa, este estudo se caracteriza como documental, pois foram analisados as Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO), os Relatórios Resumidos da Execução Orçamentária (RREO) do Governo do Estado do Ceará, bem como

os Boletins Regionais do Nordeste, no sítio do Banco Central do Brasil (Bacen). Martins e Theóphilo (2016) destacam que a pesquisa documental utiliza documentos oficiais como fonte dados, evidências e informações, empregando principalmente fontes primárias de dados, que ainda não foram analisados.

Este estudo de caso foi realizado com base no anexo referente ao resultado primário constante nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREO) do estado do Ceará no período entre 2012 a 2016 para identificar a metodologia do cálculo do resultado primário. Em seguida foi verificada a permissão legal da metodologia empregada na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de cada ano estudado. Logo após o cálculo do resultado primário foi refeito e comparado com o identificado no RREO e no Boletim Regional do Bacen de cada ano.

#### **4 ANÁLISE DO USO DA CONTABILIDADE CRIATIVA NO CÁLCULO DO RESULTADO PRIMÁRIO DO ESTADO DO CEARÁ**

Neste tópico são analisadas as contas do Governo do Estado do Ceará a fim de identificar o uso da contabilidade criativa em seus RREO, demonstrando empiricamente como se traduz na prática esse gerenciamento de resultados.

##### **4.1 O cálculo do resultado primário**

Resultado primário, por conceito do inciso II do artigo 2º da Lei nº 9.946/1997, corresponde à diferença entre as receitas não financeiras e as despesas não financeiras (BRASIL, 1997).

O resultado primário então representa a diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias. Compõem as receitas primárias: as receitas de impostos, as taxas, as contribuições e demais receitas orçamentárias, exceto as receitas de rendimento de aplicações financeiras, as operações de crédito, os recursos obtidos de empréstimos concedidos, as receitas de privatização e receitas de superávits financeiros. As despesas primárias representam as despesas orçamentárias do período, exceto as despesas com amortização, juros e encargos da dívida (interna e externa) e também com concessão de empréstimos e aquisição de títulos de capital integralizado (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014).

Quando as receitas primárias são maiores que as despesas primárias, tem-se o superávit primário. Em contrapartida, quando as despesas primárias são maiores que as receitas primárias há um déficit primário, e quando as receitas primárias são iguais às despesas primárias há um resultado primário equilibrado ou nulo (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014).

Além desse cálculo, o Bacen utiliza o critério “acima da linha” para apurar o desempenho fiscal do Governo, confrontando o fluxo das receitas e despesas orçamentárias primárias em cada período. O Bacen também utiliza o método “abaixo da linha”, método que leva em consideração a diferença entre o saldo da dívida fiscal líquida no período de referência e o saldo da dívida fiscal líquida no período anterior ao ano de referência (PISCITELLI; TIMBÓ, 2014).

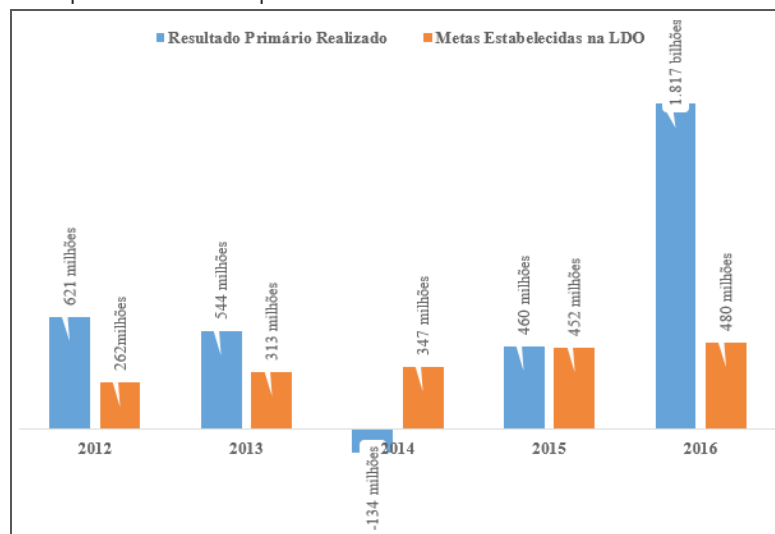
Segundo Assmann (2008), o resultado primário é considerado um dos melhores indicadores da saúde financeira dos entes públicos, pois demonstra o quanto estes dependem de recursos de terceiros para saldar suas despesas. Além disso, Piscitelli e Timbó (2014) destacam que o resultado primário é útil

para acompanhar os principais agregados de receitas e despesas públicas, logo, caso tenha uma redução da receita estimada, é necessário rever a despesa de forma a não comprometer as metas estabelecidas na LDO.

#### 4.2 A análise do resultado primário do estado do Ceará

Ao analisar os RREO do estado do Ceará dos anos de 2012 a 2016, observam-se diversos superávits, com exceção do ano de 2014. Os resultados calculados pelo método acima da linha ficaram além da meta fixada na LDO de cada ano, como ressaltado no Gráfico 1.

Gráfico 1: Comparação entre a meta estabelecida na LDO e o resultado primário realizado pelo estado do Ceará nos anos de 2012 a 2016



Fonte: Elaborado pelos autores, com base nas Leis de Diretrizes Orçamentárias e nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (2017).

Destaca-se que ao analisar o cálculo do resultado primário de cada ano, verificou-se que as despesas com infraestrutura eram retiradas do cálculo das despesas primárias. Em seguida, foram analisadas as LDO de cada ano para verificar a metodologia do cálculo do resultado primário. As LDO dos anos de 2014 a 2016 estabelecem que algumas atividades identificadas na Lei Orçamentária Anual (LOA) não são computadas para efeito do cálculo de resultado primário (CEARÁ, 2013, 2014, 2015), a saber:

1) Indicadores de resultado RP2: Despesas primárias discricionárias de projetos estruturantes do Estado;

2) Indicadores de resultado RP3: Despesas primárias discricionárias de projetos do Orçamento Geral da União (OGU), relativa ao Projeto Piloto de Investimento (PPI) ou Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), o qual contempla as despesas de infraestrutura;

3) Indicadores de resultado RP4: Despesas com orçamento de investimento das empresas estatais, que não impactam o resultado primário; e,

4) Indicadores de resultado RP5: Despesas no combate à seca.

No ano de 2013, apenas os indicadores de resultado RP2 e RP3 estavam respaldados para exclusão do cálculo de resultado primário (CEARÁ, 2012). Em contrapartida, no ano de 2012 constatou-se que não havia respaldo na LDO para retirar referidas despesas no cômputo do resultado primário (CEARÁ, 2011). Logo, o estado do Ceará diminuiu R\$ 1.744.822.252,09 das despesas primárias no ano de 2012, sem respaldo na LDO.

Percebe-se então que o estado do Ceará deduziu despesas dos programas de infraestrutura, tendo em vista sua permissão na LDO. Contudo, entende-se, conforme definição de Piscitelli e



Timbó (2014), que somente as despesas com amortização, juros e encargos da dívida (interna e externa) e também com concessão de empréstimos e aquisição de títulos de capital integralizado é que devem ser retiradas do cálculo do resultado primário.

Logo, verifica-se a utilização da contabilidade criativa pelo estado do Ceará, com respaldo legal na LDO, exceto para o ano de 2012. Contudo, cumpre ressaltar que essa permissão legal permite uma falha na evidenciação da real situação do estado em termos de resultado primário.

A Tabela 1 mostra as despesas relativas aos Programas de Infraestrutura que foram reduzidos dos cálculos de resultado primário e sua representatividade em relação ao total das despesas com investimento.

Tabela 1: Representatividade das despesas com Programa de Infraestrutura em relação às despesas com investimento do estado do Ceará nos anos de 2012 a 2016

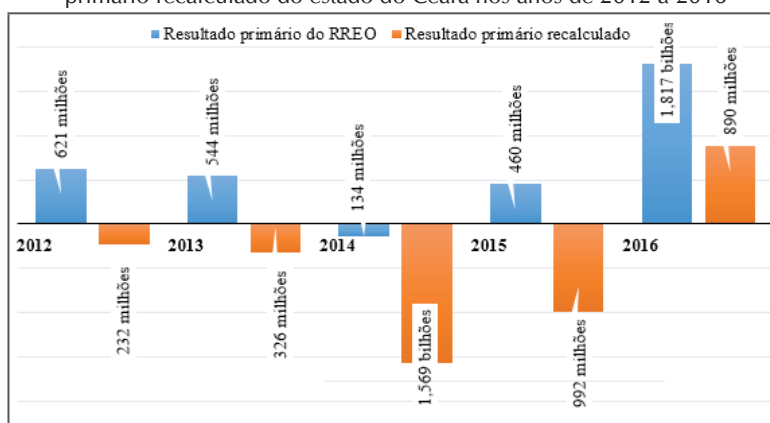
Ano	Despesas com Programa de Infraestrutura (A)	Despesas com investimento (B)	A/B
2012	R\$ 853.775.084,79	R\$ 2.070.703.199,68	41%
2013	R\$ 871.415.309,29	R\$ 2.239.285.935,23	39%
2014	R\$ 1.435.617.406,09	R\$ 3.475.851.885,85	41%
2015	R\$ 1.453.756.166,80	R\$ 2.411.486.940,10	60%
2016	R\$ 927.615.796,36	R\$ 2.172.565.859,15	43%

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (2017).

No Gráfico 2 é possível observar o comparativo entre os cálculos do resultado primário do RREO e o resultado primário recalculado sem os descontos das despesas dos Programas

de Infraestrutura.

Gráfico 2: Comparação entre resultado primário do RREO e resultado primário recalculado do estado do Ceará nos anos de 2012 a 2016



Fonte: Resultados da pesquisa (2017).

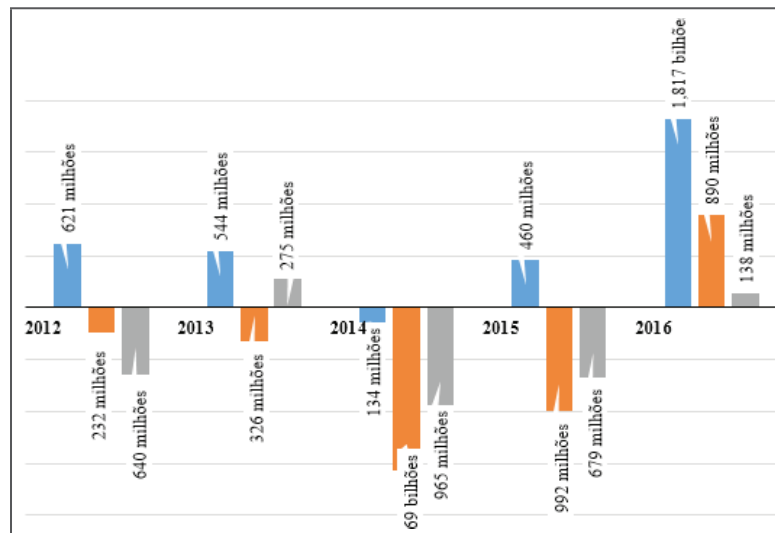
No ano de 2012, o estado do Ceará apresentou um superávit de R\$ 621.068.460,20, pois utilizou os descontos dos Programas de Infraestrutura. No entanto, se esse programa não fosse reduzido do cálculo do resultado primário, a situação do estado do Ceará seria negativa, ou seja, seria exposto um déficit de R\$ 232.706.624,59.

No ano de 2014, o estado já se encontrava em situação deficitária, mesmo se valendo do desconto do cálculo do resultado primário. Contudo, a utilização desse artifício disfarçou uma situação de maior negatividade. No RREO de 2014, o governo apresentou situação negativa de R\$ 134.115.398,86, porém, se não tivesse utilizado o mecanismo previsto em lei, teria sido apresentado um déficit muito maior, no valor de R\$1.569.732.804,95.

Em contrapartida, no ano de 2016, o estado do Ceará realmente atingiu uma situação positiva, mesmo sem utilizar o método de desconto. Contudo, ao utilizar o artifício, o superávit primário foi de R\$ 1.817.662.367,03, enquanto sem esses descontos o resultado primário teria um saldo positivo de R\$ 890.046.570,67, o que equivale a 49% do valor apresentado no RREO.

Após recalculer o resultado primário, analisaram-se os dados divulgados pelo Bacen, que em seus Boletins Regionais mostra os dados econômicos por região e por estado. Após verificar os dados do Bacen (2017), observou-se um resultado primário diferente dos dois primeiros apresentados. O Gráfico 3 evidencia a comparação entre os três métodos.

Gráfico 3: Resultado primário do RREO, resultado primário recalculado e resultado primário divulgado pelo Bacen do estado do Ceará nos anos de 2012 a 2016



Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e nos Boletins Regionais do Bacen (2017).

A partir do Gráfico 3, é possível identificar a discrepância entre as três formas de cálculo de resultado primário. A diferença entre o primeiro e o segundo cálculo é explicada pela exclusão das despesas com Programa de Infraestrutura, mas os dois cálculos utilizam o método “acima da linha”. O terceiro cálculo, do Bacen, utiliza o método “abaixo da linha”, o que explica a diferença entre as três estimativas. Contudo, observa-se que o resultado primário recalculado e o resultado primário do Bacen são os que mais se aproximam.

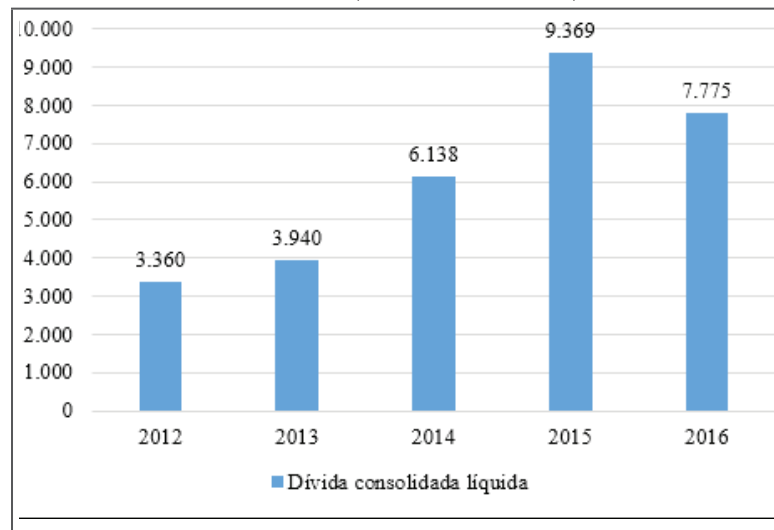
Quando se apura o resultado primário com base na execução orçamentária das entidades, utiliza-se o método denominado de “acima da linha”. O método “abaixo da linha” é obtido pela diferença entre a variação da dívida líquida e o montante de juros líquidos devidos em determinado período (ASSMANN, 2008).

Dessa forma, é possível inferir que o estado do Ceará apresenta a melhor situação ao utilizar o “método acima da linha” e excluindo as despesas com Programas de Infraestrutura, mas isso não necessariamente reflete a realidade. Logo, essa situação se caracteriza como contabilidade criativa, pois, conforme defende Bhasin (2016), é uma prática que busca lacunas para ajustar números, tanto quanto possíveis, para alcançar um objetivo desejado, obter algum ganho provado ou satisfazer suas projeções financeiras. No caso do estado do Ceará, o artifício utilizado disfarçou a real saúde financeira do estado.

Além disso, a sequência de déficits primários provenientes dos resultados primários recalculados durante os anos de 2012 a 2015 pode explicar o aumento da Dívida Consolidada Líquida do estado do Ceará nos anos de 2012 a 2015. Da mesma forma, o superávit do ano de 2016 pode explicar a queda

da Dívida Consolidada no ano de 2016. A Dívida Consolidada é obtida deduzindo-se da Dívida Consolidada ou Fundada os valores do Ativo Disponível e Haveres Financeiros, líquido dos valores inscritos em Restos a Pagar Processados, conforme estabelece o art. 42 da LRF, que é o principal indicador do endividamento da máquina pública.

Gráfico 4: Dívida Consolidada Líquida do estado do Ceará nos anos de 2012 a 2016 (em milhões correntes)



Fonte: Resultados da pesquisa (2017).

Observa-se no Gráfico 4 que houve um aumento da Dívida Consolidada Líquida nos anos de 2012 a 2015, sendo de 55% o acréscimo dos anos de 2013 a 2014 e de 52% dos anos de 2013 a 2014. Em contrapartida, no ano de 2016 houve uma queda no valor de aproximadamente 17% em relação ao ano de 2015.

Por fim, verificou-se também que o estado do Ceará no ano de 2014, para diminuir seu déficit primário, utilizou outra autorização da LDO. Nesse caso, a LDO permite que o excesso de superávit primário do ano anterior pode ser utilizado para deduzir a despesa primária do exercício subsequente, para fins de apuração do superávit primário. Dessa forma, no cálculo do resultado primário de 2014, foi deduzido o valor de R\$ 432.712.699,87, referente ao superávit excedente do ano de 2013.

Ressalta-se que em 2013, conforme explicado anteriormente, o estado do Ceará reportou um superávit, mas esse valor positivo somente foi alcançado com a dedução das despesas com Projetos de Infraestrutura no valor de R\$ 871.415.309,29. Logo, sem esse artifício, o estado apresentaria um déficit, e não poderia ter ajudado a compensar o valor negativo do resultado primário do ano posterior.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo geral deste estudo foi verificar a utilização da contabilidade criativa nos cálculos do resultado primário do estado do Ceará. Para isso foram analisados os RREO, as LDO e os Boletins Regionais divulgados pelo Bacen, relativos ao estado do Ceará durante os anos de 2012 a 2016.

Nos anos analisados, observou-se que foram utilizados artifícios para que o estado do Ceará apresentasse um resultado primário mais favorável, por meio da exclusão das despesas com Projetos de Infraestrutura. Cumpre mencionar que tal supressão tinha respaldo na LDO somente nos anos de 2013 a 2016, pois a LDO do ano de 2012 não previa tal possibilidade,

como nos anos seguintes.

Nos anos de 2012, 2013 e 2015, o estado do Ceará apresentou resultado primário positivo, contudo, após o recálculo, sem a exclusão das despesas com Programas de Infraestrutura, verificou-se que essa situação seria negativa nos anos em questão. Em 2014, o artifício permitiu uma diminuição no resultado primário deficitário e no ano de 2016 mostrou um superávit primário superavaliado. Além disso, a utilização desse artifício permitiu que o estado utilizasse o excesso de superávit do ano de 2013 para diminuir o déficit primário do ano de 2014.

Foram comparados também os cálculos do resultado primário realizados pelo Bacen com os dois primeiros apresentados e verificou-se que o resultado primário recalculado e o resultado primário do Bacen são os que mais se aproximam. Além disso, o aumento da Dívida Consolidada Líquida do estado do Ceará pode ser explicado pelos déficits primários resultantes dos recálculos efetuados nessa pesquisa.

Conclui-se, então, que a permissão legal da exclusão de despesas com Programas de Infraestrutura na LDO mostra uma visão incorreta do resultado primário do estado do Ceará, pois, conforme Piscitelli e Timbó (2014), somente as despesas com amortização, juros e encargos da dívida (interna e externa) e também com concessão de empréstimos e aquisição de títulos de capital integralizado é que devem ser retiradas do cálculo do resultado primário. Dessa forma, tal artifício pode induzir a erros de análise.

Portanto, é importante que não existam lacunas na legislação orçamentária ou que essas sejam minimizadas para melhorar a confiabilidade dos relatórios orçamentários no âmbito da administração pública. Ademais, é imprescindível que os

órgãos de fiscalização e de controle externo, como os Tribunais de Contas, recomendem ações punitivas contra os gestores que utilizem a contabilidade criativa como forma de alcançar metas ou atingir um objetivo específico.

Para pesquisas futuras, sugere-se a análise da utilização de práticas de contabilidade criativa em outros estados, cidades ou regiões, com maior abrangência temporal, além do uso de técnicas estatísticas para identificar relações entre Dívida Consolidada, resultado primário e nominal.

## REFERÊNCIAS

ASSMANN, C. **Apuração do resultado primário e nominal**: aplicação em nível municipal no RS. 2008. Curso de Especialização em Gestão Pública e Controle Externo, Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena, Porto Alegre, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/98Bfj3>> . Acesso em: 2 jun. 2017.

AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G.; LIMA, I. A. A “contabilidade criativa” e a inscrição de restos a pagar como “expediente” para alcançar o superávit primário. **Revista Reunir**, Sousa, v. 3, n. 4, p. 127-147, 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – Bacen. **Boletim Regional do Banco Central do Brasil**. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/xUitjA>> . Acesso em: 19 out. 2017.

BHASIN, M. L. Creative Accounting Practices: An Empirical Study of India. **European Journal of Accounting, Finance & Bu-**



siness, Suceava, v. 4, n. 1, p. 10-30, 2016.

BLESSING, I. N. Empirical analysis on the use of forensic accounting techniques in curbing creative accounting. **International Journal of Economics, Commerce and Management**, Rochester, v. 3, n. 1, p. 1-15, 2015.

BRASIL. Lei nº 9.496, 11 de setembro de 1997. Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, Presidência da República, 12 set. 1997. Seção 1, p. 20249.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio 2000. Seção 1. p. 1.

BRITTO, P. Manobra fiscal fez Ceará aumentar superávit primário para R\$ 455 mi. **Folha de S.Paulo**, São Paulo, 17 jun. 2015. Disponível em: <<http://bit.ly/2y203kk>>. Acesso em: 21 maio. 2017.

CEARÁ (Estado). Lei nº 14.983, de 2 de agosto de 2011. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária para o exercício de 2012 e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Poder Executivo, Fortaleza, 23 ago. 2011. Série 3, ano III, n. 161, caderno 1, p. 2. Disponível em: <<http://bit.ly/2x3cqw>>. Acesso em: 2 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 15.203, de 19 de julho de 2012. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária para o exercício de 2013 e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Poder Executivo, Fortaleza, 25 jul. 2012. Série 3, ano IV, n. 141, caderno 1, p. 5. Disponível em: <<http://bit.ly/2f9GCCq>>. Acesso em: 2 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 15.495, de 27 de dezembro de 2013. Estima a Receita e fixa a Despesa do Estado para o exercício financeiro de 2014. **Diário Oficial do Estado**, Poder Executivo, Fortaleza, 30 dez. 2013. Série 3, ano V, n. 244, caderno 1, p. 2. Disponível em: <<http://bit.ly/2x5f8nt>>. Acesso em: 2 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 15.674, de 31 de julho de 2014. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da lei orçamentária para o exercício de 2015. **Diário Oficial do Estado**, Poder Executivo, Fortaleza, 14 ago. 2014. Série 3, ano VI, n. 150, caderno 1, p. 3. Disponível em: <<http://bit.ly/2wZSNZa>>. Acesso em: 2 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 15.839, de 27 de julho de 2015. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da lei orçamentária para o exercício de 2016. **Diário Oficial do Estado**, Poder Executivo, Fortaleza, 5 ago. 2015. Série 3, ano VII, n. 144, caderno 1, p. 1. Disponível em: <<http://bit.ly/2y1BYdv>>. Acesso em: 2 abr. 2017.

COSENZA, J. P. Contabilidade criativa: as duas faces de uma mesma moeda. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 20, p. 4-13, 2003.

COSENZA, J. P., GRATERON, I. R. G. A auditoria da contabili-

dade criativa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, v. 143, p. 43-61, 2003.

CORDEIRO, C. M. R. **Contabilidade criativa**: um estudo sobre a sua caracterização. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná**, Curitiba, n. 136, p. 43-47, 2005. Disponível em: <<http://bit.ly/2y2ojCR>>. Acesso em: 14 mar. 2017.

COSTA, G. P. C. L.; GARTNER, I. R. Manipulação de informações contábeis no setor público brasileiro: evidências em dez casos pesquisados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 12, n. 26, p. 141-162, 2015.

FROTA, V. X.; VIEIRA, E. T. V. A Influência da Contabilidade Criativa no Resultado do Trabalho do Auditor Independente. **Revista Gestão e Desenvolvimento em Contexto**, Cruz Alta, v. 2, n. 1, p. 49-68, 2014.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São

Paulo: Atlas, 2016.

NIYAMA, J. K.; RODRIGUES, A. M. G.; RODRIGUES, J. M. Algumas reflexões sobre contabilidade criativa e as normas internacionais de contabilidade. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, n. 1, p. 69, 2015.

OLIVEIRA, F. A. Contabilidade Criativa: como chegar ao paraíso, cometendo pecados contábeis – o caso do governo do Estado de Minas Gerais. In: Seminário sobre Economia Mineira, 14., 2010, Diamantina. **Anais...** Belo Horizonte: FACE/Cedeplar/UFMG, 2010.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 13. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2014.

RAUPP, F. M. (2004). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003. cap. 3.

SOUSA, W. D.; NASCIMENTO, J. C. H. B.; BERNARDES, J. R. Contabilidade criativa versus ciência contábil: um estudo dos impactos do fenômeno sobre a ciência. **Revista Opara: Ciências Contemporâneas Aplicadas**, Petrolina, v. 3, n. 1, p. 56-70, 2013.

Recebido: 03/07/2017

Aprovado: 12/09/2017