

**ÉTICA GLOBAL PÓS CONVERGÊNCIA:
UMA ANÁLISE DAS SIMILARIDADES E DISSEMELHANÇAS ENCONTRADAS
NAS NBC PG100, NBC PG200 E NBC PG300 ***

Fernando Bitencourt Neves**

Ana Tércia Lopes Rodrigues***

RESUMO

O presente estudo busca desenvolver uma análise comparativa sobre os conteúdos abordados em diferentes normativos da Profissão Contábil no que se refere a "princípios éticos" evidenciados nas NBC PGs 100, 200 e 300, aprovadas pelo plenário do CFC. A pesquisa se classifica como qualitativa, descritiva e documental por meio da análise das NBC PG's 100, 200 e 300 emitidas pelo CFC. Criou-se um quadro comparativo selecionando os 15 principais itens evidenciados pelas NBC PG's, analisando sua estrutura evidenciando suas semelhanças e diferenças. Os resultados mais significativos demonstram que: dos 15 itens analisados, 40% estão contemplados nas três normas; 26,6% dos itens constam somente na NBC PG 200 e, referem-se a cargos específicos de auditoria, controladoria e perícia. De um modo geral, existe uma grande semelhança na maioria dos conteúdos, alguns se diferem em pequenos detalhes mesmo se tratando de normas de diferentes segmentos (contadores geral, internos e externos), enquanto outros ficam subtendidos mesmo não sendo mencionados.

Palavras-chave: Convergência. Normativos éticos. Profissionais da Contabilidade. NBC PG.

* Trabalho de Conclusão do Curso apresentado, no segundo semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande Sul (UFRGS). (fernando.bitencourtn@gmail.com).

*** Orientadora. Mestre em Administração e Negócios pela PUCRS. Especialista em Administração e Planejamento para Docentes pela ULBRA. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. Presidente do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Bacharel em Ciências Contábeis Pela PUCRS. (ana.tercia@ufrgs.br).

**POST CONVERGENCE GLOBAL ETHICS:
AN ANALYSIS OF THE SIMILARITIES AND DISSIMILARITIES ENCOUNTERED
IN THE NBC PG100, NBC PG200 AND NBC PG300**

ABSTRACT

The following study seeks to develop a comparative analysis about the subjects discussed in the different normatives of the Accounting Profession, in which it refers to “ethical principles” evidenced in the NBC PGs 100, 200, and 300, approved through the CFC’s Resolution. The research is classified as qualitative, descriptive, and documental, through the analysis of the NBC PGs 100, 200 and 300, issued by CFC. Consequently, a comparative chart selecting the 15 mains items evidenced by the NBC PG’s was created, attempting to identify it’s similarities and differences. The most significant results demonstrate that: of the 15 analyzed items, 40% are contemplated in the three standards; 26, 6% of the items are present only in NBC PG 200, and, refer to specific roles of the audit, control and expertise. In general, there is a great similarity in the majority of the contents, some differ in small details, even when referring to standards of different segments (general, internal, and external accounting), whilst others stay implied, even when not mentioned.

Keywords: Convergence. Ethical Standards. Accounting Professionals. NBC PG.

1 INTRODUÇÃO

A fim de criar um padrão de comportamento adequado para o Profissional da Contabilidade, no ano de 1970, por intermédio da Resolução CFC nº 290, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão regulador da profissão contábil, editou o Código de Ética do Profissional Contabilista (CFC, 1996). Esta versão do código de ética se manteve em vigor durante alguns anos, mas em 1996 foi substituída pela resolução CFC nº 803, que define os parâmetros de conduta do Profissional da Contabilidade, na qual em seu Art.1º cita explicitamente: “Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe. ” (CFC, 1996). A última alteração do Código de Ética do Profissional Contabilista (CEPC) ocorreu pela RES CFC 1307/2010 para adequação a algumas alterações introduzidas no Decreto-Lei 9295/1946 pela Lei 12249/2010, com esta

última alteração, o Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC) passa a se chamar Código de Ética Profissional do Contador (CFC, 2010). Este código pode ser tido como guia comportamental para o profissional da contabilidade em face das regras exigidas e dos princípios a serem seguidos. Neste código são apontados os princípios éticos aplicáveis à profissão definindo tanto o que é permitido quanto o que não é, conscientizando o profissional no que diz respeito à elementos de caráter como integridade, diligência, honestidade, capacidade técnica e ética, sempre exercendo o devido zelo e moralidade no exercício profissional, garantindo a transparência nos procedimentos contábeis (CFC, 1996).

Contudo, em um contexto de pós convergência às normas internacionais de contabilidade, houve a necessidade de adaptar o código de ética dos modelos vigentes nos países de abrangência das normas de padrão internacional para a realidade brasileira. A exemplo disto, existem Normas Brasileiras de Contabilidade específicas, emitidas pelo CFC, alinhadas ao código de ética da Federação Internacional de Contadores (IFAC), sigla em inglês de *International Federation of Accountants*. IFAC é uma organização que representa e normatiza a contabilidade em âmbito global, instituída em 1977. A organização dispõe de mais de 175 componentes e associados em mais de 130 países, e é uma entidade que tem como propósito fortalecer a profissão e compatibilizar mundialmente seus padrões, permitindo aos contadores desenvolver as atividades profissionais dentro de um padrão normativo de excelência (IFAC, 2017).

Assim como os demais organismos internacionais, a IFAC tem adotado o processo de convergência das práticas contábeis como um instrumento valioso de cooperação entre mercados. A organização também propõe a evolução, adoção e implementação de padrões internacionais para auditoria, educação contábil, contabilidade do setor público e também em questões de ética, que é um dos pontos base deste estudo. A IFAC constituiu o Conselho Internacional de Normas Éticas para contadores da sigla em inglês de *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA), para desenvolver, sob seu próprio arbítrio, normas éticas de alta qualidade e também emitir pronunciamentos para contadores a serem aplicados no mundo inteiro. No Brasil, são integrantes do IFAC, o CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (GIROTTO, 2017).

Dentre as principais normas contábeis convergidas do código de ética do IFAC, aprovadas pelo plenário do CFC, estão as três normas de caráter geral e de recomendação de conduta profissional, as Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais Gerais: NBC PG100, NBC PG200 E NBC PG300, divulgadas no diário oficial da união no dia 25 de março de 2014. Conforme a introdução das NBCs, o CFC dispôs na elaboração das NBC PG100,

200 e 300 o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade ajustadas aos padrões internacionais, à aprovação pela IFAC para a tradução e também a publicação de suas normas pelo IBRACON e CFC, competindo às duas entidades de efetivar a tradução, publicação, classificação e distribuição das normas internacionais (IBRACON, 2014).

Contudo, a Resolução CFC, que aprova o Código de Ética Profissional do Contador, continua em vigência, não havendo conflito e inconformidade entre as NBC PG's e a Resolução (GIROTTO, 2017). Tendo em vista que estes três normativos éticos dos contadores tratam sobre aplicação geral aos profissionais da contabilidade, contadores que prestam serviços (externos) e contadores empregados (internos), normas cujas seções foram elaboradas respectivamente de acordo com a parte A, B e C do código de ética do IFAC, a presente pesquisa tem o intuito de responder a seguinte questão: **Quais as similaridades e dissemelhanças encontradas nos três normativos éticos dos contadores (geral, interno e externo) após a convergência ao padrão internacional?** Desta forma, o presente estudo tem como objetivo geral analisar as diferenças e semelhanças encontradas nos três normativos éticos de padrão internacional dos contadores:

- a) NBC PG100: aplicação geral aos profissionais de contabilidade;
- b) NBC PG200: contadores que prestam serviços (contadores externos);
- c) NBC PG300: contadores empregados (contadores internos).

O que transforma um profissional com sucesso ou com fracasso é sua conduta relacionada a questões éticas e morais. Muitos pensam que a contabilidade é somente escriturar livros, arquivar e inspecionar fatos administrativos, contudo, para alcançar o mais elevado grau de respeito e confiabilidade, é imprescindível que o contador tenha pleno entendimento sobre os princípios éticos, normas contábeis, o código de ética, código civil e diversas legislações.

Alves et tal. (2007) em seu estudo, ao analisar a importância do Código de Ética do Profissional de Contabilidade para contadores, constataram que existem grande contradição entre os profissionais que consideram o CEPC importante como guia de conduta e a minoria que cumpre todas as normas emitidas pelo CFC. Shimamoto e Reis (2010) em sua pesquisa, ao analisar o ponto de vista dos profissionais de contabilidade com relação as normas internacionais de contabilidade, constataram que é necessária uma maior adequação da prática contábil, uma vez que as mudanças referentes a alterações do processo de convergência não estão sendo implantadas.

Alves (2014), em sua pesquisa, que aborda a adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão, discorre sobre a necessidade de ampliar o conhecimento a respeito da

relevância do Código de Ética para a profissão contábil, uma vez que é baixo o número de pesquisas na área da ética em Contabilidade no Brasil. Portanto, o autor conclui que é necessário ampliar o conhecimento a respeito desse tema. Jesus (2015) em seu estudo onde investigou a relação entre a contabilidade e a ética em um contexto de harmonização contábil internacional, constatou que as empresas com melhor desempenho financeiro são as que mais investem em práticas empresariais éticas.

Um Profissional de Contabilidade que compreende sua função e sabe executar os princípios éticos de maneira espontânea, não encara sua atividade como uma obrigação legal ou organizacional, mas sim como um instrumento essencial e considerável a execução das suas atividades. Esse contexto, aliado a escassez de estudos sobre ética na área da contabilidade, motivou a realização da presente pesquisa, que tem o intuito de demonstrar conceitos acerca de ética contábil embasado nos normativos éticos dos contadores, analisando as NBC PG's e justificando o quão importante é a conduta ética dos profissionais de contabilidade, tanto para as empresas em que prestam seus serviços, quanto para imagem do contador, sendo este profissional contador interno ou externo.

Assim sendo, este estudo é composto por introdução, referencial teórico, metodologia, estudos relacionados, análise e interpretação dos resultados e considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para fins deste estudo, buscou-se estratificar a abordagem ética constante nas NBC PG's 100, 200 e 300, conforme a estrutura do quadro comparativo que será apresentado posteriormente. Ademais, aborda sobre: ética moral, ética profissional e o Código de Ética do Profissional Contador.

2.1 CONTABILIDADE

Sá (2010, p. 46) dá a seguinte definição para contabilidade “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais.”, enquanto Lisboa (2009, p. 64) define a importância da função do contador “O contador desempenha função relevante na análise e aperfeiçoamento da ética na profissão contábil, pois sempre está às voltas com dilemas éticos, nos quais deve exercer, na plenitude de sua soberania, seu papel de profissional independente.”

Em relação à atividade contábil.

Fortes (2005, p. 171) define:

A atividade contábil é uma profissão que, pela sua própria característica, está inseparavelmente vinculada à intimidade das pessoas e empresas. Portanto, o profissional, quando no exercício do seu trabalho, passa a ter todas as informações e dados relativos à intimidade patrimonial, obtendo e gerando informações relativas às áreas financeiras, comerciais, administrativas e de produção.

A contabilidade, desde seu surgimento exerce influência significativa sobre as decisões dos seus clientes, principalmente com relação a administração, documentos, patrimônios e entre outras informações relevantes. Contudo, os usuários de informações contábeis passaram a reconhecer a relevância da contabilidade somente com o surgimento da competitividade empresarial, oriunda da evolução da economia. Deste modo, se torna necessário o papel do contador em fornecer informações úteis para conduzir o negócio do seu cliente (COSTA, 2014).

A profissão contábil é considerada a alma da empresa, na qual ficam registrados todas informações relevantes. Por intermédio da contabilidade, as empresas entendem detalhadamente seus dados econômicos (ativos, passivos, receitas, despesas e lucratividade) que mensurados monetariamente e são registados em forma de relatórios contribuindo para a tomada de decisão (MADEIRA; RAMOS, 2012).

2.2 ÉTICA, MORAL E ÉTICA PROFISSIONAL

A relação entre ética e moral segundo Lisboa (2009, p. 24), “Usadas alternadamente com o mesmo significado, as palavras ética e moral têm a mesma base etimológica: a palavra grega *ethos* e a palavras latina *morales*, ambas significando hábitos e costumes”

Segundo Sá (2015, p. 4), ética tem sido aceita pelos estudiosos sob dois aspectos:

1º Como ciência que estuda a conduta dos seres humanos, analisando os meios que devem ser empregados para que a referida conduta se reverta sempre em favor do homem. Nesse aspecto o homem torna-se o centro da observação, em consonância com o meio que lhe envolve. Cuida das formas ideais da ação humana e busca a essência do Ser, procurando conexões entre o material e o espiritual.

2º Como ciência que busca os modelos da conduta conveniente, objetiva, dos seres humanos.

Embora os dois termos, ética e moral estejam associados, a moral é baseada no conjunto de regras, padrões, cumprimento de costumes e normas adquiridas e aceitas

livremente em uma sociedade através de cultura, cotidiano ou costumes. A ética, por sua vez, diferencia-se da moral, pois é a ciência do comportamento humano, busca justificar as ações morais unicamente pelo bom senso e preocupa-se com problemas de cunho teórico. (LISBOA, 2009).

Segundo Lisboa (2009, p.2), “[...] a expressão ética profissional serve como indicativo do conjunto de normas que baliza a conduta dos integrantes de determinada profissão”, Lisboa ainda complementa “Um dos objetivos de um código de ética profissional é a formação da consciência profissional sobre padrões de conduta. ” Magalhães *et al.* (1988, p. 7) a respeito de ética no trabalho: “[...] o trabalho honesto e eficaz é decorrência de uma formação sadia do profissional. ”

A ética profissional é um indicativo de conduta essencial para o exercício profissional, pois reforça o correto desempenho da atuação deste dentro de sua categoria. O profissional deve estar sempre alerta às responsabilidades de sua profissão, principalmente com relação ao desenvolvimento harmônico do trabalho de todos em sua volta, atuando em conformidade com os princípios éticos previstos no código de ética que o conduz a uma atitude que lhe assegure confiabilidade, respeito e boa conduta individual e coletiva (SÁ, 2015).

2.3 CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA

Lisboa (2009) define que o objetivo do Código de Ética do Contabilista é possibilitar o profissional a assumir um comportamento pessoal, de acordo com os princípios éticos reconhecidos e aceitos pela sociedade. Lisboa (2009, p. 61) complementa que os princípios éticos aplicáveis a sua função são:

- a. responsabilidade, perante a sociedade, de atuar com esmero e qualidade, adotando critério livre e imparcial;
- b. lealdade, perante o contratante de seus serviços, guardando sigilo profissional e recusando tarefas que contrariem a moral;
- c. responsabilidade para com os deveres da profissão mesma (aprimoramento técnico, inscrição nos órgãos de classe etc.;
- d. preservação da imagem profissional, mantendo-se atualizado em relação às novas técnicas de trabalho, adotando, igualmente, as mais altas normas profissionais de conduta. O contador deve contribuir para o desenvolvimento e difusão dos conhecimentos próprios da profissão. O respeito aos colegas deve ser sempre observado.

O Código de Ética Profissional do Contabilista tem como objetivo instruir o contador a abraçar uma atitude pessoal, com base nos princípios éticos. Estes princípios expressam respeito à responsabilidade junto a sociedade e para com os deveres e obrigações da profissão

(LISBOA, 2009). O Código de Ética Profissional é gerado através de um determinado tipo de contrato de classe, que passa a ser controlado pelos órgãos de fiscalização do exercício profissional (SÁ, 2010).

Para que se cumpra o Código de Ética Profissional do Contabilista, o controle, supervisão e a fiscalização da atuação dos contadores são realizadas pelo CRC específico em cada unidade do país e coordenadas pelo CFC. Sendo estabelecido um Código de Ética, para uma determinada classe, cada profissional a ele passa a subordinar-se, sob pena de punição pelo órgão competente (CAMARGO, 2014).

2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE PROFISSIONAIS GERAIS (NBC PG100, 200 E 300)

Em 2014, o plenário do CFC aprovou as três Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais Gerais (NBC PG): NBC PG100: aplicação geral aos profissionais de contabilidade, NBC PG200: contadores que prestam serviços (contadores externos) e NBC PG300: contadores empregados (contadores internos). Publicadas no Diário Oficial da União, as NBC PG's foram alinhadas ao Código de Ética do IFAC (IBRACON, 2014). Conforme consta nas NBC PG's 100, 200 e 300:

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, considerando o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais e que a IFAC autorizou, no Brasil, a tradução e a publicação de suas normas pelo CFC e IBRACON, outorgando os direitos de realizar tradução, publicação e distribuição das normas internacionais, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “P” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) [...] (CFC, 2014,p 1).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais Gerais (NBC PG) são definidas como um conjunto de regras e procedimentos que devem ser vistos como condição para o exercício da profissão contábil, objetivando uma boa conduta (CFC, 2014). Para melhor entendimento deste estudo, este referencial teórico versa sobre cada uma das NBC PG's.

2.4.1 NBC PG100: aplicação geral aos profissionais da Contabilidade

A Norma Brasileira Profissional Geral 100 que trata sobre a aplicação geral aos profissionais da contabilidade é embasada nas seções 100, 110, 120, 130, 140 e 150 da Parte A do Código de Ética da Federação Internacional de Contadores –IFAC, da sigla em inglês,

International Federation of Accountants. As seções desta norma são compostas respectivamente em: introdução e princípios éticos (seção 100), integridade (seção 110), objetividade (seção 120), competência e zelo profissionais (seção 130), sigilo profissional (seção 140) e comportamento profissional (seção 150) (CFC, 2014, p.1).

A subseção 100.2 desta norma descreve os itens da estrutura conceitual que o contador deve aplicar:

100.2 Esta Norma estabelece a estrutura conceitual que o profissional da contabilidade deve aplicar para:

- (a) identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos;
- (b) avaliar a importância das ameaças identificadas; e
- (c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável (CFC, 2014, p.2).

A subseção 100.5 da NBC PG 100 editada pelo CFC (2014) descreve os princípios éticos que o profissional da contabilidade deve cumprir:

- (a) Integridade – ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais.
- (b) Objetividade – não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio.
- (c) Competência profissional e devido zelo – manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível adequado para assegurar que clientes e/ou empregador recebam serviços profissionais competentes com base em desenvolvimentos atuais da prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.
- (d) Sigilo profissional – respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal pelo profissional da contabilidade ou por terceiros.
- (e) Comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

A abordagem da estrutura conceitual desta norma discorre que existem inúmeras circunstâncias que o profissional da contabilidade trabalha, que podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, não sendo possível definir todas as situações específicas e medidas adequadas para cada situação. A natureza dos trabalhos, designações e seus diferentes segmentos podem variar, conseqüentemente criando diferentes ameaças, tornando necessária a aplicação de diferentes salvaguardas. Para tanto, a estrutura conceitual desta norma requer que o profissional da contabilidade identifique, avalie e trate as ameaças ao cumprimento dos princípios éticos (CFC, 2014).

2.4.2 NBC PG200: contadores que prestam serviços (contadores externos)

A Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Geral 200 trata sobre contadores que prestam serviços, ou seja, contadores externos. Esta norma é embasada nas Seções 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 270 e 280 da Parte B do Código de Ética da IFAC. As seções desta norma são compostas respectivamente em: introdução (seção 200), nomeação de profissionais (seção 210), conflitos de interesse (seção 220), segunda opinião (seção 230), honorários e outros tipos de remuneração (seção 240), divulgação comercial de serviços profissionais (seção 250), presentes e afins (seção 260), custódia de ativos de clientes (seção 270) e objetividade em todos os serviços (seção 280) (CFC, 2014, p.1).

O item 200.1 da seção 200 desta norma dá a seguinte definição de contador externo:

Contador externo é o contador, independentemente de sua especialização (por exemplo, auditoria, impostos, consultoria ou perícia) em firma que presta serviços profissionais a clientes. O termo é também usado em referência a uma firma de auditores (CFC, 2014, p.2).

O contador externo, sendo ele auditor, consultor ou perito, não deve de modo consciente envolver-se em atividades que prejudique sua integridade, a objetividade ou a reputação da profissão, o que torna seus atos incompatíveis com os princípios éticos citados na NBC PG 100, que o profissional deve cumprir (CFC, 2014).

2.4.3 NBC PG300: contadores empregados (contadores internos)

A Norma Brasileira de Contabilidade Profissional Geral 300 trata sobre contadores empregados, os contadores internos. Esta norma é embasada nas Seções 300, 310, 320, 330, 340 e 350 da Parte C do Código de Ética da IFAC. As seções desta norma são compostas respectivamente em: introdução (seção 300), conflitos de interesse (seção 310), elaboração e comunicação de informações (seção 320), atuação com competência suficiente (seção 330), interesses financeiros, remuneração e incentivos associados aos relatórios financeiros e tomada de decisão (seção 340) e induzimentos (seção 350) (CFC, 2014, p.1).

O item 300.1 da seção 300 desta norma dá a seguinte definição de contador interno:

Contador interno é o contador empregado ou contratado na função executiva (elaboração da contabilidade da entidade) ou não executiva, em áreas como comércio, indústria, serviços, setor público, educação, setor sem fins lucrativos, órgãos reguladores ou órgãos profissionais, ou contador contratado por essas entidades. (CFC, 2014, p.1 grifo do autor).

O item 300.3 da seção 300 da norma descreve o relacionamento do contador interno com a organização:

O contador interno pode ser empregado assalariado, sócio, conselheiro (executivo ou não executivo), sócio-diretor, voluntário ou alguém que trabalha para uma ou mais organizações contratantes. A forma legal do relacionamento com a organização empregadora, se houver, não tem qualquer relação com as responsabilidades éticas do contador. (CFC, 2014, p.2)

Inúmeros cargos como investidores, credores, empregadores, governos e o público em geral, podem confiar no trabalho do contador interno. O contador interno pode ser considerado o único responsável pela elaboração e divulgação de informações financeiras, nas quais as organizações contratantes e terceiros podem confiar. O contador interno também pode ser responsável pela eficácia da administração, competência da consultoria e entre outras questões relacionadas a negócios da empresa (CFC, 2014).

2.5 REFERENCIAL TEÓRICO DOS 15 ITENS ANALISADOS NESTE ESTUDO

Para fins deste estudo, foram selecionados os 15 principais itens abordados na estrutura das NBC PG's (100, 200 e 300) conforme o quadro a seguir:

Quadro 1- Descrição dos itens

nº	ITENS
1	Integridade
2	Objetividade
3	Competência e zelo profissional
4	Sigilo profissional
5	Comportamento profissional
6	Nomeação de profissionais
7	Conflitos de interesse
8	Segunda opinião
9	Remuneração e afins
10	Divulgação comercial de serviços profissionais
11	Ofertas e afins
12	Custódia de ativos de clientes
13	Ameaças e salvaguardas
14	Solução de conflitos éticos
15	Elaboração e comunicação de informações

Fonte: Adaptado de CFC (2014) com base nas NBC PG's 100, 200 e 300.

Os itens do quadro 1 serão analisados com o objetivo de identificar na estrutura das NBC PG's, no que assemelham-se e diferenciam-se nos três normativos profissionais dos contadores (geral, interno e externo). Para melhor entendimento deste estudo, este referencial teórico versa sobre cada um dos 15 itens selecionados para esta pesquisa.

2.5.1 Integridade

Segundo o Código de Ética da International Federation of Accountants (IFAC) “Integridade: o profissional deve ser honesto na execução de seus serviços”. A NBC PG100 editada pelo CFC (2014, p. 6) define que o profissional de contabilidade ao praticar o princípio de integridade deve “ ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais”.

Os itens 110.1 ao 110.3 da seção 110 da norma, que trata especificamente sobre integridade, também descrevem que o objetivo do princípio de integridade aos praticantes deste, é impor aos profissionais de contabilidade o compromisso de serem honestos em todo convívio profissional e comercial, implicando também em negociações justas e com veracidade. Por tanto, integridade pode ser estabelecida como a característica daquele que age de maneira correta, honesta, íntegra, dando exemplo de valores e adotando uma conduta correta tanto para vida pessoal quanto para a profissional (CFC, 2014).

2.5.2 Objetividade

Segundo Lisboa (2009) a objetividade comprova o nível de clareza que o profissional da contabilidade possui ao tratar e transmitir as informações que repassam aos seus clientes e contratantes, tal como a comprovação dos dados importantes que possam vir a modificar as decisões por parte deles. A objetividade não se limita somente a questões informacionais, porém precedentemente a capacidade do profissional da contabilidade ao favorecer a compreensão de temas técnicos aos variados usuários.

O CFC (2014, p. 7) através da NBC PG100 define que o profissional da contabilidade ao praticar o princípio de objetividade deve estar atento a seguinte ideia “não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócios”. Os itens 120.1 e 120.2 da seção 120 da norma, que trata especificamente sobre objetividade, também discorrem que ao seguir o princípio de objetividade, os profissionais de contabilidade têm o dever de não comprometer seu

juízo profissional ou negócio em virtude de conduta tendenciosa, conflito de interesse ou influência inadequada de outros que venham a distorcer o seu juízo profissional. O item menciona também que existem inúmeras situações prejudiciais a objetividade que podem expor o profissional da contabilidade, tornando inexecutável a definição e avaliação destas situações (CFC, 2014)

2.5.3 Competência e zelo profissionais

O CFC através do Código de Ética do Profissional Contador (CEPC), descreve o seguinte dever do profissional da contabilidade no inciso I do Art. 2º com relação a competência e zelo profissional: “I – exercer a profissão com zelo, diligência e honestidade, observada a legislação vigente e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais; ” ainda no mesmo Art.2º o CFC menciona que o profissional da contabilidade deve “III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;”.

O CFC (2014, p. 2) por intermédio da NBC PG100 no item 100.5 da seção 100 de introdução e princípios éticos, define que ao exercer o princípio de competência e zelo profissional, é imprescindível que o profissional de contabilidade mantenha seu conhecimento no nível apropriado para certificar que os clientes ou empregadores obtenham serviços profissionais eficientes baseados na legislação e em técnicas, agindo cuidadosamente de acordo com as normas profissionais aplicáveis.

2.5.4 Sigilo profissional

Com relação ao princípio de sigilo profissional o CEPC do CFC, no Art.2º descreve que o profissional da contabilidade tem o seguinte dever: “II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade; ”

Segundo Fortes (2005, p. 170 apud SÁ, 2004, p. 13) em relação a honestidade:

Se algo é confiado a alguém, seja o que for, passa a requerer a fiel guarda, a lealdade, a sinceridade e um propósito firme de intransigente probidade. Tudo isso se consubstancia no respeito para com o que é de terceiros, como tributo a confiança que é depositada; tais atos, quando praticados no campo da virtude, caracterizam a honestidade.

Segundo a NBC PG 100, o objetivo do princípio do sigilo profissional é impor que todos profissionais da contabilidade se abstenham de divulgar fora da organização informações confidenciais adquiridas em virtude de vínculos profissionais, exceto tenha por escrito uma autorização do cliente ou caso possua um direito legal de divulgação. Bem como não usar para si próprio ou para outros, informações adquiridas em virtude de vínculos comerciais e profissionais para ganho de vantagem pessoal (CFC, 2014).

2.5.5 Comportamento profissional

A NBC PG 100 editada pelo CFC (2014, p. 2) dá a seguinte definição para o princípio ético de comportamento profissional “ (e) Comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão. ”, em outras palavras, este princípio determina que todos profissionais da contabilidade cumpram as leis e regulamentos e abstenham-se de práticas que o profissional da contabilidade venha a ter conhecimento que possa desonrar a profissão contábil. Isso também inclui práticas que um outro profissional com bastante conhecimento na área concluiria, analisando as ocorrências e seus respectivos cenários acessíveis aos profissionais da contabilidade, que conforme os itens 150.1 e 150.2 da seção 150, podem influenciar negativamente a imagem da profissão (CFC, 2014).

2.5.6 Nomeação de profissionais

O CFC (2014, p. 7) através da NBC PG 200 também explica:

O contador externo que é solicitado a substituir outro contador externo, ou que está considerando oferecer-se para um trabalho atualmente executado por outro contador, deve avaliar se há alguma razão, seja profissional ou de outra natureza, para não aceitar o trabalho, como circunstâncias que criam ameaças ao cumprimento dos princípios éticos que não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável pela aplicação de salvaguardas.

Ao mencionar o termo nomeação profissional, a NBC PG 200 refere-se ao procedimento em que um contador assume a titularidade da responsabilidade técnica de um cliente. A mudança de nomeação profissional é um processo simples, mas requer atenção, pois se trata de um recurso essencial para o cliente (CFC, 2014). Normalmente o vínculo entre

profissionais da contabilidade e seus clientes é bastante amistoso, porém para evitar situações desagradáveis e desacordos em casos de mudança de nomeação profissional, o CFC instituiu a Resolução 987/2003. Nesta resolução está prescrito que a responsabilidade contábil será regulada pelo contrato.

Referente ao contrato, a Resolução 987(2003) explica:

Art. 2.º O Contrato de Prestação de Serviços deverá conter, no mínimo, os seguintes dados:

- a) a identificação das partes contratantes;
- b) a relação dos serviços a serem prestados;
- c) duração do contrato;
- d) cláusula rescisória com a fixação de prazo para a assistência, após a denúncia do contrato;
- e) honorários profissionais;
- f) prazo para seu pagamento;
- g) responsabilidade das partes;
- h) foro para dirimir os conflitos;
- i) obrigatoriedade do fornecimento da Carta de Responsabilidade da Administração.

2.5.7 Conflitos de interesse

Questões a respeito de circunstâncias onde podem ocorrer conflitos de interesses tem merecido uma maior atenção, excepcionalmente quanto aos aspectos éticos. Segundo a NBC PG 200, editada pelo CFC (2014, p. 8): “O contador externo pode defrontar-se com um conflito de interesse quando empreender um serviço profissional”.

Conflito de interesses acontece quando os interesses de apenas uma das partes envolvidas influenciam uma decisão, prejudicando terceiros. Existem vários aspectos relacionados a conflitos de interesses, tais como interesses econômicos, sociais, educacionais, religiosos e entre outros. Entretanto, na área da contabilidade o conflito de interesses costuma ser voltado ao aspecto financeiro, normalmente ocorrendo entre o profissional e a instituição a qual o profissional se relaciona, não sendo coincidente o interesse de ambos (LIMA, 2003).

2.5.8 Segunda opinião

O CFC (2014) através da NBC PG 200 explica que existem ocasiões em que o contador externo é requisitado a fornecer uma segunda opinião. Por exemplo: segunda opinião relacionada à legislação contábil, opinião sobre apresentação de relatórios financeiros e, esclarecimento de outras informações em nome de outras entidades que não existem.

A NBC PG 200 explica que essas ameaças aos princípios, podem acontecer também em situações nas quais a segunda opinião não for fundamentada no mesmo conjunto de evidências oferecidas ao contador externo que cedeu a primeira opinião. A assistência de um contador externo proporciona uma segunda opinião relacionada a erros financeiros cometidos, tornando relevante a observação das deduções e fornecendo orientações para cada situação da empresa (CFC, 2014).

2.5.9 Remuneração

Honorário contábil é a remuneração pecuniária de serviços prestados pelo profissional da contabilidade, remuneração a qual o contador busca uma adequada fixação junto a clientela. Muitos profissionais da contabilidade se questionam se estão estabelecendo honorários compatíveis com o grau dos serviços realizados no escritório, considerando que não compete ao CRC a definição dos valores e que quem determina a tabela de honorários dos contadores, são os sindicatos da categoria (ZANLUCA, 2017).

Segundo a NBC PG 200, editada pelo CFC (2014, p.12) “uma ameaça de interesse próprio à competência profissional e ao devido zelo é criada se os honorários cotados forem tão baixos que possa ser difícil executar o trabalho de acordo com as normas profissionais e técnicas aplicáveis pelo referido preço”. Por este motivo, é essencial que os honorários contábeis sejam respeitados, pois é importante para a valorização da atividade profissional.

2.5.10 Divulgação comercial de serviços profissionais

Segundo CFC (2014, p.14) através da NBC PG 200:

Quando o contador externo procurar novo trabalho por meio de propaganda ou outras formas de *marketing*, pode haver ameaça ao cumprimento dos princípios éticos. Por exemplo, ameaça de interesse próprio ao cumprimento do princípio de comportamento profissional é criada se os serviços, as realizações ou os produtos forem promovidos de forma inconsistente com esse princípio.

Os profissionais da contabilidade oferecem seus serviços e, na maioria das vezes os clientes entram em contato para saber detalhes antes de contratar os serviços. O marketing, por exemplo, deve integrar qualquer empresa que tenha como objetivo a expansão de seus negócios. Contudo, não se trata de apenas divulgar o serviço e esperar um retorno positivo.

As divulgações dos serviços profissionais devem ser elaboradas para atingir o público certo, oferecendo os serviços com transparência e confiabilidade (SAGE, 2015).

2.5.11 Ofertas e afins (Presentes e induzimentos)

As NBC PG's 200 e 300, editadas pelo CFC (2014), explicam que existem situações onde o cliente oferece ofertas, presentes ou induzimentos ao contador externo ou a familiar imediato, criando ameaças de interesse próprio, caso esse presente seja aceito pelo contador externo, ou ameaça de intimidação à objetividade caso estas ofertas sejam divulgadas. O surgimento destas ameaças depende da origem ou intenção da oferta, se o presente for oferecido sem segundas intenções ou interesses, o contador externo pode concluir que a oferta foi feita inocentemente sem influencias na tomada de decisões.

2.5.12 Custódia de ativos de clientes

Com relação aos deveres do contador externo á custódia de ativos de clientes, a NBC PG 200 editada pelo CFC (2014) determina:

- (a) manter esses ativos separadamente de ativos pessoais ou da firma;
- (b) usar esses ativos somente com a finalidade para a qual forem destinados;
- (c) estar pronto a qualquer tempo para prestar contas sobre esses ativos e sobre qualquer receita, dividendos ou ganhos gerados a quaisquer pessoas com direito a essa prestação de contas; e
- (d) cumprir todas as leis e os regulamentos relevantes para a detenção e contabilização desses ativos.

A NBC PG 200 define que o contador externo não deve assumir posse de pecúnia ou outros tipos de ativos de seus clientes, exceto seja autorizado pela lei ou em casos positivos, em conformidade com quaisquer disposições legais exigidas ao contador externo que dispõe destes ativos (CFC, 2014). Ou seja, custódia de ativos de clientes é a guarda de bens valiosos e o exercício de direito de títulos e valores, onde somente os investidores e administradores obtém direito sobre este bem, assegurando a sua posse nas centrais de custódia (PORTAL DO INVESTIDOR, 2017).

2.5.13 Elaboração e comunicação de informações

O CFC (2014) através da NBC PG 300 explica que é comum que os contadores internos elaborem e comuniquem informações que possam ser utilizadas por terceiros dentro ou fora da organização. Tais informações devem incluir dados financeiros ou administrativos, são exemplos disto as previsões orçamentárias, demonstrações financeiras, discussões e análises administrativa e entre outros. Essas informações devem ser apresentadas pelo profissional da contabilidade, de forma transparente e com base nos normativos éticos dos contadores. Para manter as informações pelas quais o contador interno é responsável, ele deve garantir que: as informações descrevam a verdadeira origem das transações financeiras, garantir o registro das informações de maneira adequada e, garantir a representação dos fatos relevantes.

2.5.14 Ameaças e salvaguardas

O CFC (2014, p. 4) por intermédio da NBC PG 100, que trata sobre aplicação geral aos profissionais da contabilidade, descreve as categorias das quais as ameaças podem se enquadrar:

- (a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que um interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do profissional da contabilidade;
- (b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o profissional da contabilidade não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa física ou jurídica a ele ligada direta ou indiretamente, na qual o profissional da contabilidade confia para formar um julgamento como parte da prestação do serviço;
- (c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o profissional da contabilidade promoverá ou defenderá a posição de seu cliente ou empregador a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;
- (d) ameaça de familiaridade é a ameaça, devido a relacionamento longo ou próximo com o cliente ou empregador, de o profissional da contabilidade tornar-se solidário aos interesses dele ou aceitar seu trabalho sem muito questionamento; e
- (e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o profissional da contabilidade será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o profissional da contabilidade.

Segundo o CFC (2014), existe uma ampla gama de situações que o profissional da contabilidade trabalha que pode criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos, sendo impossível especificar todas essas circunstâncias e as medidas para preveni-las. Salvaguardas são métodos para reduzir ou eliminar ameaças, sendo classificadas entre salvaguardas que são

aplicadas em ambiente de trabalho (para profissional da contabilidade externo e interno) e salvaguardas criadas pela profissão e legislação, que conforme detalha a NBC PG 100):

- (a) requisitos educacionais, de treinamento e de experiência para ingressar na profissão;
- (b) requisitos de desenvolvimento profissional contínuo;
- (c) regulamentos de governança corporativa;
- (d) normas profissionais;
- (e) monitoramento profissional ou regulatório e procedimentos disciplinares;
- (f) revisão externa por terceiro, legalmente autorizado, dos relatórios, de documentos, das comunicações ou das informações produzidas pelo profissional da contabilidade. (CFC, 2014, p. 4)

2.5.15 Solução de conflitos éticos

Um dos principais objetivos da NBC PG100, é estabelecer a estrutura conceitual que o profissional de contabilidade deve adotar na identificação de ameaças ao cumprimento de princípios éticos. Mas para melhor identificação dessas ameaças, como menciona a norma, o profissional de contabilidade tem o dever de observar e cumprir os princípios éticos, assim como também, usar julgamento profissional para pôr em prática esta estrutura conceitual para melhor corroboração da responsabilidade ao atuar no interesse público (CFC, 2014).

Com base na definição dos princípios éticos mencionados pelo CFC (2014) através da NBC PG100, pode-se entender que estes princípios podem servir de base ética não só para contadores, mas para responsabilidade profissional global. As NBC PG's também relatam como sua estrutura conceitual auxilia o profissional da contabilidade a resolver um conflito, iniciando uma solução formal ou informal discorrendo sobre fatores importantes para obter a solução necessária.

2.5.16 Estudos relacionados

Alves (2005) desenvolveu uma tese abordando a adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão embasada em um estudo empírico sobre percepções. Em outras palavras, o estudo teve como objetivo conhecer as percepções do contabilista a respeito do seu Código de Ética Profissional (CEPC). Os resultados obtidos evidenciaram que cerca de 73% dos profissionais concordam totalmente com a afirmação de que esse Código é importante como guia de conduta profissional, apenas 44% se dispõem a cumprir totalmente as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Os resultados dos estudos de Alves (2005) sugerem que a gravidade da infração ética é positivamente associada á

percepção que o profissional tem sobre a sanção a ser aplicada ao infrator desse Código; e que a avaliação teleológica, que contém situações atenuantes e agravantes não contidas no Código de Ética, pode influenciar o profissional em seu processo de tomada de decisão ética.

Santos, Alberton e Limongi (2006) realizaram uma pesquisa com o objetivo de comparar as determinações relativas à publicidade constantes no Código de Ética Profissional do Contabilista (CEPC), no Código de Ética para Contadores da Federação Internacional de Contadores (IFAC), no Código de Ética e Disciplina (CED), na Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e no Código de Ética Médica (CEM) do Conselho Federal de Medicina (CFM). Os resultados obtidos foram que o ordenamento ético atual da classe contábil no Brasil é acanhado quanto à previsão de se realizar publicidade profissional, considerando que o número de profissionais na área contábil é relativamente grande. Os autores explicam que uma consequência natural, é a comparação da contabilidade a uma atividade puramente mercantil, confundindo-se publicidade com mera propaganda se não forem observadas algumas regras de conduta.

Alves et al. (2007) apresentaram um estudo empírico sobre a importância do Código de Ética do Profissional de Contabilidade para os contadores. O estudo objetivou investigar a influência do CEPC sobre o processo decisório ético do profissional de Contabilidade. Para tanto, Alves et al. (2007) aplicaram um questionário por meio da Internet que foi respondido por 2262 contadores e técnicos em Contabilidade com registro ativo no Conselho Regional de Contabilidade de 4 Estados brasileiros. Os resultados obtidos por meio da regressão logística multivariada, sugeriu a existência de uma contradição: grande parte dos profissionais consideram o CEPC importante como guia de conduta, mas somente a minoria cumpre algumas ou todas as normas emanadas pelo CFC.

O estudo realizado por Guebara (2009) teve como objetivo analisar a harmonização das normas internacionais de contabilidade no Brasil, bem como discorrer sobre os desafios para o profissional contábil. Guebara (2009) desenvolveu uma pesquisa através de questionários onde os contadores devidamente registrados no estado puderam expressar sua opinião quanto a esses desafios. A autora chegou à conclusão de que para os contadores, os desafios são imensos quanto à adoção das normas internacionais, porém essas novas normas não afetam os profissionais do município, considerando que não existem empresas S.A de grande porte em sua cidade. Contudo, os profissionais demonstraram estar inteirados sobre o assunto, o que é importante para desenvolvimento da profissão.

Shimamoto e Reis (2010) realizaram um estudo objetivando analisar a perspectiva dos profissionais contabilistas em relação as normas internacionais de contabilidade. Shimamoto

e Reis (2010) salientam que as alterações promovidas pela Lei 11.638/2007, dentre as quais pode-se destacar a Convergência para as Normas Contábeis Internacionais, representam um marco na história contábil brasileira. A conclusão do estudo é que as mudanças referentes a alterações do processo de convergência, não estão sendo implantadas. Sendo necessário uma maior adequação da prática contábil, visando atender, de forma completa, as resoluções emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Jesus (2014) desenvolveu uma pesquisa com intuito de demonstrar a importância da contabilidade criativa e ética, bem como a responsabilidade social das empresas. No estudo a autora relaciona o relato financeiro com a ética, investigando a relação entre a contabilidade e a ética no contexto da harmonização contabilística internacional e entre a contabilidade criativa e a orientação ética e de SRE. Jesus (2014) constatou que os contabilistas que apresentam maior grau de desconforto ético perante práticas de fraude e de contabilidade criativa são os que mais consideram que a SER é importante para sobrevivência da empresa a longo prazo. Constatou-se também que as empresas com melhor desempenho financeiro são as que mais investem de forma explícita e implícita em práticas empresariais éticas e socialmente responsáveis.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo terá abordagem qualitativa para seu processo de desenvolvimento, uma vez que dentro do objetivo estabelecido, para medir o nível profissional ético dos contabilistas, torna-se necessário investigar quais as circunstâncias e relacionamentos que podem ser encontradas pelo contador que podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Por isso, dentro deste processo utilizar-se-á a abordagem qualitativa, que, conforme Richardson (2012, p. 79) “[...] a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. ”. Richardson (2012, p. 90) ressalta também que “[...] a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados. ”.

Em relação aos objetivos classificam-se como pesquisa descritiva, segundo Silva e Meneses (2001, p. 21) esta pesquisa “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a

forma de Levantamento. ”. Tendo em vista que as informações serão coletadas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais Gerais (NBC PG100, 200 e 300) visando identificar os fatores que contribuem para a ocorrência dos resultados comparando suas semelhanças e diferenças, esta pesquisa será caracterizada como descritiva.

Quanto aos procedimentos classificam-se como pesquisa Documental, conforme Gil (2002, p. 46) “Nesta categoria estão os documentos conservados em arquivos de órgãos públicos e instituições privadas”.[...] Ainda segundo Gil (2002, p. 46) “Há documentos de segunda mão, que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas etc.” A coleta de dados ocorreu com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais Gerais –NBC PG aprovadas por resolução emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade –CFC e convergidas pelo IFAC, essas informações são caracterizadas como fontes de primeira mão, disponíveis no site do CFC.

Para atingir o objetivo proposto, criou-se um quadro comparativo selecionando os 15 principais itens evidenciados pelas NBC PG’s (100, 200 e 300), tentando identificar suas semelhanças e diferenças. Criou-se uma legenda com símbolos para classificar todas as possibilidades analisando se os itens constam ou não nas normas.

Quadro 2 - Comparativo

nº	ITENS	A que normas se aplicam	NBC PG 100	NBC PG 200	NBC PG 300
1	Integridade				
2	Objetividade				
3	Competência e zelo profissional				
4	Sigilo profissional				
5	Comportamento profissional				
6	Nomeação de profissionais				
7	Conflitos de interesse				
8	Segunda opinião				
9	Remuneração e afins				
10	Divulgação comercial de serviços profissionais				
11	Ofertas e afins				
12	Custódia de ativos de clientes				
13	Ameaças e salvaguardas				
14	Solução de conflitos éticos				
15	Elaboração e comunicação de informações				

Fonte: Adaptado de CFC (2014) com base nas NBC PG’s 100, 200 e 300

Quadro 3- Legenda

◆	somente na NBC PG 100
■	somente na NBC PG 200
●	somente na NBC PG 300
◇	presente na NBC PG 100 e NBC PG 200
□	presente na NBC PG 100 e NBC PG 300
○	presente na NBC PG 200 e NBC PG 300
▲	presente nas 3 normas
N/A	não se aplica

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Para fins da análise a qual se propõe esse trabalho, buscou-se elencar os principais tópicos característicos de uma temática sobre ética profissional e identificar sua abordagem no texto das NBC PG100, NBC PG200 e NBC PG300. Para tanto, foram analisados os 15 principais itens dos três normativos éticos dos contadores. A comparação foi feita com base nos principais itens de cada uma das normas, identificando suas similaridades e dissimilaridades, detalhando a seção em que se encontra cada item com sua respectiva legenda conforme o quadro a seguir:

Quadro 2 - Comparativo

nº	ITENS	A que normas se aplicam	NBC PG 100	NBC PG 200	NBC PG 300
1	Integridade	▲	seção-110	seção-200-210	seção-300-320-340
2	Objetividade	▲	seção-120	todas seções	exceto a seção-330
3	Competência e zelo profissional	▲	seção- 130	seção-210-230-240	seção-320-330
4	Sigilo profissional	◆	seção- 140	N/A	N/A
5	Comportamento profissional	◇	seção- 150	seção-210-250-270	seção-300-350
6	Nomeação de profissionais	■	N/A	seção- 210	N/A
7	Conflitos de interesse	▲	seção- 100	seção- 220	seção-310
8	Segunda opinião	■	N/A	seção- 230	N/A
9	Remuneração e afins	○	N/A	seção- 240	seção-300-320-340
10	Divulgação comercial de serviços profissionais	■	N/A	seção- 250	N/A
11	Ofertas e afins	○	N/A	seção- 260	seção-350
12	Custódia de ativos de clientes	■	N/A	seção- 270	N/A
13	Ameaças e salvaguardas	▲	seção-100	seção- 200	todas seções
14	Solução de conflitos éticos	□	seção-100	N/A	seção-350
15	Elaboração e comunicação de informações	▲	seção- 100-110-140	seção-210-220-230	seção-320

Fonte: Adaptado de CFC (2014) com base nas NBC PG's 100, 200 e 300

Quadro 3- Legenda

◆	somente na NBC PG 100
■	somente na NBC PG 200
●	somente na NBC PG 300
◇	presente na NBC PG 100 e NBC PG 200
□	presente na NBC PG 100 e NBC PG 300
○	presente na NBC PG 200 e NBC PG 300
▲	presente nas 3 normas
N/A	não se aplica

4.1 INTEGRIDADE

O princípio de Integridade é contemplado nas três normas, sendo que na NBC PG 100, o princípio é apresentado na norma trazendo sua definição na seção 100.5 (introdução) e, posteriormente é mencionado na seção 110, onde trata restritamente sobre o princípio de integridade, deixando específica a importância da honestidade na profissão contábil. Quanto a NBC PG 200 e a NBC PG 300, o princípio de integridade é mencionado com um mesmo

texto, abordando sua importância na profissão, similar a abordagem mencionada na NBC PG 100. Contudo, na NBC PG 200, o princípio é redigido com especificidade na seção 210 (nomeação de profissionais), enquanto na NBC PG 300 é redigido com especificidade na seção 320 (elaboração e comunicação de informações) e na seção 340 (interesses financeiros, remuneração e incentivos associados aos relatórios financeiros e tomada de decisão).

4.2 OBJETIVIDADE

O princípio ético de objetividade, assim como o princípio de integridade, é contemplado nas três normas. Enquanto na NBC PG 100 o princípio de objetividade é mencionado na seção 120 (introdução), onde detalha sua importância na profissão, na NBC PG 200 o princípio é redigido com especificidade inúmeras vezes na seção 220 (conflitos de interesse). O princípio é mencionado também nas seções: 240 (honorários e outros tipos de remuneração), 260 (presentes e afins), 270 (custódia de ativos de clientes) e 280 (objetividade em todos os serviços). O princípio de objetividade é o princípio mais mencionado nas três normas, principalmente na NBC PG 200, não sendo mencionado somente na seção 230 (segunda opinião). Quanto a NBC PG 300, objetividade é redigida com especificidade na seção 310 (conflitos de interesses), o texto desta seção trata-se do mesmo texto discorrido na seção de conflitos de interesses na NBC PG 200, exceto pelo restante dos itens da seção 310 que trata de circunstâncias específicas para contadores empregados, enquanto a seção 220 trata especificamente sobre contadores que prestam serviços. O princípio de objetividade também é redigido nas seções 320 (elaboração e comunicação de informações), 340 (interesses financeiros) e 350 (induzimentos).

Ao analisar os princípios de integridade e objetividade nas três normas, é possível notar que na maioria das seções, estes dois princípios são mencionados juntos em frases muito similares. Alves (2014) em sua pesquisa, explica que os princípios de integridade e objetividade caminham lado a lado, pois relacionam-se com o cliente de maneira justa, sincera e livre de conflitos de interesses, levando o profissional da contabilidade a ser íntegros em seu comportamento profissional e mantendo a objetividade em seu julgamento, independente do seu segmento profissional na área contábil.

4.3 COMPETÊNCIA E ZELO PROFISSIONAL

O princípio de competência e zelo profissional também é contemplado nas três normas, primeiramente é mencionado na 130 seção da NBC PG 100, onde é apresentado pela norma com sua definição e importância para a profissão. Posteriormente, na NBC PG 200, é redigido com especificidade na seção 210 (nomeação de profissionais), na seção 230 (segunda opinião) e na seção 240 (honorários e outros tipos de remuneração). A NBC PG 300 discorre sobre o princípio de competência e zelo na seção 320 (elaboração e comunicação de informações) e na seção 330 que assim como a seção 130 da NBC PG 100 que trata especificamente sobre competência e zelo profissional, a seção 330 trata especificamente de atuação com competência suficiente, itens similares um ao outro.

Santos, Alberton e Limongi (2006) em seu estudo, salientam que imposições de ordem legal norteiam a condução do exercício contábil, no que diz respeito a relação entre o profissional e cliente. A relação de confiança entre profissional e cliente está condicionada a muitos fatores observados no dia a dia, tornando zelo uma principal característica desta relação. Considerando que a base da ética é a verdade, e quem se declara como profissional contábil e não zela por sua total competência no exercício profissional de seus clientes, falta com a ética e moral.

4.4 SIGILO PROFISSIONAL

Na NBC PG 100 o princípio de sigilo profissional é mencionado na seção 100 de introdução da norma e na seção 140 especifica sobre sigilo profissional, onde discorre sobre sua definição e relevância para a profissão. Embora esse princípio seja uma característica essencial à profissão contábil, o princípio não é mencionado na NBC PG 200 e na NBC PG 300. Alves (2014) em seu estudo salienta que o contabilista deve lealdade ao cliente, objetivando manter sigilo sobre as informações internas da organização, agindo com zelo, diligência e honestidade em suas relações. Porém, o CEPC estabelece que estes valores se encontram hierarquicamente subordinados a independência, dignidade do profissional e perante a lei, portanto é subtendido que o profissional independente de seu seguimento, adotem o princípio de sigilo como característica profissional.

4.5 COMPORTAMENTO PROFISSIONAL

O princípio de comportamento profissional é o último princípio ético apresentado na NBC PG 100, encerrando as seções da norma na seção 150, que trata especificamente sobre comportamento profissional. Embora as três normas contemplem o princípio de comportamento profissional, na NBC PG 200 o princípio é abordado na seção 210 (nomeação profissional), na seção 250 (divulgação comercial de serviços profissionais) e na seção 270 (custódia de ativos de clientes). Contudo, na NBC PG 300, o termo “comportamento profissional” não é mencionado, entretanto, os termos: comportamento, ações antiéticas, comportamento ilegal, comportamento antiético e ético são mencionados com especificidade na seção 300 (introdução) e na seção 350 (induzimentos).

Jesus (2015) em seu estudo sobre a importância da contabilidade criativa e ética, aborda a questão do comportamento profissional e responsabilidade social das empresas. A autora explica que no que se refere a ética empresarial e individual, a questão ética compreende o comportamento dos indivíduos nas organizações. A autora também salienta que não só o princípio do comportamento profissional, mas os princípios de integridade, objetividade e competência profissional conduzem a decisões éticas dentro das empresas, proporcionando melhor desempenho financeiro.

4.6 NOMEAÇÃO DE PROFISSIONAIS

A única norma que contempla a questão de nomeação de profissionais é a NBC PG 200, onde o assunto é redigido com especificidade na norma. Considerando que a norma discorre sobre contadores externos (que prestam serviços), é compreensível que este assunto seja específico da NBC PG 200, uma vez que a nomeação profissional ocorra quando o contador externo é solicitado a substituir outro contador externo, ou oferecendo um trabalho atualmente executado por outro contador.

4.7 CONFLITOS DE INTERESSE

Embora as três normas contemplem a questão de conflitos de interesses, na NBC PG 100 o assunto é mencionado trazendo sua definição genérica e detalhando suas possibilidades de ocorrência. Entretanto, as NBC PG 200 e 300 discorrem sobre conflitos de interesse para o profissional da contabilidade externo (contadores que prestam serviços) e para profissional da contabilidade interno (contadores empregados) respectivamente, sendo o comportamento profissional consequentemente divergente entre as duas normas. As seções que discorrem

sobre conflitos de interesses nas duas normas iniciam similares descrevendo as possibilidades de ameaças que podem vir ocorrer, posteriormente cada texto segue com seus exemplos específicos de situações, detalhando que conflitos de interesses podem surgir em cada situação.

4.8 SEGUNDA OPINIÃO

Assim como o item referente a nomeação profissional, o item segunda opinião, contempla somente a NBC PG 200, onde o assunto é redigido com especificidade pela norma na seção 230. A norma descreve situações em que o contador externo é solicitado a fornecer uma segunda opinião sobre a aplicação de normas ou princípios contábeis, sendo de auditoria, apresentação de relatórios ou transações específicas em nome de empresa ou entidade que não é cliente.

4.9 REMUNERAÇÃO E AFINS

A questão de remuneração e derivados não é mencionada na NBC PG 100, sendo abordada somente na NBC PG 200 e na NBC PG 300. Na NBC PG 200 o assunto é redigido com especificidade na seção 240 da norma, onde trata da cotação de honorários e outros tipos de remuneração. Enquanto na NBC PG 300 a questão é redigida com especificidade na seção 340 onde trata de interesses financeiros, remuneração e incentivos associados aos relatórios financeiros. Os textos tratados nas normas são um pouco divergentes, considerando que tratam de situações aplicáveis a contadores externos e internos respectivamente.

4.10 DIVULGAÇÃO COMERCIAL DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS

A questão de divulgação comercial de serviços profissionais é contemplada somente na NBC PG 200, onde o assunto é redigido com especificidade. A seção descreve situações em que o contador externo procura novo trabalho por meio de propagandas ou outras formas de *marketing*.

4.11 OFERTAS E AFINS (PRESENTES E INDUZIMENTOS)

A questão sobre ofertas e afins é discorrida somente nas NBC PG 200 e NBC PG 300, onde o assunto é redigido com especificidade em cada norma. Na NBC PG 200 a seção 260 trata sobre presentes e afins, descrevendo situações onde o cliente oferece ofertas, presentes e afins ao contador externo, familiar imediato objetivando segundas intenções. Enquanto na NBC PG 300 o assunto é tratado na seção 350 que trata sobre Induzimentos, onde discorre sobre oferecimento e recebimento de ofertas para influenciar o julgamento no processo de tomada de decisões.

4.12 CUSTÓDIA DE ATIVOS DE CLIENTES

A questão sobre custódia de ativos de clientes é tratada somente na NBC PG 200, onde é redigida com especificidade. Onde explica como o contador externo deve reagir diante de custódia de numerários ou outros ativos de clientes.

4.13 AMEAÇAS E SALVAGUARDAS

A questão de ameaças e salvaguardas é abordada nas três normas, onde são mencionadas as ameaças de todas circunstâncias contidas nas seções e suas respectivas salvaguardas. Embora as três normas contemplem a questão de ameaças e salvaguardas, somente a NBC PG 100 e a NBC PG 200 possuem um tópico específico para este assunto.

4.14 SOLUÇÃO DE CONFLITOS ÉTICOS

A questão de solução de conflitos éticos não é contemplada na NBC PG 200, sendo mencionada somente nas demais normas. Enquanto na NBC PG 300, a questão de solução de conflitos éticos aparece somente na última seção de ofertas e induzimentos, na NBC 100 existe um tópico específico para solução de conflitos éticos, considerando que um dos assuntos principais desta norma é referente a ameaças ao cumprimento dos princípios éticos.

4.15 ELABORAÇÃO E COMUNICAÇÃO DE INFORMAÇÕES

Embora as três normas contemplem a questão de comunicação de informações, somente na NBC PG 300 existe uma seção específica para o assunto, onde explica que os contadores internos estão frequentemente envolvidos na elaboração de informações que

podem ser divulgadas por outras pessoas dentro e fora da organização. Contudo, nas demais normas o assunto é mencionado em variadas seções.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho objetivou analisar quais as similaridades e dissemelhanças encontradas nos três normativos éticos dos contadores: NBC PG 100: aplicação geral aos profissionais de contabilidade, NBC PG 200: contadores que prestam serviços (contadores externos) e NBC PG 300: contadores empregados (contadores internos). Demonstrou-se no trabalho os conceitos acerca de ética e moral, ética profissional e ética no exercício da profissão contábil. Evidenciou-se também a importância do código de ética contábil para o profissional da contabilidade, visto que este código tem como objetivo instruir o contador a alcançar uma atitude de boa conduta.

Ao fazer a comparação entre as NBC PG's, verificou-se que dos 15 itens analisados, 40% estão contemplados nos três normativos éticos dos contadores, sendo eles: o princípio de integridade, o princípio de objetividade, o princípio de competência e zelo profissional, conflitos de interesses, ameaças e salvaguardas, e elaboração e comunicação de informações. Era previsto que a maioria dos princípios éticos estivessem presentes nas três normas, considerando que são essenciais para a profissão contábil, mas ficaram em destaque apenas os itens referentes a conflitos de interesses, ameaças, salvaguardas e comunicação de informações. Enquanto a questão comunicação de informações e identificação de ameaças e salvaguardas são essenciais para desenvolvimento da profissão, a questão de conflitos de interesses, por sua vez, pode ser considerada negativa, mas sua abordagem torna-se inevitável no cotidiano contábil, uma vez que a contabilidade trata diretamente com informações preciosas das empresas. O princípio de comportamento profissional representa 6,6% dos itens analisados, assim como sigilo, é subentendido que o comportamento profissional é essencial para a profissão, porém é contemplado somente nas NBC PG's 100 e 200. Outro item que representa 6,6% dos itens analisados é, a solução de conflitos éticos, que embora os conflitos éticos das três normas devam ser solucionados, o item é contemplado somente nas NBC PG's 100 e 300.

Representando 26,6 % dos itens contemplados nos normativos éticos, presentes somente na NBC PG 200 estão: nomeação profissional, segunda opinião, divulgação de serviços profissionais e custódia de ativos de clientes. Estes itens se aplicam basicamente a funções de auditoria, controladoria ou perícia, então é compreensível que sejam abordados

somente no normativo de contadores externos. Por fim, com relação aos itens presentes somente nas NBC PG's 200 e 300, temos a questão de remuneração (honorários e afins) e ofertas (presentes e induzimentos), que representam 13% dos itens contemplados nas normas. Estes itens, tratam de situações específicas de remuneração e induzimentos para contadores internos e externos respectivamente. Quanto à NBC PG 300, dos 15 itens analisados, não existem itens que sejam abordados exclusivamente na própria norma.

De um modo geral, existe uma grande semelhança na maioria dos conteúdos, alguns itens são diferentes apenas em pequenos detalhes, enquanto outros itens ficam subtendidas mesmo não sendo mencionados de maneira explícita. A exemplo disso, temos o princípio ético de sigilo profissional, que representa 6,66 % de todos itens analisados. Embora sigilo seja uma conduta relevante e essencial para a profissão contábil, este princípio não é mencionado nas NBC PG's 200 e 300. Entretanto, no caso das NBC PG's 200 e 300, existem diferenças relacionadas a cargos e funções no exercício da profissão, a exemplo do contador externo (NBC PG 200) que pode exercer função de auditoria, consultoria e perícia, sendo considerado contador independente da sua denominação. Diferentemente do contador interno (NBC PG 300), que tem sua imagem diretamente vinculada aos cargos que ocupa dentro das organizações, na condição de empregado assalariado.

Através deste estudo, foi possível identificar que embora a profissão contábil ofereça uma ampla gama de atividades, o código de ética se faz presente e é necessário em toda e qualquer área de atuação profissional do contador. As funções e cargos dos contadores podem variar, mas a base de conduta ética é igual para todos. Embora as NBC PG's 100, 200 e 300 não mencionem alguns itens de comportamento ético essenciais para atuação profissional, é de pleno entendimento que o profissional deve aplicá-lo caso sua função exija. Diante desta contestação, é possível entender que talvez não fossem necessários três normativos de recomendação de conduta profissional, considerando que discorrem repetidamente dos mesmos temas, exceto com relação aos itens relativos a contadores internos e externos. O resultado deste estudo pode auxiliar em pesquisas que visam analisar a aplicabilidade da ética na profissão contábil, bem como entender sobre cada item dos normativos éticos dos contadores e sua composição elaborada com base nas partes A, B e C do código de ética do IFAC convertidos nas NBC PG's 100, 200 e 300, num contexto de globalização técnica e comportamental.

REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco José dos Santos. **A adesão do contabilista ao código de ética da sua profissão: um estudo empírico sobre percepções.** 2005. 273 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23012006-103126/pt-br.php>>. Acesso em: 15 jan. 2018

ALVES, F. J. DOS SANTOS et AL.: **Um estudo empírico sobre a importância do Código de Ética Profissional para o Contabilista.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, edição 30 anos de doutorado, p. 58 – 68, jun 2007. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34224/36956>>. Acesso em: 15 jan. 2018

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

CAMARGO, Bruna Faccin. **A ética no exercício da profissão: uma escolha necessária.** 2014. 20 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis -Universidade de Cruz Alta, Cruz Alta, 2014. Disponível em:< file:///C:/Users/Fernando/Downloads/Dialnet-AEticaNoExercicioDaProfissao-4901277.pdf>. Acesso em: 01 dez 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **NBC PG 100:** aplicação geral aos profissionais da Contabilidade. 2014. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG100.pdf>>. Acesso em:06 jul. 2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **NBC PG 200:** Contadores Que Prestam Serviços (Contadores Externos). 2014. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG200.pdf>>. Acesso em:06 jul. 2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **NBC PG 300:** Contadores Empregados (Contadores Internos). 2014. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG300.pdf>>. Acesso em:06 jul. 2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC N° 987/03, de 11 de dezembro de 2003.** Regulamenta a obrigatoriedade do Contrato de prestação de serviços contábeis, e da outra providencias. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res987.htm>> Acesso em: 13 dez 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n° 803/96:** Aprova o código de ética profissional do contador.1996. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc>. Acesso em: 3 jul. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC n° 1.307/10:** Altera dispositivos da Resolução CFC n° 803/96, que aprova o Código de Ética Profissional

do Contabilista.2010. Disponível em: <
http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1307.doc >. Acesso em: 16 jan. 2018

COSTA, Ednardo. **A importância da contabilidade nos dias atuais.**2014. Disponível em:
 <<http://www.contabeis.com.br/noticias/19878/a-importancia-da-contabilidade-nos-dias-atuais/>>. Acesso em: 16 dez. 2017.

FORTES, José Carlos. **Manual do Contabilista:** uma abordagem teórico-prática da profissão contábil. São Paulo: Saraiva, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIROTTTO, Maristela. Representante brasileiro na Ifac apresenta trabalho na Plenária do CFC. **CFC.** Brasília. 2017. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/representante-brasileiro-na-ifac-apresenta-trabalho-na-plenaria-do-cfc/>>. Acesso em: 22 nov 2017

GUEBARA, Celiane Pascoal. **Harmonização Das Normas Internacionais De Contabilidade No Brasil:** Desafios Para O Profissional Contábil. 2009. 85 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, Juina, 2009. Disponível em:<
http://biblioteca.ajes.edu.br/arquivos/monografia_20110801194739.pdf>. Acesso em: 5 set 2017

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON. **Novas NBCs trazem normas convergidas ao Código de Ética da IFAC.** 2014. Disponível em:<
<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=1766>>. Acesso em: 21 out 2017

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Sobre o IFAC.** 2017. Disponível em: <<https://www.ifac.org/about-ifac>>. Acesso em: 16 dez 2017

JESUS, Tânia Alves de. **Contabilidade criativa, ética e responsabilidade social das empresas.** 2014. 371 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Lusíada de Lisboa, Lisboa, 2014. Disponível em: <
http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/1448/1/dg_tania_jesus_tese.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2018

LIMA, Alex O. R. de. Conflitos de interesse na profissão contábil. **Portal da Classe Contabil,** Fortaleza, 2003. Disponível em:
 <<https://www.classecontabil.com.br/artigos/conflitos-de-interesse-na-profissao-contabil>>. Acesso em: 18 dez. 2017.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.

MADEIRA, Rodrigo; RAMOS, Welington. **A importância da contabilidade para a empresa.** 2012., São Paulo. 2012. Disponível em:
 <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/a-importancia-da-contabilidade-para-a-empresa/66328/>> Acesso em: 16 set 2017

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias et al. **Perícia Contábil: Uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional.** São Paulo: Atlas, 1988.

PORTAL DO INVESTIDOR. **Informações para o investidor.** Disponível em: <http://www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/Menu_Investidor/funcionamento_mercado/informacoes_investidor.html>. Acesso em: 26 set. 2017.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SÁ, Antônio Lopes de. **Ética Profissional.** São Paulo: Atlas, 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2010.

SAGE GESTÃO CONTÁBIL, **Marketing: como divulgar o meu escritório de contabilidade?** São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://blog.sage.com.br/como-divulgar-o-meu-escritorio-de-contabilidade/>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

SANTOS, Ivan A. K; ALBERTON, Luiz; LIMONGI, Bernadete. **Publicidade na ética profissional: uma comparação do CEPC com os códigos de ética da IFAC, OAB e CFM.** Revista Catarinense da Ciência Contábil – UFSC, Florianópolis, p. 65 -79, jul 2006. Disponível em: < <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1163/1106> >. Acesso em: 17 jan. 2018

SHIMAMOTO, Leila Sayuri; REIS, Luciano Gomes dos. **Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: uma análise sob a perspectiva dos profissionais contabilistas.** **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 1, n. 1, p.90-105, 21 maio 2010. Disponível em:< <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/9403/8153>>. Acesso em: 18 dez 2017

SILVA, Edna Lucia da; MENESES, Eстера Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação.** 3. ed. Florianópolis: Ufsc, 2001

ZANLUCA, Júlio César. **Fixação de Honorários Contábeis.** São Paulo. 2017. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/honorarioscontabeis.htm>>. Acesso em: 18 dez. 2017.