

**DENÚNCIA E SIGILO PROFISSIONAL: A TENDÊNCIA DOS ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFRGS EM RELATAR CASOS DE IRREGULARIDADES PRATICADOS POR CLIENTES, EMPREGADORES OU COLEGAS DE PROFISSÃO.<sup>1</sup>**

**DELATION AND MAINTAIN SECRETARY: THE TRENDS OF STUDENTS OF ACCOUNTING SCIENCES OF UFRGS TO REPORT CASES OF IRREGULARITIES PRACTICED BY CUSTOMERS, EMPLOYERS OR PROFESSIONAL COLLEAGUES.**

**Tamires de Andrade Cordeiro<sup>2</sup>  
Ana Tércia Lopes Rodrigues<sup>3</sup>**

**RESUMO**

A NOCLAR, sigla em inglês para Resposta ao Descumprimento de Leis e Regulamentos, que entrou em vigor em vários países em 2017, busca incentivar os profissionais de contabilidade a atuarem no combate de prática de atos fraudulentos, tornando obrigatória a denúncia aos órgãos competentes em casos de irregularidades. O objetivo principal deste artigo é avaliar a tendência dos estudantes de contabilidade, do quinto ao oitavo semestres da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, de realizar denúncia de irregularidade praticados por clientes, empregadores ou colegas de profissão. O método adotado teve a natureza dos dados quantitativa. Com relação ao propósito a pesquisa foi descritiva e quanto a estratégia foi um levantamento, no qual se obteve um retorno de cento e vinte e um alunos. Observa-se, através da análise, que os estudantes estão dispostos a realizar denúncia de irregularidade aos administradores da empresa, principalmente quando possuem vínculo empregatício, apresentando um percentual de 85,1% dos respondentes. Como prestadores de serviço, o percentual dos estudantes disposto a denunciar para administração da empresa reduz para 81,0%. Nas relações de vínculo empregatício, apenas 61,2% está disposto a denunciar situações de irregularidade aos órgãos competentes. Como prestadores de serviço, o percentual dos estudantes disposto a denunciar aos órgãos responsáveis é de 64,5%. Segundo os dados avaliados, dois motivos impactam para redução dos denunciante em reportar aos órgãos responsáveis: o impacto negativo que a denúncia poderá acarretar na sua carreira profissional e o fato de desconhecerem o órgão responsável e o processo para realização da denúncia.

**Palavras-chave:** NOCLAR, sigilo profissional, denúncia.

**ABSTRACT**

NOCLAR, which came into force in several countries in 2017, seeks to encourage accounting

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2018, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Bacharela em Administração de Empresas e bacharelado (a) em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: tamires.acordeiro@gmail.com.

<sup>3</sup> 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. (ana.tercia@ufrgs.br).

professionals to act in the fight against fraudulent acts, making mandatory reporting to the competent bodies in cases of irregularities. The main objective of this article is to evaluate the tendency of accounting students, from the fifth to the eighth semester of the Federal University of Rio Grande do Sul, to report irregularities practiced by clients, employers or professional colleagues. The method adopted had the nature of the quantitative data. Regarding the purpose the research was descriptive and the strategy was a survey, in which a return of one hundred and twenty one students was obtained. It can be seen from the analysis that students are prepared to report irregularities to the company's administrators, especially when they have an employment relationship, presenting a percentage of 85.1% of the respondents. As service providers, the percentage of students willing to report for administration of the company reduces to 81.0%. In relation to employment, only 61.2% are willing to report irregularities to the competent bodies. As service providers, the percentage of students willing to report to the responsible bodies is 64.5%. According to the data evaluated, two reasons impact on the reduction of whistleblowers to report to the responsible bodies: the negative impact that the complaint may have on their professional career and the fact that they are unaware of the responsible body and the process for reporting.

**Palavras-chave:** Noclar, professional secrecy, complaint.

## 1. INTRODUÇÃO

Escândalos de corrupção, lavagem de dinheiro, ocultação de bens e enriquecimento ilícito são expostos continuamente através da mídia nacional e internacional. O foco das notícias são, normalmente, situações de grande impacto financeiro aos cofres das instituições. No entanto, a corrupção trata-se de um fenômeno de vasta amplitude, que contempla, trapaçás, ganhos ilícitos, dentre outros tantos crimes. A corrupção, de acordo com Silva (1995), é uma interação entre indivíduos ou grupos que, buscando algum ganho ilícito, corrompem ou são corrompidos. Os atos ilegais não se limitam às relações com o poder público. Eles podem se dar nos mais variados campos das relações sociais, inferindo-se a existência de um vício social, político, e institucional, contaminador das relações humanas, conforme expõe Braun (2014). Segundo a autora, a conduta corrupta está intimamente ligada à natureza do homem, e pode ser percebida desde os primórdios da vida humana.

A contabilidade tem, como prerrogativa básica, que todos os controles e métodos utilizados pelos profissionais atenderão às normativas legais e éticas da profissão, fatores que colaboram com o combate à corrupção (tanto no setor público como no setor privado). Todavia, há diversos impeditivos e inibidores de soluções para inserção dos profissionais da área contábil como agentes ativos no combate de condutas fraudulentas. Como exemplos, há dificuldade dos profissionais em delimitar o conceito de fraude, considerações a respeito das questões éticas de divulgação de informações e nomes (tanto de indivíduos como de organizações) associados a estes tipos de casos (SILVA *et al.*, 2012). Outro fator é a estrutura da profissão contábil que não contempla dispositivos que garantam segurança e integridade (física e moral) ao denunciante de fatos de irregularidade.

Contribuindo com as atribuições da contabilidade, neste cenário adverso, no ano de 2017, entrou em vigor (em diversos países), a norma NOCLAR – *Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations* (Resposta ao Descumprimento de Leis e Regulamentos), do *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA). Conforme o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2016), o objetivo do regulamento é trazer medidas que auxiliem o profissional da Contabilidade no tratamento de casos de

inconformidades ou irregularidades, concedendo-lhe o direito de reportar a situação encontrada aos órgãos competentes, quando necessário.

A necessidade de uma normativa que fortalecesse o profissional contábil para denúncia de casos de irregularidades fez-se necessária em função da perspectiva passada, em que o contador tinha o dever de manter o sigilo profissional, e não reportar situações que digam respeito às operações de seus clientes e empregadores, conforme afirma Cathy (2017). O debate a respeito da necessidade de mudança no código de ética da profissão entrou em pauta após os anos 2000, momento em que várias fraudes financeiras como, por exemplo, Madof, Tyco, Worldcom e Healthsouth, tornaram-se notícia, complementa a autora.

A regulamentação é oriunda de uma pesquisa realizada com mais de 100 países, nos últimos seis anos. De acordo com Cathy (2017), nos primeiros anos, entre 2010 e 2012, o IESBA manteve a discussão no âmbito interno para, em seguida, levar à público suas conclusões. Em 2013, os avaliadores trouxeram à tona dúvidas em relação ao escopo dos requisitos, operacionalidade da normativa, possíveis imprevistos no processo, e suas consequências. No ano seguinte, o debate evoluiu para o âmbito mundial, através da formação de três mesas de debate. Em 2015, foi lançada uma proposta do documento com as responsabilidades do contador, quando se depararem com uma irregularidade, formando a NOCLAR e orientações de como proceder. Em 2016, o IESBA recebe 77 correspondências com comentários sobre a proposta encaminhada no ano anterior. Em posse das contribuições, o IESBA se reuniu com membros da comunidade reguladora, políticos, normatizadores, grupos de investidores, e elaborou o padrão a ser seguido.

Muitas classes profissionais buscam fortalecer suas práticas, no intuito de enfraquecer os sistemas que promovem à ilicitude, e a coibir atos fraudulentos. Por isso, a NOCLAR representa um avanço, pois, no passado, o contador era proibido de reportar irregularidades, segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON (2017). A norma determina que o profissional reporte situações de corrupção, lavagem de dinheiro, e violação de leis e regulamentos ambientais. Por isso, o objetivo deste trabalho é avaliar a tendência dos estudantes de contabilidade, do quinto ao oitavo semestres da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), de realizar denúncia de irregularidade praticados por clientes, empregadores ou colegas de profissão.

A recente elaboração do regramento, justifica avaliar a tendência de estudantes dos últimos semestres (quinto ao oitavo) do curso de Ciências Contábeis em reportar situações de irregularidades, bem como suas motivações e suas percepções sobre o sigilo profissional. Kraemer (2001) afirma que o futuro de uma profissão se constrói desde o ingresso na universidade. Logo, para avaliar o impacto da normativa, que ainda está em debate no Brasil e não foi implantada, é imprescindível questionar os universitários em relação ao conteúdo abordado, ressaltando prerrogativas legais que já responsabilizam o profissional. Como exemplos, há o Código de Ética da Profissão Contábil, e a Lei nº 12.683/2012 – Lei de Prevenção à Lavagem de dinheiro (2012), que responsabiliza os profissionais que não comunicarem às autoridades competentes sobre atividades suspeitas praticadas pelos seus clientes. Nas Normas Brasileiras De Contabilidade Interpretação Técnica (NBC T 11 – IT – 03 FRAUDE E ERRO), está definida a responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade.

Desta forma, a questão que aponta o problema de pesquisa deste estudo é: Qual a tendência dos estudantes de contabilidade, do quinto ao oitavo semestres, da UFRGS, de realizar uma denúncia de irregularidade praticadas por clientes, empregadores ou colegas de profissão?

Segundo o IBRACON (2017), as diretrizes trazidas pela normativa promovem a profissão contábil à uma posição relevante na construção de instituições mais sólidas, justas e éticas, pois carrega, como regramento máximo, que inconformidades deverão ser sempre comunicadas. A norma deve ser percebida como uma ferramenta que o profissional deverá utilizar em casos de irregularidades.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Fundamentando este artigo, apresentam-se autores e instituições como referências relevantes ao assunto tratado. Abordando os tópicos relacionados ao estudo, conceitua-se ética, e como ela se relaciona com a profissão contábil. Em seguida, apresenta-se a NOCLAR e suas funções, como apoio a esta classe profissional em casos de irregularidades. Por fim, os conceitos de Governança Corporativa, nas regulamentações dos órgãos competentes, e na legislação em vigor no Brasil.

### 2.1 ÉTICA PROFISSIONAL E ATUAÇÃO PROFISSIONAL CONTÁBIL

A ética é a ciência do comportamento humano, e como tal, tem o agir moral humano como foco de estudo, segundo Vásquez (1989). Também pode ser considerada, no âmbito da prática profissional, o conjunto de princípios morais que regem determinado ofício, e que deve ser respeitado pelos integrantes deste grupo profissional (CIPRO NETO, 2009, p. 258).

Ética profissional, segundo Oliveira e Naves (2010), compreende o conjunto de normas de conduta que deverão ser utilizadas no exercício de qualquer profissão. Sua aplicação é bastante relevante, uma vez que cada profissional tem responsabilidades, individuais e sociais, que envolvem as pessoas que delas se beneficiam, complementam os autores.

O código de ética do contador entrou em vigor no Brasil, após vinte anos de estudo e amadurecimento, por meio da Resolução CFC nº 290/70, e a sua segunda versão atualizada em 1996, por meio da Resolução CFC nº 803/96, segundo Fonseca (2017). Em novembro de 2017, foi disponibilizada para audiência pública uma nova minuta do Código de Ética Profissional do Contador (CEPC), com texto em acordo com os padrões internacionais de ética para profissão contábil, conforme o IBRACON (2017).

Segundo IBRACON (2016), a coordenação das emissões de normas éticas para profissão contábil é de responsabilidade do órgão internacional, denominado IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*). Em junho de 2019, o órgão implantará o novo Código Internacional de Ética para profissionais da Contabilidade, resultado de uma ampla e extensa pesquisa com as partes interessadas, conforme FENACON (2018).

O Código de Ética Internacional para Contadores Profissionais tem por objetivo definir os princípios fundamentais de ética, refletindo o reconhecimento da profissão e da sua responsabilidade social, prezando pelas práticas íntegras, objetivas, com competência profissional, e o devido cuidado e confidencialidade, afirma IESBA (2017). O código de ética do profissional contábil visa conduzir o exercício profissional e os assuntos relacionados à profissão e à classe, complementa o CRCRS (2011). Para Lisboa (2006), o código de ética profissional do contador vai além dos deveres, direitos, sanções, e limites, pois é reconhecido como o guia principal, e norteador, que direciona e orienta as condutas consideradas corretas.

De acordo com Fonseca (2017), nos incisos II ao VI do artigo 2º do Código de Ética do Profissional Contábil, fica clara a imposição de zelo na condução de suas atividades, pois seu acesso às informações estratégicas e vitais podem, se manipuladas ou divulgadas com

imperícia, acarretar prejuízos e outras consequências legais. Para Fortes (2005), uma das principais diretrizes a serem observadas pelos profissionais na prática contábil é o sigilo das informações, pois isso limita o profissional de expor informações que só tem acesso em função da execução de suas atividades.

A prática contábil, atendendo às diretrizes éticas da profissão, segundo Oliveira *et al.* (2011), necessita da consciência do profissional a respeito da manutenção do atendimento de empresas que solicitam operações fora dos padrões contábeis, pois sua reputação profissional estará em jogo frente a processos fiscalizatórios, e poderá comprometer sua atuação mediante sanções impostas pela lei. Segundo Norma NBC TA – de auditoria independente 240 (R1), as informações contábeis fraudulentas podem decorrer de manipulação, falsificação, alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações contábeis, mentira ou omissão intencional nas demonstrações contábeis de eventos, operações, ou outras informações significativas, aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos a valores, classificação, forma de apresentação ou divulgação.

## 2.2 NOCLAR E COMBATE A CORRUPÇÃO

A NOCLAR (*Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations*), segundo IESBA (2017), visa nortear os profissionais da área contábil sobre como agir frente a situações de irregularidades e atos de não conformidade, encontradas a partir das práticas contábeis, em favor do interesse público. Este ato normativo orienta contadores e auditores contábeis, levando em consideração questões éticas da profissão, porém não informando como estes devem proceder para identificar estas irregularidades.

Os atos de não conformidade, definidas na normativa NOCLAR, segundo SAICA (2017), compreendem qualquer ato de omissão ou comissão, intencional ou não intencional, cometida por um cliente ou empregador do contador profissional, ou por aquele responsável pela governança, pela administração, ou por outros indivíduos trabalhando para um cliente ou organização empregadora (ou sob a direção destes), que é contrário às leis ou regulamentos vigentes.

No Brasil, a regulamentação da profissão de contador e das práticas contábeis é de responsabilidade do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), conforme o Decreto-Lei nº 9.295/46, de 27 de maio de 1946. Além destes, foi criado também, no âmbito do Ministério da Fazenda, através da Lei 9.613, de 3 de março de 1998, alterada pela Lei n.º 12.683/2012, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), que tem por finalidade fiscalizar, disciplinar, examinar atividades suspeitas, quando tais possuem características de ocultação de bens ou “lavagem de dinheiro”.

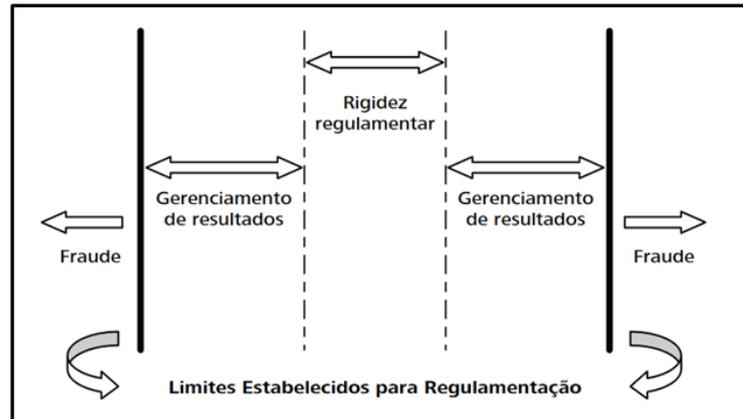
Segundo Oliveira e Naves (2010), omissão de movimentações, registro de transações sem comprovação ou prática contábil indevida compõem o *hall* das fraudes contábeis. Na NBC T11-IT3 encontra-se outras exemplificações do ato, tais como, alteração de registros, manipulação ou falsificação de documentos, apropriação indevida, interrupção ou omissão de transações de registros contábeis, falta de comprovação de registros, ou aplicação inadequada de práticas contábeis.

A fraude também pode ser subclassificada em gerencial ou contábil. A fraude gerencial é aquela em que, quem a utiliza, busca vantagem para si (colaborador ou grupo de colaboradores), utilizando-se da função e da política de acesso às informações, trazendo prejuízos à organização e a seus investidores. Já fraude contábil é aquela em que a empresa

obtem vantagem, demonstrando situação financeira diferente do real (MURICA; BORBA, 2005)

Atos ilícitos podem ser cometidos, segundo Silva et al. (2012), pela dificuldade em interpretar a tênue linha que limita a fraude de atos lícitos, como o gerenciamento de resultados. Este último compreende-se por práticas contábeis em que resultados são manipulados formalmente, dentro dos princípios aceitos (MURCIA; BORBA, 2005), conforme demonstrado na figura 1, abaixo:

**Figura 1: Limite entre Gerenciamento de resultados e Fraude Contábil**



Fonte: Zendersky (2005, p. 31)

Para Silva (2012), as empresas que costumam utilizar-se de gerenciamento de resultados tendem a burlar normas, pelas mesmas motivações que possuíam ao aplicar práticas lícitas. Como exemplo de fraude mais típico no Brasil, segundo Trevisan (2002, *apud* Silva 2012), existe o enxugamento de lucros nas demonstrações contábeis societárias. As organizações o realizam com o propósito de reduzirem o pagamento de imposto de renda, apresentando sempre margens de lucro mais conservadoras, levando à oneração dos cofres públicos. No entanto, conforme afirma Fonseca (2017), muitos contadores desconhecem as responsabilidades civis de sua atuação, tanto na prática de atos ilícitos quanto em casos de imperícia, negligência, imprudência e erros. Lima (2018) traz à luz, dentro desse contexto nacional, a contabilidade como forma de prevenir tais irregularidades, através de registro, rastreabilidade, e análises contábeis.

O Código de Ética Profissional (2011) traz alguns argumentos que vão ao encontro da NOCLAR, quanto a possibilidade de denúncia, mas se contradiz em alguns pontos. O inciso II do Art. 2º, por exemplo, exige a guarda de sigilo sobre informações do cliente ou empregador, permitindo a quebra do mesmo apenas quando solicitado pelas autoridades competentes (como os Conselhos Regionais de Contabilidade). No entanto, o inciso XVI do Art. 3º, não permite que o contador emita referências sobre o cliente ou empregador com relação ao seu trabalho, tendo em vista a quebra de sigilo profissional. O código só permite a divulgação quando autorizado pelos envolvidos. Observa-se também outro ponto de concordância no Art. 9º, Caput, que considera, dentre outros princípios, os de apreço e de solidariedade com relação aos colegas de profissão, porém ressaltando, no Parágrafo Único, que estes não podem induzir ou justificar a participação ou concordância com atos ilícitos, considerando as normas legais da profissão. Este mesmo código também impõe sanções e punições a serem aplicadas aos profissionais que transgredirem seus preceitos, dando aos Conselhos Regionais de Contabilidade o poder de Tribunal de Ética e Disciplina.

Na norma NBC TA – de auditoria independente 240 (R1), item 43, fica clara a responsabilidade do profissional, constatando a existência de fraude, de determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeita a um terceiro fora da entidade. Ainda que o dever profissional do auditor seja de manter a confidencialidade da informação do cliente, as responsabilidades legais do auditor podem sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas situações. Segundo indicações do item A66, da norma NBC TA – de auditoria independente 240 (R1), o auditor pode requerer assessoria jurídica para lhe auxiliar na definição do curso da ação de acordo com a situação averiguada, considerando o interesse público na fraude identificada.

Dentro deste contexto, o profissional contábil permanece em um ambiente ambíguo, onde há legislações e padrões éticos controversos (OLIVEIRA E RODRIGUES, 2013). O contador, segundo Lima (2018), deve ter consciência de que sua profissão o torna um elo entre a sociedade e a organização, sendo sua responsabilidade transmitir casos de inconformidade que possam atingir as partes interessadas.

## 2.3 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Governança corporativa, de acordo com IBGC (2015), estabelece a forma como sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e demais partes interessadas se relacionam, e delimita as práticas de gestão, monitoramento e incentivo a estas práticas. Para CVM (2002), é o conjunto de práticas cujo objetivo é otimizar o desempenho da organização protegendo as partes interessadas.

A governança corporativa, segundo Silveira (2002), é uma área de pesquisa abrangente, bastante debatida recentemente, dadas as necessidades de gerenciamento das organizações, atualmente. Conceituando-a, conforme Monks e Minov (2001), a governança corporativa “[...] é a relação entre vários participantes na determinação da direção e performance das corporações”. Os autores ainda destacam três classificações principais de participantes da governança, considerados pelos mesmos como primários: o conselho de administração, os acionistas, e os administradores.

A Governança Corporativa surgiu como um sistema alternativo de gestão na Europa. Seu objetivo era de proporcionar segurança aos fornecedores de capital a partir da redução dos riscos das relações e transações realizadas pela companhia, explicam Pereira e Vilaschi (2006). No Brasil, o tema surgiu na década de 90 a partir da grande movimentação de privatizações estabelecidas pelos governos da época, acrescentam os autores.

Os casos de fraudes contábeis de grandes empresas americanas como Enron, HealthSouth, Tyco e Worldcom ampliaram os debates a respeito da importância da Governança Corporativa e estimularam a criação da Sarbanes-Oxley Act, lei promulgada em 2002, cujo objetivo era estabelecer boas práticas de governança corporativa, visando resgatar a credibilidade no mercado norte-americano, devolvendo a confiança na veracidade das informações prestadas pelas empresas. (AGRAWAL; CHADHA, 2004; VIEIRA; MENDES, 2006).

Atualmente, o Brasil conta com o IBCG (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa), uma fundação sem fins lucrativos, constituída para promover a governança corporativa no país, estimulando discussões sobre o tema e o desenvolvimento de boas práticas. Um dos instrumentos utilizados por esta instituição, para a divulgação de boas práticas, é o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. Conforme este, a governança

corporativa é um sistema, através do qual as organizações são geridas e monitoradas pelas partes interessadas, tanto internos (como diretoria e conselhos administrativos) quanto externos (como órgãos fiscalizadores). Este sistema tem por finalidade inserir estas boas práticas nas organizações, de forma objetiva, colaborando com a otimização de longo prazo, e contribuindo para a qualidade da gestão (IBCG, 2018).

## 2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

A oficialização e implantação da NOCLAR é um processo recente. Por isso, foram localizados apenas dois estudos diretamente relacionados ao tema. No entanto, para estudar a aplicabilidade da norma é importante avaliar a posição do contador frente aos dilemas éticos encontrados na sua atuação profissional. Logo, outros estudos, além daqueles que abordaram especificamente a NOCLAR, também foram abordados.

Oliveira e Neves (2010) apresentaram em suas pesquisas uma abordagem sobre a ética em relação ao profissional contábil; a fraude contábil com seus impactos sociais e consequências econômicas para a sociedade; a legislação em relação ao tema; métodos utilizados pelos fraudadores; e o que tem sido feito para evitar tais fraudes, além de acontecimentos reais que exemplificam a ocorrência delas nas empresas. Através de pesquisa bibliográfica, as autoras identificaram que, apesar dos esforços dos órgãos reguladores, as fraudes ocorrem continuamente principalmente em função da impunidade, que promove a continuidade dos atos.

Ayres et al. (2017) avaliaram o estágio de desenvolvimento de estudos acadêmicos acerca da possibilidade de denúncia como mecanismo de combate à fraude e à corrupção por profissionais de contabilidade no contexto da LAC (Lei Anticorrupção) e NOCLAR (*Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations*). Para execução do estudo, os autores definiram dois termos para pesquisa, “denunciante” e “contador”, e utilizaram o banco de coleta disponibilizado pelo Portal Capes e SPELL. Os resultados alcançados pelos autores indicam os trabalhos nacionais a respeito do tema são incipientes, diferente do âmbito internacional, que há quase 30 anos discutem o assunto. As conclusões apontam as oportunidades de discussões necessárias ao desenvolvimento teórico e prático do assunto quanto à possibilidade de denúncia por profissionais de contabilidade, tais como a abrangência do conceito de sigilo e de confidencialidade.

Lima (2018), avaliou os impactos da adoção da NOCLAR no Brasil, na profissão contábil. O autor concluiu, através da análise da NOCLAR e a Legislação Brasileira, que existem pontos divergentes que precisam ser alinhados, com o intuito de não prejudicar as ações tomadas pelo profissional contábil ao comunicar um caso de *non-compliance*. Ressaltam ainda, que a função social do contador, ao agir a favor do interesse público, é destacada ao trabalhar de acordo com o que estabelece a NOCLAR, evitando assim, que infrações legais sejam cometidas, e assegurando um comportamento salutar.

## 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo é classificado como descritivo com relação ao seu propósito, uma vez que busca identificar a tendência dos estudantes de ciências contábeis da UFRGS, a partir do quinto semestre de curso, em denunciar situações que estejam em desacordo com as normas ou legislação aplicadas à profissão. Conforme Cooper e Schindler (2016), nesta classificação de

pesquisa, o pesquisador possui flexibilidade para analisar os dados coletados, além da contribuição que a abordagem dá às análises e apresentações gráficas. Já com relação aos dados coletados, a pesquisa é classificada como quantitativa.

Como procedimento de coleta de dados utilizou-se a pesquisa de levantamento (*survey*), buscando conhecer o comportamento dos sujeitos entrevistados. (GIL, 1999). A pesquisa foi realizada, entre os dias 22 e 31 de outubro de 2018, na cidade de Porto Alegre (RS). A população foi definida de acordo com informações disponibilizadas no ordenamento da universidade, disponível no portal de alunos da UFRGS. Na consulta, identificou-se um total de 261 discentes matriculados do quinto ao oitavo semestres do curso de Ciências Contábeis. A pesquisa contou com 165 respondentes, sendo 121 pertencentes a amostra válida, atingindo um percentual de 46,4% da população total, destacando percentuais mais elevados de respondentes entre o sétimo e oitavo semestre.

Antes de ser aplicado, o questionário foi analisado, como pré-teste, por dois discentes e uma professora Mestre em Administração, com experiência de ensino e pesquisa em Ciências Contábeis e contabilista. Os participantes da análise compreenderam as questões propostas e validaram o sistema de pesquisa.

O questionário foi aplicado, primeiramente, por meio digital, através da ferramenta *Google Forms* (plataforma online para composição de questionários e análises de dados). O link de acesso ao questionário foi enviado aos alunos através do grupo de aplicativo de mensagens (*WhatsApp*), utilizado para comunicação entre os alunos do curso. Em seguida, o mesmo link foi encaminhado, através de e-mail da secretaria do curso, para o *mailing* de alunos matriculados. Não havendo número considerável de respostas, dada a população, o questionário foi aplicado presencialmente, em sala de aula. As turmas selecionadas para aplicação do questionário foram disponibilizadas pela secretaria do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. Na aplicação presencial foi verificado se os respondentes já não haviam preenchido o questionário de forma online, o que impediu respostas em duplicidade.

Para elaboração do questionário foram utilizadas questões de escalas: categórica simples, múltipla escolha (de resposta única e de respostas múltiplas), e numérica. Para as perguntas de opinião, utilizou-se uma adaptação da escala Likert, onde as respostas foram dadas de acordo com as seguintes categorias: concordo totalmente, concordo, indiferente (ou neutro), discordo, discordo totalmente. As escalas de classificação utilizadas foram balanceadas, já que não há tendência probabilística previamente estabelecida de respostas para utilizar-se a forma não balanceada (COOPER; SCHINDLER, 2016).

A pesquisa utilizou perguntas para definição da amostra, aplicando filtros na questão quatro, objetivando identificar se os respondentes se enquadravam na amostra que se desejava avaliar: alunos de quinto ao oitavo semestres do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. O questionário ainda contou com 11 questões fechadas, elaboradas a partir da revisão de literatura, considerando: o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, desenvolvido pelo IBGC (2015), e adaptado dos estudos de Martins e Bencke (2018), ética geral e profissional em contabilidade: um estudo sobre a postura de discentes e profissionais em contabilidade, e Freitas, Diehl e Macagnan (2011), a percepção sobre ética de estudantes de curso de graduação em Ciências Contábeis.

As questões foram divididas em quatro blocos, consubstanciado às dimensões de análise e aos objetivos proposto do presente artigo: perfil dos discentes; conceitos de ética; situações de denúncia; identificação de conceitos abrangidos no Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa. Para descrição da amostra, a pesquisa contou com cinco questões,

apresentando: gênero, faixa etária, conhecimento teórico em ética profissional, nível semestral do curso, e tempo de experiência profissional na área.

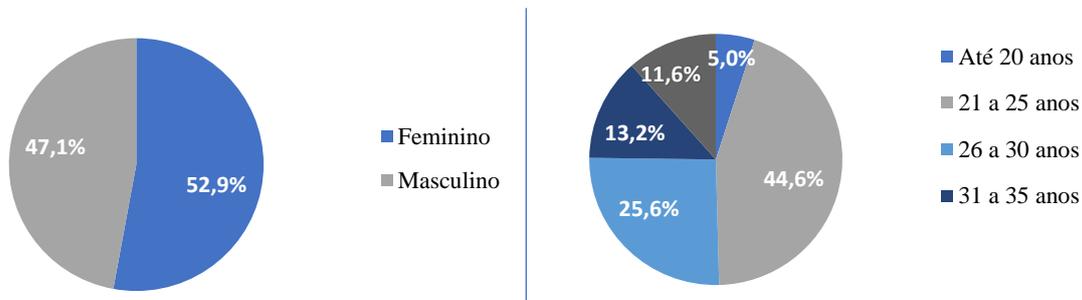
#### 4. ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção tem por objetivo analisar as respostas obtidas através de questionário, além de apresentar sua relação com o referencial teórico e com as hipóteses apresentadas inicialmente.

##### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Com relação ao gênero, 52,9% das respostas válidas são do gênero feminino, e 47,1% do masculino. Com relação à faixa etária, obteve-se grande maioria de respondentes na faixa de 21 a 26 anos, totalizando 44,6% dos respondentes, conforme Gráfico 1:

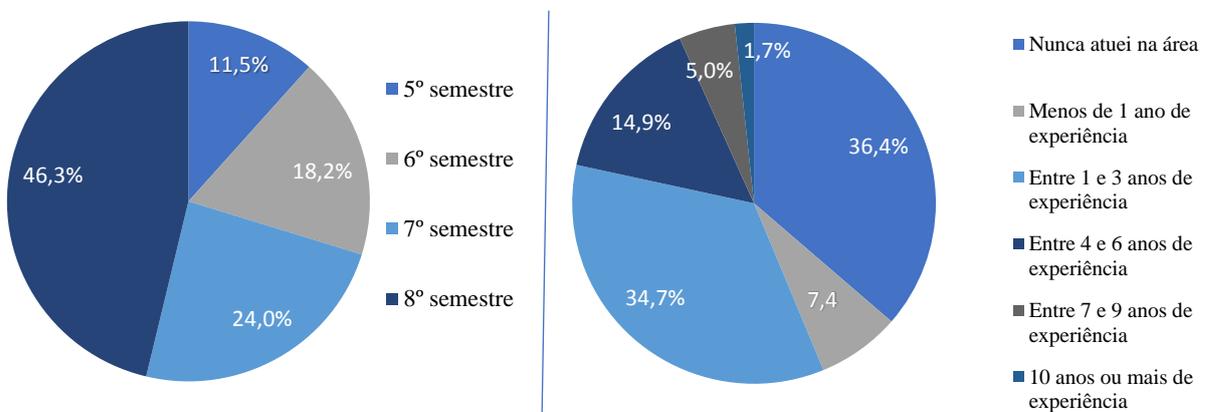
**Gráfico 1: Gênero e faixa etária**



Fonte: dados da pesquisa (2018)

Com relação à distribuição de amostra nos semestres de curso, obteve-se maior representatividade dos 7º e 8º semestres, totalizando 70,3% da amostra total. Com relação ao tempo de experiência profissional na área contábil, o número mais significativo nunca atuou, representando 36,4%, conforme Gráfico 2:

**Gráfico 2: Níveis semestrais e tempo de atuação profissional**



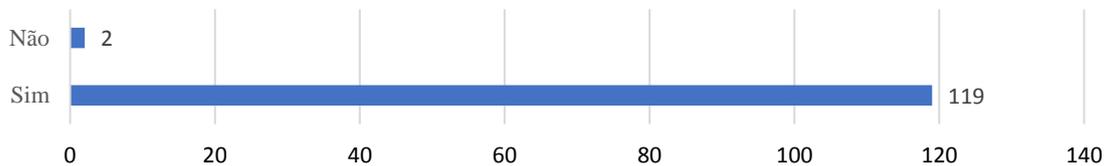
Fonte: dados da pesquisa (2018)

Essa distribuição apresenta um número significativo de discentes que, mesmo estando nos últimos níveis de curso, possuem pouca ou nenhuma experiência. Isto pode impactar suas compreensões de ética profissional, além de justificar a falta de conhecimento dos mecanismos de denúncia para casos de irregularidades contábeis.

#### 4.2 CONHECIMENTO TEÓRICO DE ÉTICA

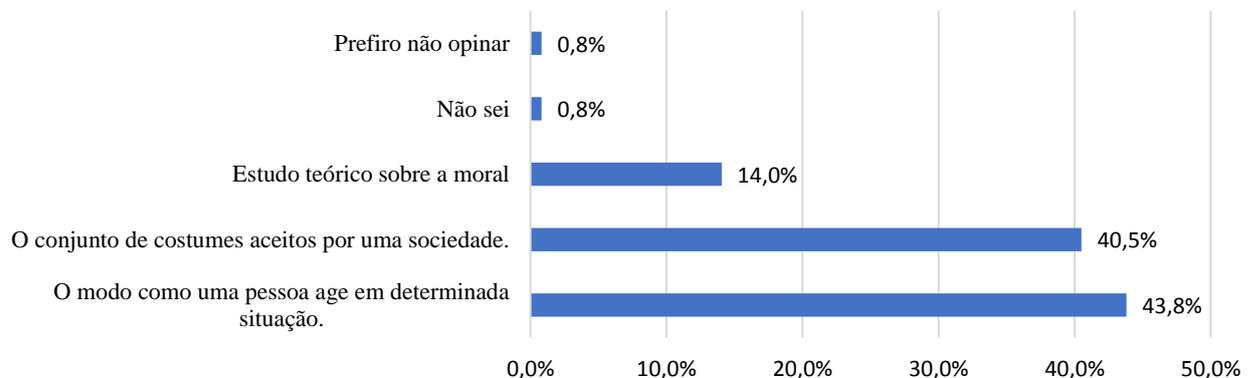
Quanto ao conhecimento teórico de ética, 98,3% afirmaram já a terem concluído a disciplina de ética, conforme o Gráfico 3. No entanto, quando questionados sobre o conceito de ética, apenas, 14,0% indicaram o conceito correto, estudo teórico sobre a moral conforme Gráfico 4. Conforme Vasquez (1989), ética não pode ser reduzida a um conjunto de normas e prescrições, mas tem por finalidade explicar a moral efetiva.

**Gráfico 3: Conclusão da disciplina de ética em números absolutos de alunos**



Fonte: dados da pesquisa (2018)

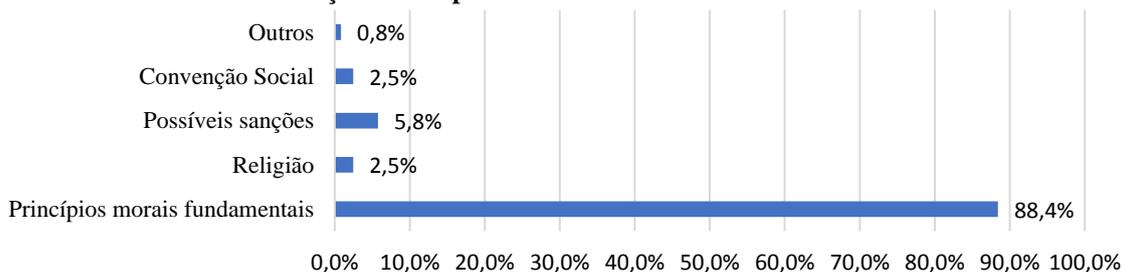
**Gráfico 4: Distribuição de conceituação de ética**



Fonte: dados da pesquisa (2018)

Quando questionados a respeito fatores que os levam a agir de forma ética na sua profissão 88,4% dos estudantes indicaram que seus princípios morais fundamentais são predominantes para condução de suas ações, conforme apresentado no Gráfico 5:

**Gráfico 5: Fatores de motivação de comportamento ético**



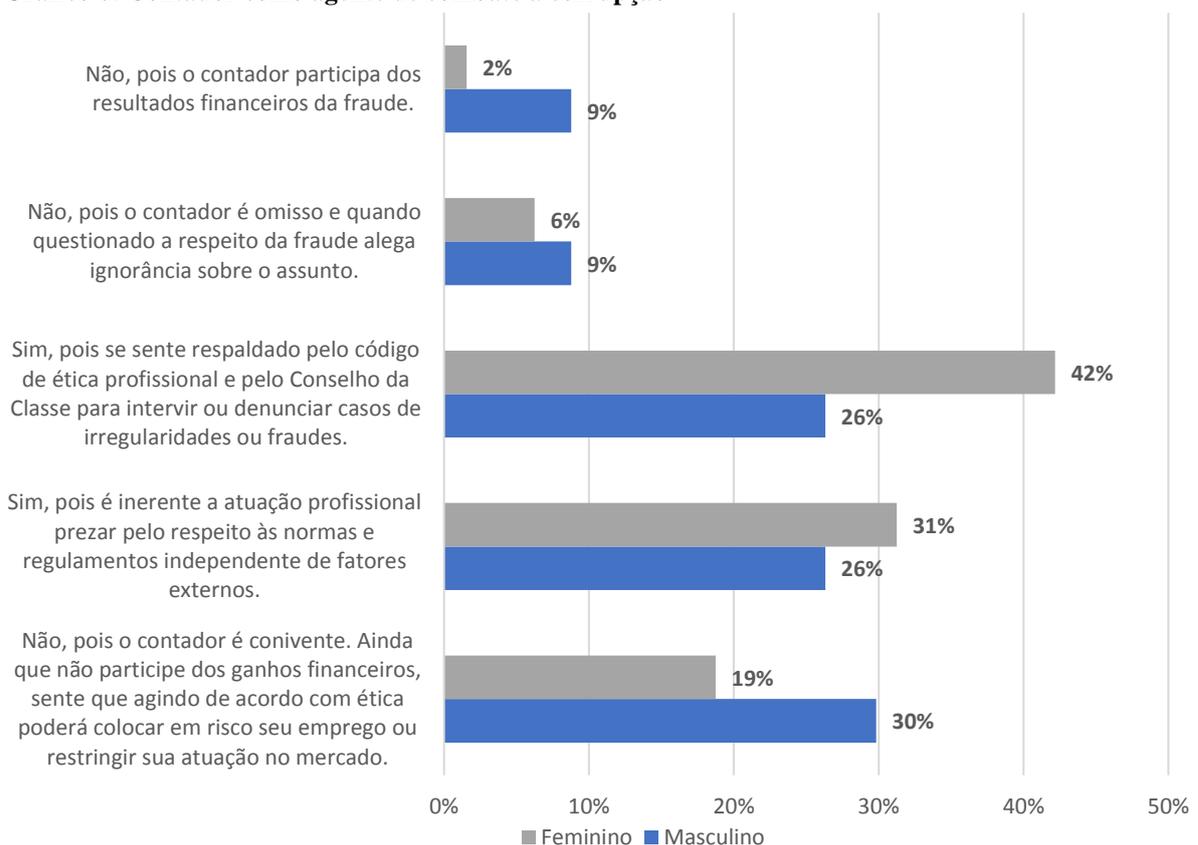
Fonte: dados da pesquisa (2018)

Logo, ainda que não tenham claros os conceitos de ética, a grande maioria dos estudantes afirmam agir de forma ética por princípios, e não por outros motivos.

#### 4.3 ANÁLISE DE PERCEPÇÃO DO PAPEL DO CONTADOR COMO AGENTE DE COMBATE À IRREGULARIDADES E CORRUPÇÃO.

Em análise de tendências, quando questionados sobre o papel ativo de contadores na denúncia de casos de irregularidades, pessoas de gênero feminino responderam majoritariamente que sim, o contador possui esse papel, dando maior destaque para o respaldo do código de ética e pelos conselhos de classe, totalizando 42,2% das respostas. Já o gênero masculino apresentou maioria de 29,8% afirmando que o contador não possui esse papel, e é conivente com irregularidades, pois os mesmos sentem que, agindo desta forma, mesmo de acordo com o código de ética, poderia colocar seu emprego em risco ou restringir sua atuação no mercado, conforme apresentado no Gráfico 6:

**Gráfico 6: Contador como agente de combate a corrupção**



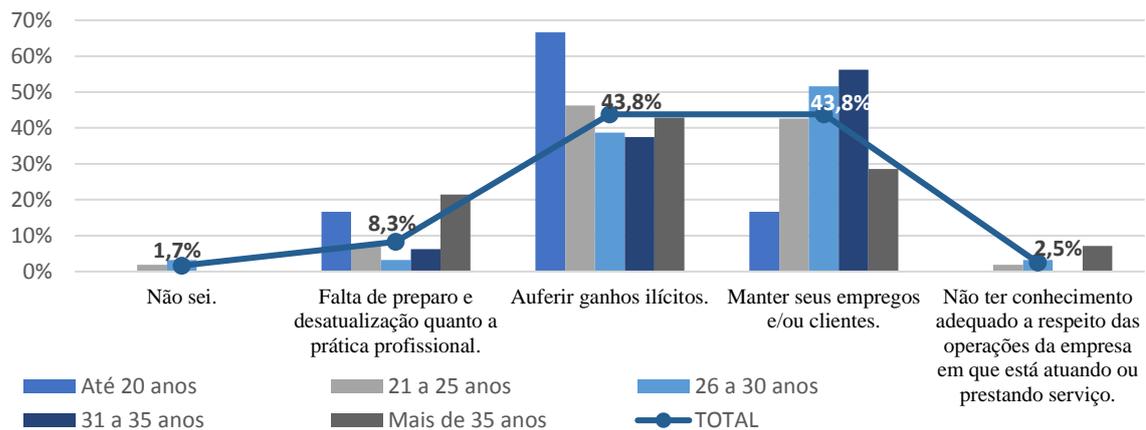
Fonte: dados da pesquisa (2018)

Isso demonstra maior segurança por parte do gênero feminino em efetuar denúncias, e sua maior identificação com o papel social do contador, quando comparado ao gênero masculino. Este último dá maior relevância à sua estabilidade profissional. Segundo Código de Ética Profissional Contador, é dever guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, ressalvados casos previstos em lei. Complementando, a Lei nº 12.683/2012 – Lei de Prevenção à Lavagem de dinheiro (2012), prevê penalidades aos profissionais

contábeis e até mesmo a impossibilidade de exercer a profissão no caso de não comunicação, às autoridades competentes, de atividades suspeitas praticadas por seus clientes.

Quando questionados sobre os motivos que acreditavam levar os contadores a cometerem fraudes, a maioria dos respondentes com até 25 anos, e com mais de 35, apontaram maior relevância para ganhos ilícitos, representando 28,9% do total da amostra, e 47,3% destas faixas etárias. Já os que possuíam entre 26 e os 35 anos tendem a apontar, como principal motivador, a manutenção de seu emprego ou a relação com o cliente, apresentando percentual de 20,7% do total da amostra, e 53,2% desta faixa etária, conforme apresentado no Gráfico 7:

**Gráfico 7: Motivos que levam contadores a cometerem fraudes**



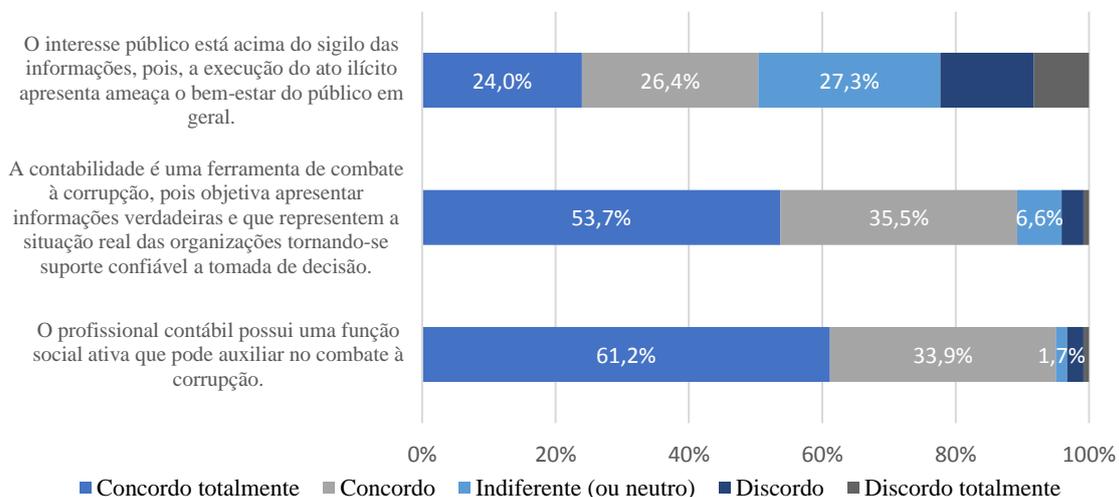
Fonte: dados da pesquisa (2018)

Todavia, a grande maioria com 87,6% de respostas, deu maior relevância a estes dois fatores (ganhos ilícitos e manutenção de emprego), atribuindo percentuais equivalentes à ambos, 43,8% sobre a amostra total.

#### 4.4 A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE COMBATE A CORRUPÇÃO

No intuito de identificar a percepção dos estudantes em relação à contabilidade como ferramenta de combate a corrupção foram propostas três questões que poderiam ser respondidas segundo escala de Likert, conforme o Gráfico 8:

**Gráfico 8: Contabilidade como ferramenta de combate a corrupção**

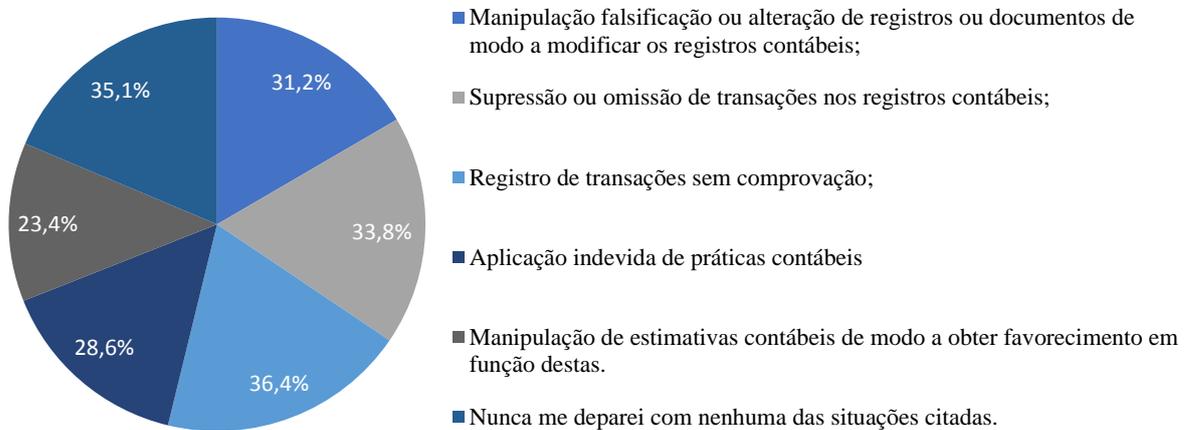


Fonte: dados da pesquisa (2018)

No resultado, 61,2% concordaram totalmente e 33,9% concordam que a contabilidade possui uma função social ativa que pode auxiliar no combate à corrupção. No entanto, apenas 53,7% concordaram totalmente e 35,5% concordam que a contabilidade é uma ferramenta de combate a corrupção, pois objetiva apresentar informações verdadeiras e que representam a situação real das organizações tornando-se suporte confiável a tomada de decisão.

Analisando os indivíduos que responderam que concordam totalmente com a primeira questão, e apenas concordo na segunda, percebeu-se que 75,0% desse grupo, no exercício da profissão, já se depararam com situações de supressão ou omissão de transações nos registros contábeis, manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros contábeis, registro de transações sem comprovação ou aplicação indevida de práticas contábeis, conforme exposto no Gráfico 9.

**Gráfico 9: Relação entre contabilidade como ferramenta de combate a corrupção e situações de irregularidade.**



Fonte: dados da pesquisa (2018)

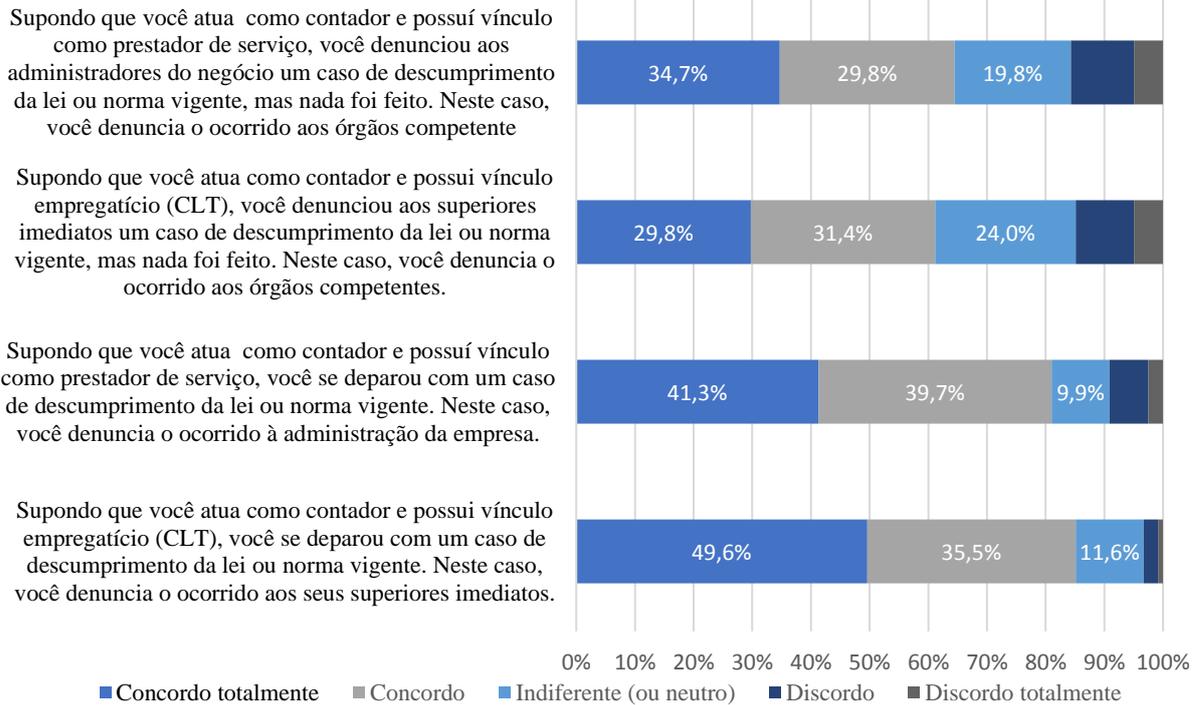
De acordo com NBC T 11 – IT – 03 Fraude ou Erro, a fraude se caracteriza por manipulação, falsificação ou alteração dos registros contábeis, de modo a modificar os registros dos ativos, passivos e resultados, supressão ou omissão de transações nos registros contábeis, registro de transação sem comprovação e aplicação de práticas contábeis indevidas. Segundo a pesquisa, apenas 35,1% dos entrevistados nunca se depararam com situações que configuram fraude.

Com relação à questão do interesse público estar acima do sigilo das informações, pois a execução do ato ilícito apresenta ameaça o bem-estar do público em geral, o maior percentual, 27,3%, se demonstrou “indiferente” e 14,0% “discordou”, percentual bastante superior em relação às duas outras questões. Assim como, “discordo totalmente” que indicou o percentual de 8%.

#### 4.5 TENDÊNCIA A DENÚNCIA DE IRREGULARIDADES

No intuito de avaliar a conduta frente a possibilidade de realizar uma denúncia e a interferência da relação de emprego, foram propostas quatro situações distintas, conforme Gráfico 10:

**Gráfico 10: Tendência de denúncia**



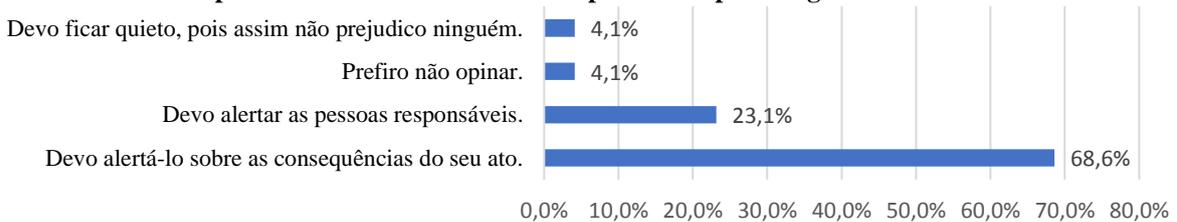
Fonte: dados da pesquisa (2018)

De acordo com resultados analisados, 49,6% dos estudantes concordam totalmente e 35,5% concordam que, com vínculo (CLT), denunciariam aos superiores imediatos casos de descumprimento da lei ou norma vigente. No entanto, apenas 29,8% concordam totalmente e 31,4% concordam que, não sendo adotadas providências por seus superiores imediatos em relação a denúncia, reportaram o ocorrido aos órgãos competentes.

Na suposição de vínculo de trabalho como terceirizado, observou-se também uma redução de respostas “concordo totalmente” na mudança do nível de reporte da denúncia. Nos casos de atuação como prestador de serviço, percebendo o descumprimento a lei ou norma vigente, 41,3% concordam totalmente e 39,7% concordam que fariam denúncia à administração da empresa. Percebendo que não foram tomadas providências por parte da administração, apenas 34,7% concordam totalmente e 29,8% concordam em realizar a denúncia aos órgãos competentes.

Quando questionados sobre a postura mais adequada frente a prática antiéticas por parte de um colega, 68,6% dos entrevistados firmaram que a conduta mais adequada é alertá-lo sobre as consequências de seus atos e 23,1% acreditam que devem alertar as pessoas responsáveis conforme Gráfico 11:

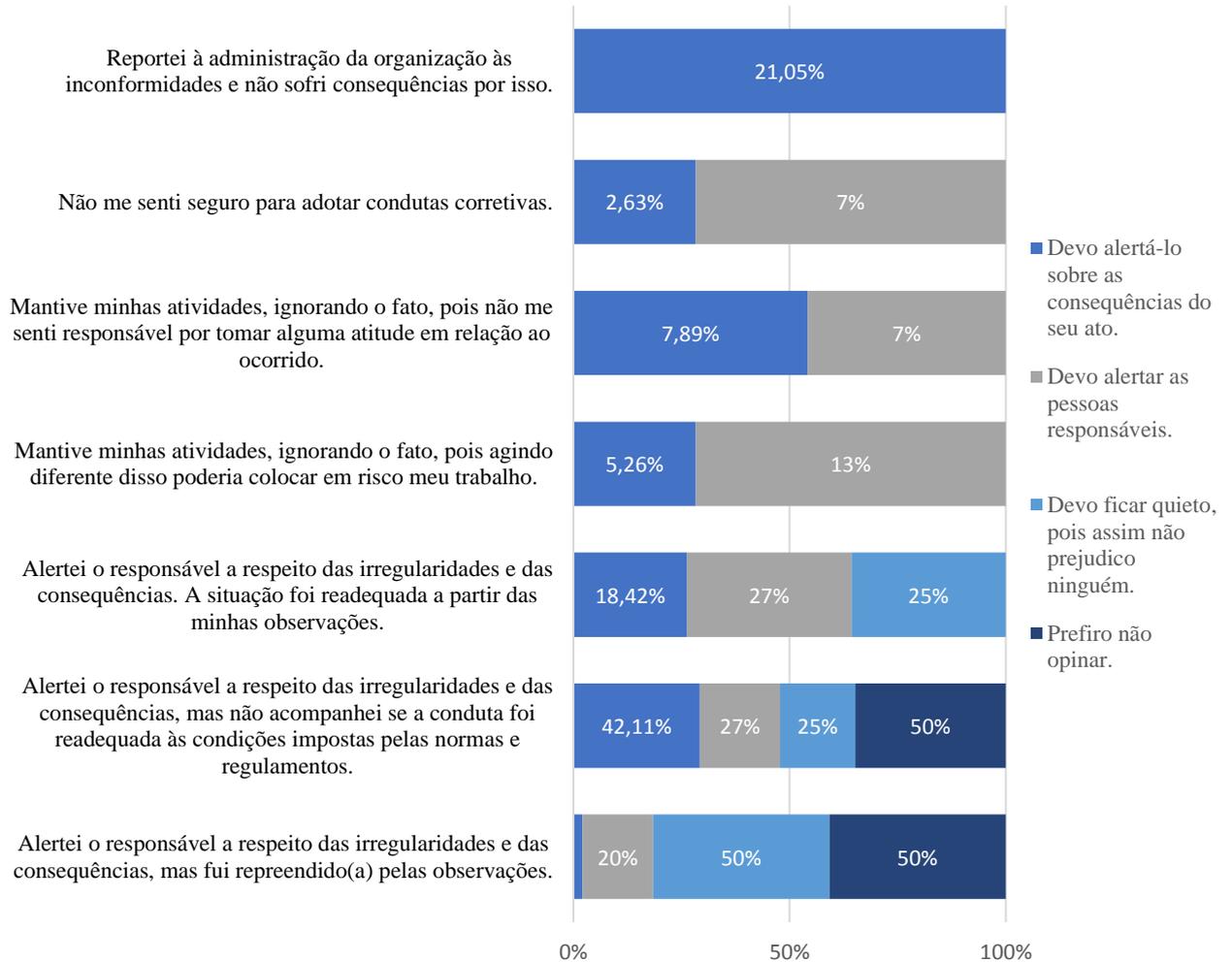
**Gráfico 11: Como proceder frente a atos antiéticos praticados por colegas**



Fonte: dados da pesquisa (2018)

No confronto das suposições de atos de irregularidade com fatos reais, relacionamos as situações de irregularidades que os respondentes afirmaram já ter enfrentado com suas respostas sobre como proceder frente a atos antiéticos praticados por seus colegas de profissões e chegou-se às informações expostas no Gráfico 12:

**Gráfico 12: Relação de comportamento entre situações hipotéticas e reais**

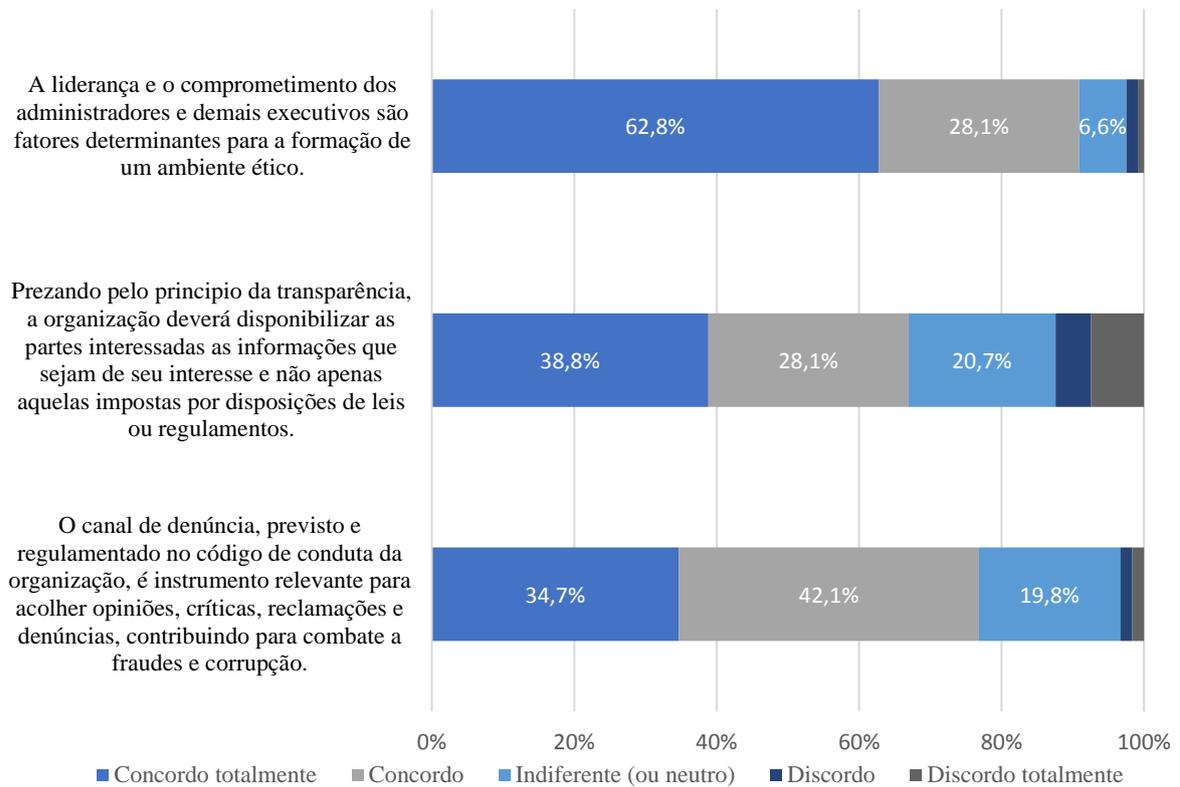


Fonte: dados da pesquisa (2018)

Através da correlação identificou-se que 50% indivíduos que assinalaram, em uma situação hipotética, que deveriam ficar quietos, pois assim não prejudicariam ninguém, em uma situação reportaram o ocorrido e foram repreendidos. O mesmo comportamento foi identificado naqueles indivíduos, que na situação hipotética preferiram não opinar.

#### 4.6 CONCEITOS PREVISTOS NO CÓDIGO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

O Código de Governança Corporativa estimula o uso consciente e efetivo dos instrumentos de governança, focado na essência das boas práticas. Por isso, no intuito de avaliar a afinidade dos estudantes com os conceitos abordados no documento foram expostas três definições, conforme Gráfico 13.

**Gráfico 13: Conceitos de governança corporativa**

Fonte: dados da pesquisa (2018)

A partir das respostas identificou-se que 62,8% concordam totalmente e 28,1% concordam que a liderança e o comprometimento dos administradores e demais executivos são fatores determinantes para a formação de um ambiente ético. Segundo o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, sobre o papel dos Agentes da Governança, os administradores e demais executivos tem papel relevante no fortalecimento e na disseminação do propósito, dos princípios e dos valores da organização, sendo o seu comprometimento determinante para formação de um ambiente ético.

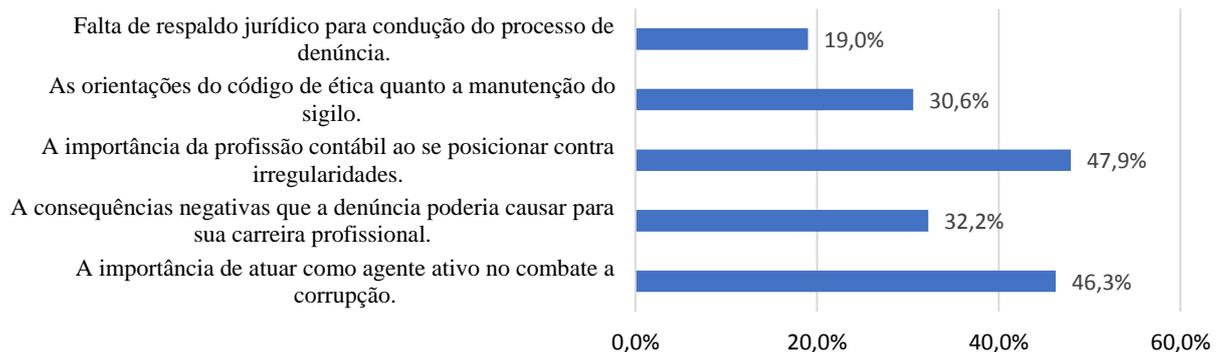
Apenas 38,8% dos entrevistados concordam totalmente e 28,1% concordam que respeitando o princípio da transparência a organização deverá disponibilizar às partes interessadas as informações que são de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposição de leis ou regulamentos. Trazendo a luz do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa e suas disposições para os princípios básicos de Governança Corporativa, as informações apresentadas por uma organização não devem se restringir ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização.

Menores são os índices para respostas que concordam totalmente frente a afirmação de que o canal de denúncia, previsto e regulamentado no código de conduta da organização, é instrumento relevante para acolher opiniões, críticas, reclamações e denúncias, contribuindo para combate a fraudes e corrupção. Apenas 34,7% concordam totalmente e 42,1% concordam com essa afirmativa.

#### 4.7 TOMADA DE DECISÃO ENTRE REPORTAR SITUAÇÕES DE IRREGULARIDADE OU MANTER SIGILO PROFISSIONAL

Questionou-se os estudantes sobre os critérios que seriam utilizados, ao se deparar com alguma irregularidade, para decidir entre manter o sigilo profissional ou reportar o ocorrido e compilou-se as respostas conforme Gráfico 14. Na questão era possível indicar mais de uma alternativa.

**Gráfico 14: Motivações para decisão entre reportar denúncia ou manter sigilo**



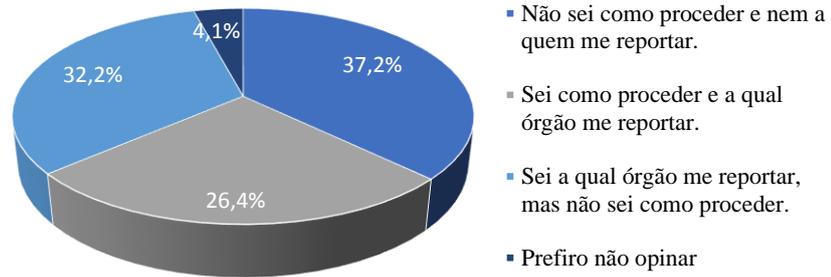
Fonte: dados da pesquisa (2018)

Segundo os resultados, 47,9% dos estudantes indicaram a importância da profissão contábil ao se posicionar contra irregularidades, 46,3% elencaram, também, como critério a importância de atuar como agente ativo no combate à corrupção. Em contraponto, 32,2% acrescentaram que as consequências negativas que a denúncia poderia causar para sua carreira profissional seria um critério utilizado para realizar a denúncia ou manter sigilo. Bem como, 30,6% indicaram as orientações do código de ética, quanto a manutenção do sigilo como critério para sua decisão.

#### 4.8 NÍVEL DE CONHECIMENTO SOBRE PROCESSO DE DENÚNCIA

Um dos desafios citados no referencial teórico do trabalho, para implantação da normativa NOCLAR no Brasil, é o esclarecimento a respeito dos órgãos responsáveis por receber denúncias e os processos a serem seguidos para efetivação da delação. Por isso, os estudantes foram questionados se sabiam como realizar uma denúncia e a qual órgão reportar. Os resultados foram compilados no Gráfico 15.

**Gráfico 15: Conhecimento sobre processo de Denúncia e órgãos responsáveis**



Fonte: dados da pesquisa (2018)

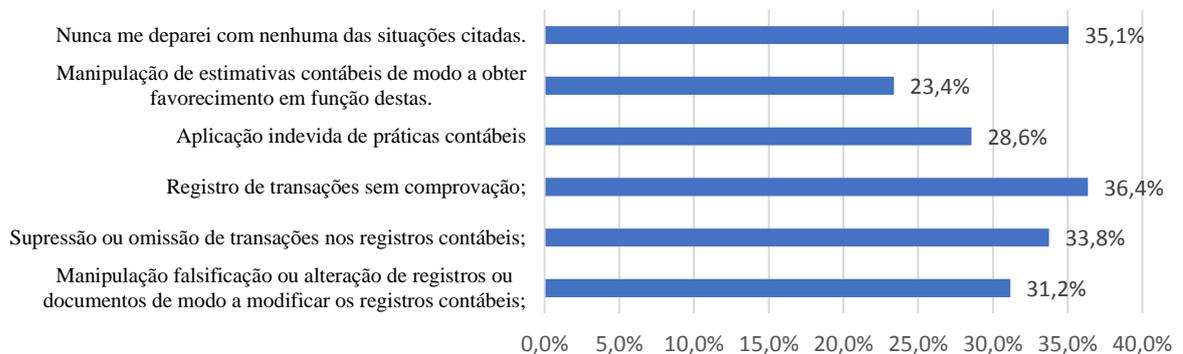
Os resultados demonstram que 37,2% dos entrevistados não sabe como proceder e nem sequer a quem se reportar. Para 26,4% há clareza sobre a qual órgão se reportar, mas não sabem como proceder. Apenas 26,4% apresentou convicção sobre a qual órgão reportar e como proceder. Segundo Lei 12.683/12, o órgão responsável pelo recebimento das denúncias de operações com indícios de fraude é Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF. As denúncias podem ser feitas por meio de formulário específico, disponível na página do órgão na internet, ou localizado na seção “Contato”, opção "Denúncia" ou podem ser enviadas por correspondência para endereço apresentado.

Em ambos os casos, não é necessária a identificação do denunciante.

#### 4.9 SITUAÇÕES MAIS COMUNS DE IRREGULARIDADES IDENTIFICADAS PELOS ESTUDANTES

Com objetivo de avaliar se os estudantes já se depararam com alguma situação real de irregularidade, foram apresentadas algumas situações que deveriam ser marcadas, o estudante poderia marcar mais de uma opção, conforme dados apresentados no Gráfico 16:

**Gráfico 16: Irregularidades identificadas pelos alunos**



Fonte: dados da pesquisa (2018)

Conforme gráfico, a maior irregularidade identificada pelos estudantes é o registro de transações sem a comprovação com percentual de 36,4% dos resultados. No entanto, considerando que os estudantes poderiam marcar mais que uma opção, a amostra apresentou um percentual expressivo para indivíduos que nunca se deparam com nenhuma das situações

descritas, aproximadamente 35,1% dos respondentes. O resultado pode explicado pelo fato de 36,4% nunca ter atuado na área, conforme gráfico 2.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo avaliar a tendência dos estudantes de contabilidade, do quinto ao oitavo semestres da UFRGS, de realizar denúncia de irregularidade praticados por clientes, empregadores ou colegas de profissão. Para atingi-lo, o estudo apresenta os dados colhidos junto aos discentes, conforme indicação da secretaria do curso sobre as turmas que atendem ao perfil da pesquisa. Identificou-se que, ainda que o Código de Ética do Contador preveja que será mantido sigilo apenas de atos que sejam realizados de maneira lícita, muitos estudantes demonstraram tendência em reportar internamente a situação, mas caso não sejam adotadas providências por parte da administração, demonstram não estar completamente seguros em reportar aos órgãos responsáveis. Segundo análises realizadas, dois podem ser os motivos para que não reportem o fato aos órgãos responsáveis: A possibilidade de comprometer suas carreiras profissionais ou o fato de não ter conhecimento sobre a qual órgão reportar e como proceder.

Identificou-se, também, que as mulheres apresentaram maior tendência em efetuar denúncias e em reconhecer o papel social do contador no combate a corrupção, quando comparado ao gênero masculino, que dá maior relevância à sua estabilidade profissional. Outra característica relevante na amostra analisada é a priorização do sigilo profissional em detrimento ao interesse público. Os resultados demonstraram que a quebra do sigilo não é uma unanimidade para os estudantes e nem uma tendência da maioria, mesmo considerando a obrigatoriedade da legislação vigente. Os estudantes apresentaram respostas dispersas e com nível de discordância elevado, quanto quebra do sigilo, em relação às demais questões sobre o tema.

Alinhados com as tendências teóricas a respeito do papel da contabilidade no combate à corrupção, a maior parte dos entrevistados aponta a importância da profissão contábil em se posicionar contra irregularidades e a importância de atuarem como agentes ativos no combate a corrupção como critérios que os motivariam a realizar uma denúncia.

O estudo contribui com os órgãos responsáveis pela regulamentação da profissão contábil, bem como, o desenvolvimento do ensino e aprendizagem dos conteúdos de ética e normativas relacionadas ao combate a corrupção, irregularidades na prática contábil e fortalecimento da confiabilidade das instituições. Os resultados apresentados contribuem na identificação de pontos de melhoria na aprendizagem de conceitos éticos assim como o fortalecimento de condutas que levam a coibir ambientes de promoção de atos fraudulentos, como a clareza e aplicação das diretrizes expostas no Código de Governança Corporativa, e situações que impactam na decisão dos indivíduos em realizar ou não uma denúncia. Esta pesquisa tem como um de seus objetivos ser utilizada em futuros estudos do assunto. Sendo assim, recomenda-se a utilização da ferramenta de pesquisa com um número maior de pesquisados, assim como a aplicação da mesma em outras localidades do Brasil.

#### REFERÊNCIAS

**A NORMA ISO 19600:2014** : Sistemas de Gestão de Compliance Diretrizes. 1ª. ed. São Paulo: Risk Tecnologia Editora, 2017. 5 p. v. 1. Disponível em:

<<https://books.google.com.br/books?id=co1DDwAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

AGRAWAL, A.; CHADHA, S. **Corporate governance and accounting scandals**. Journal of Law and Economics, v. 48, p. 371-406, out. 2004.

AYRES, Rosângela Mesquita et al. **O PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE E O MECANISMO DE DENÚNCIA EM UM CONTEXTO DE LAC E DE NOCLAR: ANÁLISE COMPARATIVA DE ESTUDOS INTERNACIONAIS E NACIONAIS**. Revista Ambiente Contábil, Natal, v. 10, n. 2, p. 68-90, jun. 2018. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/12975/9535>>. Acesso em: 25 out. 2018.

**BRASIL. Decreto-Lei n. 9.295/46, de 27 de maio de 1946**. Do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade: Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Rio de Janeiro, maio. 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del9295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm)>. Acesso em: 28 out. 2018.

**BRASIL. Lei n. 9613, de 03 de mar. de 1998**. Do Conselho de Controle de Atividades Financeiras: Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Brasília, mar. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9613.htm)>. Acesso em: 28 dez. 2018.

**BRASIL. Lei nº 12.683, de 28 de dezembro de 2012**. Altera a Lei no 9.613, de 3 de março de 1998, para tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro. Brasília: Diário Oficial da União, 2012. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2012/lei-12778-28-dezembro-2012-774892-publicacaooriginal-138530-pl.html>> 28 de outubro 2018.

BRAUN, Michele. **O fenômeno corrupção: de suas raízes a revitalização da cidadania como forma de enfrentamento do vício social**. In: LEAL, Rogério Gesta; SILVA, Ianaiê Simonelli. (Orgs.). As múltiplas faces da corrupção e seus efeitos na democracia contemporânea [recurso eletrônico]. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014

CANDELORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo**. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012

CATHY, Allen. **The “NOCLAR” Debate**. 2017. Disponível em: <<http://newsletters.auditconduct.com/17-4-the-noclar-debate.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2018.

CIPRO NETO, Pasquale. **Dicionário da Língua Portuguesa**: Comentado pelo Professor Pasquale. 1. ed. São Paulo: Gold, 2009. 258 p. v. 5.  
COOPER, Donald R.; SHINDLER, Pamela S. Métodos de Pesquisa em Administração. 12. ed. Porto Alegre: Bookman, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **DECRETO-LEI Nº 9.295, DE 27 DE MAIO DE 1946**. [S.l.: s.n.], 1946. 7 p. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De19295.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De19295.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.207/09**. [S.l.: s.n.], 2009. 47 p. Disponível em:

<[http://www.oas.org/juridico/portuguese/res\\_1207.pdf](http://www.oas.org/juridico/portuguese/res_1207.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 240 (R1): responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria e demonstrações contábeis**. Brasília, 2016. Disponível em:

<[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240(R1).pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2018

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRCRS). **Código de Ética Profissional**. 7º. ed. Porto Alegre: [s.n.], 2011. 18 p. Disponível em:

<[https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_etica09.PDF](https://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_etica09.PDF)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

CVM, Comissão de Valores Imobiliários. **RECOMENDAÇÕES DA CVM SOBRE GOVERNANÇA CORPORATIVA**. [S.l.: s.n.], 2002. 13 p.

**ÉTICA GERAL E PROFISSIONAL EM CONTABILIDADE: UM ESTUDO SOBRE A POSTURA DE DISCENTES E PROFISSIONAIS EM CONTABILIDADE**. Salvador:

Revista de Contabilidade da UFBA,, 2018. Disponível em:

<<https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/23502>>. Acesso em: 28 out. 2018.

FENACON, Sistema Sescap/ Sescon. **IESBA divulga novo Código de Ética para Profissionais da Contabilidade**. 2018. Disponível em:

<<http://www.fenacon.org.br/noticias/iesba-divulga-novo-codigo-de-etica-para-profissionais-da-contabilidade-3191/>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

FERRAZ, Luciano. Reflexões sobre a Lei nº 12.846/2013 e seus impactos nas relações público-privadas: Lei de improbidade empresarial e não lei anticorrupção. **RBDP - Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, n. 47, p. 33-43, out. 2014. Disponível em:

<<http://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2015/05/lei-anticorruptao-artigo-luciano-ferraz.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

FORTES, José Carlos. **Manual do Contabilista**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FONSECA, Blenda Lara Carvalho. **Responsabilidade Civil do Contador no Exercício de sua Função: Uma análise com foco nos artigos 1.177 e 1.178 do Código Civil**. 2017. 48 p.

Trabalho Conclusão de Graduação (BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS)- FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO PÚBLICA - FACE, UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB, Brasília, 2018. Disponível em:

<<http://bdm.unb.br/handle/10483/19475>>. Acesso em: 30 out. 2018

FREITAS, Andréia Ciryno de; DIEHL, Carlos Alberto; MACAGNAN, Clea Beatriz. **A percepção sobre ética de estudantes de curso de graduação em Ciências Contábeis.** Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, [S.l.], v. 5, n. 1, p. 21-49, jan. 2011.

GIROTTI, Maristela. **Código de Ética Profissional do Contador está em audiência pública.**

2017. Disponível em: <<https://cfc.org.br/destaque/codigo-de-etica-profissional-do-contador-esta-em-audiencia-publica/>>. Acesso em: 30 out. 2018.

IBCG, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa** . 5ª. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2018. 103 p. Disponível em:

<<http://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21138/Publicacao-IBGCCodigo-CodigodasMelhoresPraticasdeGC-5aEdicao.pdf>>. Acesso em: 21 out. 2018.

IBRACON, Comunicação. Órgão Internacional emissor de Normas Éticas (IESBA) divulga nova regra no Brasil. 2016. Disponível em:

<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4076>>. Acesso em: 28 out. 2018.

IBRACON, Revista Transparência. **Os desafios do Noclar** . 25. 2017. Disponível em:

<<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4494#>>. Acesso em: 19 out. 2018.

IESBA. International Ethics Standards Board for Accountants. **NOCLAR – Overview**. New York: IFAC, 2017. Disponível em:

<<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/NOCLAR-Overview.pdf> >. Acesso em: 01 nov. 2018.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Ética, sigilo e o profissional contábil**. Cont. Vista & Rev., Belo Horizonte, v. 12, n. 2, p. 33-48, ago. 2001.

KPMG. **Pesquisa de Maturidade do Compliance no Brasil**. [S.l.]: KPMG Consultoria LTDA., 2017. Disponível em:

<<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2018/06/br-pesquisa-maturidade-do-compliance-3ed-2018.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

**LEI Nº 9.613, DE 3 DE MARÇO DE 1998.** [S.l.: s.n.], 1998. 11 p. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9613.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9613.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

LIMA, Lídia Drummond. **Os Impactos da Adoção da Noclar no Brasil** . 2018. 24 p. Artigo (Bacharelado em Ciências Contábeis)- Universidade do Estado do Amazonas, Amazonas, 2018. Disponível em:

<<http://repositorioinstitucional.uea.edu.br/bitstream/riuea/1061/1/OS%20IMPACTOS%20DA%20ADO%20C3%87%20C3%83O%20DA%20NOCLAR%20NO%20BRASIL.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2018.

LISBOA, L. P. **Ética geral e profissional em contabilidade** / Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; direção geral Eliseu Martins – 2 ed. – São Paulo: Atlas, 1997. 7a reimpressão, FINECAFI, 2006.

MONKS, Robert A.G., MINOV, Neill. **Corporate Governance**. 2.ed. Oxford. Blackwell Publishers Ltda.,2001.

MURCIA, Fernando Dal-Ri; BORBA, José Alonso. Um Estudo das Fraudes Contábeis sob duas Óticas: Jornais Econômicos Versus Periódicos Acadêmicos no Período de 2001- 2004. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** , Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p. 99-114, jan. 2005. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5601/4078>>. Acesso em: 27 out. 2018.

OLIVEIRA, Karine Gonzaga de; NAVES, Letícia Ferreira de Lima. Fraudes Contábeis: uma abordagem ética, tipológica e suas implicações na sociedade. **Revista Mineira de Contabilidade** , [S.l.], v. 1, n. 37, p. 12-20, jan. 2010. Disponível em: <<http://revista.crcmg.org.br/index.php?journal=rnc&page=article&op=view&path%5B%5D=357&path%5B%5D=167>>. Acesso em: 06 out. 2018.

OLIVEIRA, M. C., CUNHA, J. V. A., COLAUTO, R.D., BRESSAN, V. G. F. **Julgamento Moral Na Contabilidade: Estudo Sobre O Processo Educacional De Estudantes De Graduação e Pós-graduação Stricto Sensu**. Universidade Federal de Minas Gerais, 2011.

OLIVEIRA, Nathalia Gil de; RODRIGUES, Wilson Medeiros. **Conflitos Éticos no Exercício da Profissão Contábil** . 2013. 23 p. Artigo (Bacharelado em Ciências Contábeis)-Faculdades Integradas de Taquara, Taquara, 2014. Disponível em: <<http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/66/61>>. Acesso em: 28 out. 2018.

PEREIRA, Antonio N.; VILASCHI, Augusto. **Governança Corporativa e Contabilidade** : Explorando Noções e Conexões. 2006. 17 p. Artgo. Business School, FUCEPE, Vitória, 2006. Disponível em: <<http://www.fucepe.br/simposio/4/artigos/antonioI.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

RIBEIRO, Gabriel Ambrósio - Universidade de Brasília (UnB) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE) Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA) Bacharelado em Ciências Contábeis **UMA NOTA SOBRE CONTABILIDADE CRIATIVA E CORRUPÇÃO GABRIEL AMBRÓSIO RIBEIRO** – Brasília, 2013 - Orientador: Prof. Dr. Paulo Augusto P. de Britto.  
[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/11830/1/2013\\_GabrielAmbrosioRibeiro.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/11830/1/2013_GabrielAmbrosioRibeiro.pdf)

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica** . 3º. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 12 p. THE “NOCLAR” Debate. [S.l.]: Auditconduct.com, 2017. Disponível em: <<http://newsletters.auditconduct.com/17-4-the-noclar-debate.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2018.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DINIZ, Patrícia Dittrich Ferreira. **Compliance e Lei Anticorrupção nas Empresas**. Revista de Informação Legislativa, [S.l.], n. 205, p. 87-106,

jan. 2015. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/507401>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

SAICA, The South African Institute Of Chartered Accountants. **NOCLAR: SUPPLEMENTARY MATERIAL RELATED TO NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS (NOCLAR)**. 2017. Disponível em: <[https://charteredaccountantsworldwide.com/insight\\_post/saica-supplementary-material-related-non-compliance-laws-regulations-noclar/](https://charteredaccountantsworldwide.com/insight_post/saica-supplementary-material-related-non-compliance-laws-regulations-noclar/)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e *et al.* Teoria dos Escândalos Corporativos: uma Análise Comparativa de Casos Brasileiros e Norteamericanos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, p. 92-108, abr. 2012. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/view/1297/1207>>. Acesso em: 28 out. 2018.

SILVA, Marcos F. **A economia política da corrupção**. mimeo. Transparência Brasil, São Paulo, SP. A ECONOMIA POLÍTICA DA CORRUPÇÃO: O "ESCÂNDALO DO ORÇAMENTO". São Paulo 1995  
<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/13335/Rel03-95.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança Corporativa, Desempenho e Valor da Empresa no Brasil**. 2002. 152 p. Dissertação (Mestrado em Administração)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <[http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-04122002-102056/publico/Dissertacao\\_Alexandre\\_Di\\_Miceli.pdf](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-04122002-102056/publico/Dissertacao_Alexandre_Di_Miceli.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2018.

VÁSQUEZ, Adolfo Sánchez. **Ética**. 11. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira. 1987.

VIEIRA, S. P.; MENDES, A. G. S. T. **Governança corporativa: uma análise da evolução e impactos no mercado de capitais brasileiros**. 2006. Disponível em:

<[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2205.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev2205.pdf)>. Acesso em: 17 dez.2014.

ZENDERSKY, C. H. **Gerenciamento de Resultados em Instituições Financeiras no Brasil - 2000 a 2004**. 2005. 134 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2005.

## APÊNDICE A - Questionário

Questionário:

Texto de apresentação:

“Caros colegas da UFRGS,

Meu nome é Tamires Cordeiro, curso o oitavo semestre de Ciências Contábeis e estou desenvolvendo uma pesquisa que servirá de base para elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação, sob a orientação da Profa. M.a Ana Tércia Lopes Rodrigues. A pesquisa objetiva analisar a percepção dos discentes do Curso de Ciências Contábeis de Universidades Federais do Rio Grande do Sul sobre o tema “NOCLAR e sigilo profissional”.

Em 2017, entrou em vigor em vários países do mundo a norma NOCLAR – Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations (Resposta ao Descumprimento de Leis e Regulamentos), do International Ethics Standards Board for Accountants (Iesba). O objetivo do regulamento é trazer medidas que auxiliem o profissional de Contabilidade no tratamento de casos de inconformidades ou irregularidades, concedendo-lhe a possibilidade de reportar a situação encontrada aos órgãos competentes, quando necessário, afirma IBRACON (2017).

Ressalta-se que uma vez respondido o questionário, o respondente autoriza a divulgação dos resultados na sua totalidade, de forma que sua identidade será mantida em sigilo. Sendo assim, o seu envolvimento é considerado uma grande contribuição para a qualidade dos resultados da pesquisa e do ensino.

Em caso de dúvidas, contate o pesquisador pelo e-mail [tamires.acordeiro@gmail.com](mailto:tamires.acordeiro@gmail.com)”

Número	Questão – Perfil da Amostra	Alternativa
1	Gênero?	Feminino
		Masculino
		Outros
2	Idade?	Até 20 anos
		21 a 25 anos
		26 a 30 anos
		31 a 35 anos
		> 35 anos
3	Cursa ou já cursou a disciplina Ética e Legislação Profissional?	Sim
		Não
4	Qual o seu semestre?	1º semestre
		2º semestre
		3º semestre
		4º semestre
		5º semestre
		6º semestre
		7º semestre
		8º semestre

5	Tempo de atuação profissional em contabilidade?	Nunca atuei na área.
		Tenho menos de 1 ano de experiência.
		Tenho entre 1 e 3 anos de experiência.
		Tenho entre 4 e 6 anos de experiência.
		Tenho entre 7 e 9 anos de experiência.
		Tenho 10 ou mais anos de experiência.

<b>Número</b>	<b>Questão – Ética e situações cotidianas</b>	<b>Alternativa</b>
6	Quanto ao conceito de ética, indique a alternativa que julgares mais adequada.	O conjunto de costumes aceitos por uma sociedade.
		O modo como uma pessoa age em determinada situação.
		Estudo teórico sobre a moral
		Não sei
		Prefiro não opinar
7	Qual a postura você julga mais adequada quando percebe que um colega não está agindo de maneira ética?	Devo alertá-lo sobre as consequências do seu ato.
		Devo ficar quieto, pois assim não prejudico ninguém.
		Devo alertar as pessoas responsáveis.
		Não sei.
		Prefiro não opinar.
8	Quais causas você indicaria para as infrações cometidas por profissionais de contabilidade?	Por negligência. Ou seja, quando o profissional deixa de aplicar uma norma vigente ou um procedimento prescrito por falta de conhecimento.
		Por imprudência. Ou seja, o profissional, mesmo tendo conhecimento a respeito da norma, deixa de aplicar os procedimentos corretos.
		Por imperícia. Ou seja, quando o profissional, tendo conhecimento a respeito da normativa, mas não aplica por falta de competência pessoal ou profissional para execução da tarefa.
		Não sei
		Prefiro não opinar
9	Quais motivos você acredita que levam os contadores a cometerem fraudes?	Auferir ganhos ilícitos.
		Manter seus empregos e/ou clientes.

		Falta de preparo e desatualização quanto a prática profissional.
		Não ter conhecimento adequado a respeito das operações da empresa em que está atuando ou prestando serviço.
		Não sei.
		Prefiro não opinar.
10	Os contadores são agentes ativos na denúncia de casos de fraude, irregularidades e combate a corrupção? Indique o motivo mais adequado. Prefiro não opinar.	Não, pois o contador é omissivo e quando questionado a respeito da fraude alega ignorância sobre o assunto.
		Não, pois o contador é conivente. Ainda que não participe dos ganhos financeiros, sente que agindo de acordo com ética poderá colocar em risco seu emprego ou restringir sua atuação no mercado.
		Não, pois o contador participa dos resultados financeiros da fraude.
		Sim, pois se sente respaldado pelo código de ética profissional e pelo Conselho da Classe para intervir ou denunciar casos de irregularidades ou fraudes.
		Sim, pois é inerente a atuação profissional prezar pelo respeito às normas e regulamentos independente de fatores externos.

Número	Questões – situações de denúncia e conceitos do Código de Governança Corporativa					
11	Considerando uma escala de 1 a 5 (sendo 1, discordo totalmente, e 5 concordo totalmente), qual a sua percepção em relação aos aspectos abaixo.					
		1	2	3	4	5
	O profissional contábil possui uma função social ativa que pode auxiliar no combate à corrupção.					
	A contabilidade é uma ferramenta de combate à corrupção, pois objetiva apresentar informações verdadeiras e que representem a situação real das organizações tornando-se suporte confiável a tomada de decisão.					
	Supondo que você atua como contador e possui vínculo empregatício (CLT), você se deparou com um caso de descumprimento da lei ou norma vigente. Neste caso, você denuncia o ocorrido aos seus superiores imediatos.					
	Supondo que você atua como contador e possui vínculo como prestador de serviço, você se deparou com um caso de					

	descumprimento da lei ou norma vigente. Neste caso, você denuncia o ocorrido à administração da empresa.					
	Supondo que você atua como contador e possui vínculo empregatício (CLT), você denunciou aos superiores imediatos um caso de descumprimento da lei ou norma vigente, mas nada foi feito. Neste caso, você denuncia o ocorrido aos órgãos competentes.					
	Supondo que você atua como contador e possui vínculo como prestador de serviço, você denunciou aos administradores do negócio um caso de descumprimento da lei ou norma vigente, mas nada foi feito. Neste caso, você denuncia o ocorrido aos órgãos competentes.					
	O interesse público está acima do sigilo das informações, pois, a execução do ato ilícito apresenta ameaça o bem-estar do público em geral.					
	O canal de denúncia, previsto e regulamentado no código de conduta da organização, é instrumento relevante para acolher opiniões, críticas, reclamações e denúncias, contribuindo para combate a fraudes e corrupção.					
	Prezando pelo princípio da transparência, a organização deverá disponibilizar as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos.					
	A liderança e o comprometimento dos administradores e demais executivos são fatores determinantes para a formação de um ambiente ético.					
	O estatuto/ contrato social contribui para transparência ao sistema de governança da organização e para fomentar a confiança nas relações com todas as partes interessadas relevantes.					

12	Que fatores levam você a agir de forma ética na sua prática profissional?	Possíveis sanções Princípios morais fundamentais Religião Convenção Social Outros
13	Caso você esteja disposto a realizar uma denúncia de fraude ou irregularidades.	Sei a qual órgão me reportar, mas não sei como proceder. Sei como proceder e a qual órgão me reportar. Não sei como proceder e nem a quem me reportar. Prefiro não opinar
14	No exercício de suas atividades profissionais você já se deparou com alguma das situações citadas. (É possível marcar mais de uma opção)	Manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros contábeis; Supressão ou omissão de transações nos registros contábeis; Registro de transações sem comprovação; Aplicação indevida de práticas contábeis

		Manipulação de estimativas contábeis de modo a obter favorecimento em função destas.
		Não tenho experiência profissional.
		Nunca me deparei com nenhuma das situações citadas.
15	Caso você tenha marcado algum item DIFERENTE de "Não tenho experiência profissional" ou "Nunca me deparei com nenhuma das situações citadas", indique qual sua conduta frente ao ocorrido.	Mantive minhas atividades, ignorando o fato, pois agindo diferente disso poderia colocar em risco meu trabalho.
		Mantive minhas atividades, ignorando o fato, pois não me senti responsável por tomar alguma atitude em relação ao ocorrido.
		Alertei o responsável a respeito das irregularidades e das consequências, mas não acompanhei se a conduta foi readequada às condições impostas pelas normas e regulamentos.
		Alertei o responsável a respeito das irregularidades e das consequências, mas fui repreendido (a) pelas observações.
		Alertei o responsável a respeito das irregularidades e das consequências. A situação foi readequada a partir das minhas observações.
		Reportei à administração da organização às inconformidades e não sofri consequências por isso.
		Reportei à administração da organização às inconformidades e sofri consequências por isso.
		Não me senti seguro para adotar condutas corretivas.
		Não se aplica. (Caso você tenha respondido não tenho experiência profissional ou que nunca se deparou com nenhuma das situações descritas)
16	Quais critérios você utilizaria, ao se deparar com alguma irregularidade, para decidir entre manter o sigilo profissional ou reportar o ocorrido?	A consequências negativas que a denúncia poderia causar para sua carreira profissional.
		A importância de atuar como agente ativo no combate a corrupção.
		A importância da profissão contábil ao se posicionar contra irregularidades.
		As orientações do código de ética, quanto a manutenção do sigilo.
		Falta de respaldo jurídico para condução do processo de denúncia.