

NOCLAR PARA AUDITORES: DESAFIOS E CAMINHOS PROMISSORES PARA A CIÊNCIA CONTÁBIL NO BRASIL

NOCLAR FOR AUDITORS: CHALLENGES AND PROMISING PATHS TO ACCOUNTING SCIENCE IN BRAZIL

O artigo foi aprovado e apresentado no XVIII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA), realizado de 14 e 15 de outubro, em Lisboa.

RESUMO

Com o objetivo de elucidar a percepção dos auditores sobre a adoção da norma NOCLAR (Resposta ao Descumprimento de Leis e Regulamentos) no Brasil, o estudo classificou-se como uma pesquisa quali-quantitativa, em função dos métodos de análise abordados (escala *Likert*, correlação de *Spearman* e discurso do sujeito coletivo). A coleta de dados utilizou um questionário em uma amostra de 32 participações válidas de auditores. Os resultados da análise descritiva revelaram que as respostas referentes ao Novo Código de Ética obtiveram maior concordância em comparação com as da norma NOCLAR. Na análise estatística, os elementos demonstraram elevado grau de correlação significativa, dentre eles, destacou-se que a NOCLAR auxilia na prevenção e divulgação de não conformidades encontradas durante a prestação de serviços. A análise do sujeito do discurso coletivo despontou que os auditores pesquisados não possuem opiniões definidas sobre a norma inserida pela Federação Internacional de Contadores (IFAC). Observou-se a necessidade de interação relacionada às atualizações das normatizações brasileiras. Este estudo traz contribuições teóricas e práticas, ao incentivar os auditores a refletirem sobre o novo padrão de conduta ética e fomentar o desenvolvimento de uma sociedade comprometida com o combate a corrupção.

Palavras-Chave: NOCLAR, Auditor Independente, Ética

ABSTRACT

In order to elucidate the perception of auditors on the NOCLAR standard adoption (Response to Noncompliance with Laws and Regulations) in Brazil, the study was classified as a qualitative-quantitative research, depending on the analysis methods discussed (Likert scale, correlation of Spearman and discourse of the collective subject). As data collection, it was used a questionnaire on a sample of 32 valid audit participations. The results of the descriptive analysis revealed that the answers referring to the New Code of Ethics obtained greater agreement in comparison to those of the NOCLAR standard. In the statistical analysis, the elements showed a high degree of significant correlation, among them, it was highlighted that NOCLAR helps in the prevention and disclosure of non-conformities found during the provision of services. The analysis of the subject of the collective discourse revealed that the surveyed auditors do not have definite opinions about the standard inserted by the International Federation of Accountants (IFAC). The need for interaction related to the updates of Brazilian regulations was observed. This study brings theoretical and practical contributions, encouraging auditors to reflect on the new standard of ethical conduct and fostering the development of a society committed to fighting corruption.

Keywords: NOCLAR, Independent Auditor, Ethics

Cecília Aparecida Knaut

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). E-mail: ceciliaapknaut96@gmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1653153126895173>. Orcid: <https://orcid.org/0009-0002-1022-6727>

Taynara Batista

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). E-mail: taaybatista15@gmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9935899314281591>. Orcid: <https://orcid.org/0009-0005-1153-0773>

Rosaly Machado

Doutora em Administração pela Universidade Positivo (POSITIVO). E-mail: rosalymachado@uepg.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7062557400395322>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7036-8754>

Franciele Machado De Souza

Doutora em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). E-mail: fmsouza@uepg.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1749982015214766>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5681-8704>

1. INTRODUÇÃO

A Corrupção e as fraudes são assuntos que não apenas apontam a vulnerabilidade do sistema político, mas também a fragilidade em que várias empresas se encontram (Giacomin, Bleil & Mendes, 2018; Cordeiro & Rodrigues, 2018). Segundo Leal (2012), a auditoria Ernst & Young e a empresa de investigação americana *Kroll* revelaram uma fraude de R\$200 milhões na empresa *Master Blenders*.

Coelho (2017a) apontou que, para criar uma estrutura que auxilie os profissionais de contabilidade na tomada de decisões ao se deparar com ato ilícito cometido por um cliente ou empregador, se faz necessário o uso do *Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations*, ou seja, da Resposta ao Descumprimento de Leis e Regulamentos (NOCLAR).

Conforme comunicado do Conselho Federal de Contabilidade (2018) esta norma contábil foi criada pelo *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) e começou a entrar em vigor em 2017, abordando diversos países. A NOCLAR oferece o direito para que o profissional contábil relate às autoridades possíveis irregularidade descobertas ou ilegalidade na empresa.

Entretanto, a adoção da NOCLAR é um tema debatido em vários países, tais como o Reino Unido (Jeppesen, 2019) e a África do Sul (Rathnasamy & Mahabee, 2022). No cenário brasileiro, a implementação da NOCLAR configurou-se num grande desafio. Em virtude disto, ocorreu a alteração da Normas Brasileiras de Contabilidade – Trabalho de Asseguração (NBC TA 250), referente às leis e aos regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis (Conselho Federal de Contabilidade, 2019b).

Segundo Coelho (2017b), este assunto foi discutido no Brasil, porém existe a necessidade de apoio dos legisladores, reguladores, bem como das empresas de contabilidade, profissionais das organizações contábeis, instituições acadêmicas e outras partes interessadas para que aconteça o *enforcement* desta norma.

De acordo com Giacomin, Bleil e Mendes (2018), os contadores pesquisados do Rio Grande do Sul, não tiveram conhecimento sobre esta norma. Para Lima e Amorim (2018), ocorreram discordâncias entre a legislação brasileira e o sigilo profissional. Na opinião de Ayres et al. (2018), houve o atraso do Brasil em pesquisas de denúncia para o profissional da contabilidade. Cordeiro e Rodrigues (2018) apontaram que a grande maioria dos respondentes não se sentiram completamente seguros para fazer denúncias.

Desta forma, o questionamento desta pesquisa foi: Qual a percepção que os auditores do Brasil têm em relação à norma NOCLAR? O objetivo desta pesquisa pretendeu elucidar a percepção dos auditores sobre a adoção da NOCLAR no Brasil.

Este estudo contribui para a literatura sobre a contribuição da NOCLAR para o combate a corrupção. Para Jeppesen (2019) a ligação entre corrupção e auditoria é pouco pesquisada e, oferece ampla oportunidade de pesquisa. Como contribuição prática, o estudo revelou a percepção limitada dos auditores pesquisados do papel da auditoria na luta contra a corrupção, coadunando com Lima e Amorim (2018), que ressaltaram a relevância da norma NOCLAR e recomendaram a continuidade do estudo.

Ademais, no que se refere ao contexto social, o estudo é oportuno, pois contribui para incentivar todos os profissionais da contabilidade a refletirem sobre esse novo padrão de conduta ética e fomentar a cultura e o desenvolvimento de uma sociedade comprometida com o combate da corrupção.

2. O CENÁRIO DA CONTABILIDADE PARA OS AUDITORES INDEPENDENTES NO BRASIL

2.1 Auditoria e ética

A auditoria, segundo Santos (2011) consiste em averiguar os registros contábeis com o intuito de informar a sua confiabilidade, com isso, o auditor pode identificar as falhas ou as irregularidades dentro da empresa. Logo, o objetivo da Auditoria é verificar a autenticidade das demonstrações contábeis sendo na área fiscal, financeira e econômica.

Conforme Pinheiro e Cunha (2003), a auditoria pode ser classificada de duas formas: interna e externa. A auditoria interna é realizada por profissionais da própria empresa, enquanto a externa é formada por auditores contratados especificamente para atender a necessidade da mesma, ou seja, trata-se de uma ação independente, não possuindo nenhum vínculo com a empresa auditada.

Em face a fraudes e corrupções, o papel do auditor consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenções de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis decorrentes (Franco & Marra, 2007). Com isso, observou-se que o contributo da realização do trabalho de um auditor é bem abrangente, pois ele pode atuar no sentido de prevenção, além de diminuir as ocorrências de atos corruptos (Paixão et al., 2020).

Diante disso, a credibilidade do papel do profissional de auditoria se fortalece quando ele se empenha em evidenciar práticas que maculam a integridade da organização. A corrupção e fraudes sempre irão existir com maior ou menor intensidade. O *enforcement* deste fato adveio da necessidade de uma posição firme do auditor em seus relatos para que haja o alcance de uma boa gestão nas organizações (Freitas & Sena, 2019). A existência de previsão legal e mecanismos adequados são imprescindíveis para que os auditores consigam “farejar” a corrupção com segurança (Khan, 2006; Freitas & Sena, 2019).

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BACEN) são os órgãos fundamentais de auditoria, pois são estes que ditam as normas dos auditores independentes.

A Norma Brasileira de Contabilidade - Profissional Geral 01 NBCPG01/2019) apontou que para o exercício de seu trabalho seja executado com êxito, o auditor independente não tenha quaisquer tipos de vínculos conjugais ou de parentesco com pessoas de algum cargo administrativo ou acionista.

Conforme a NBC TA 250, também é função do auditor comunicar caso encontre algum ato ilícito ou irregularidade dentro da empresa. Diante destas abordagens, surge uma nova norma para o código de ética da categoria, a NOCLAR, com o objetivo de permitir que o profissional de contabilidade informe aos órgãos competentes desconformidades encontradas nas empresas, assim reforçando o papel do contador no combate à corrupção (CFC, 2019a).

2.2 Adoção da NOCLAR no Brasil

Criada em 2009 pelo Conselho Internacional de Padrões de Ética para Contadores (IESBA), a NOCLAR, ou seja, a resposta a não conformidade de Leis e regulações foi resultado de um meticuloso planejamento. De uma maneira mais ampla, a lei promoveu aos profissionais da área de contabilidade, o direito de reportar desconformidades durante o exercício de suas funções.

No Brasil, a nova regra NOCLAR, publicada em 2017, pelo IESBA trouxe inovações para o código de ética. Entre as mudanças, o auditor ao prestar serviços às entidades deverá informar aos órgãos competentes as inconformidades ou ilegalidades encontradas nas organizações e demais entidades. Ademais, o auditor também deverá reportar, no exercício de suas funções, desvios e regulamentos, entre eles práticas de corrupção, lavagem de dinheiro e determinação deliberada de não pagar impostos.

Segundo Coelho (2017b), ocorreu uma grande barreira para sua adoção no Brasil, uma vez que muitos profissionais de contabilidade não sentiram apoio legislativo ou a proteção necessária para relatar atos ilícitos. Com isso, a NOCLAR encontra empecilho na própria legislação brasileira, pois esta norma pode ser aplicada em outros ordenamentos jurídicos estrangeiros, mas a sua entrada no Brasil é bloqueada pela própria legislação, visto que protege o contribuinte e os profissionais que mantêm as informações em sigilo (Coelho, 2017b).

Entretanto, no Brasil já existem leis que fornecem algum tipo de amparo para o denunciante, tais como a Lei nº 12.846/2013, também denominada como a Lei Anticorrupção, a Lei nº 8.429/1992, que se refere como a Lei da Improbidade Administrativa. E, também, em 2019 ocorreram diversas mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade, dentre elas se encontram a aprovação da NBC PG 01, com o objetivo de estabelecer a conduta ética profissional de contabilidade. E a mudança ocorrida na NBC PG 200 dispôs sobre a aplicação da estrutura conceitual dos contadores empregados dentro das empresas (CFC, 2019d).

Em 2019, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) fez um comunicado referente à nova redação da NBC TA 250, que possuía observações referentes a leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis. A NBC TA 250 abordou aspectos relacionados à NOCLAR no que se refere a divulgação de não conformidade ou ainda a suspeita a autoridades externas (CFC, 2019a).

2.3 Estudos Relacionados

Os estudos anteriores que abordaram profundamente sobre a NOCLAR são limitados no Brasil. Em vista disto, realizou-se uma busca bibliográfica no Portal Periódicos Capes, SciELO e Google Acadêmico, com as palavras-chave “NOCLAR”, “ética” e “lei anticorrupção”. Localizou-se quatro artigos brasileiros (Giacomin, Bleil & Mendes, 2018; Lima & Amorim, 2018; Ayres et al., 2018; Cordeiro & Rodrigues, 2018) que enfatizaram diretamente sobre a norma NOCLAR e dois artigos internacionais (Jeppesen, 2019; Rathnasamy & Mahabee, 2022).

Giacomin, Bleil e Mendes (2018) buscaram identificar a percepção e conhecimentos dos contadores do Rio Grande do Sul a respeito da Lei nº 12.846/13, denominada lei anticorrupção que pode contribuir para a redução da corrupção das organizações contra a administração pública e da nova norma ética NOCLAR. Na análise dos dados das pesquisas, muitos respondentes demonstraram ter conhecimento básico sobre a lei anticorrupção, mas pouco sabiam sobre a Norma NOCLAR. Os autores concluíram que só o conhecimento dos profissionais não é o suficiente e que são necessários elementos preestabelecidos, monitoramentos eficazes e cultura de valores morais e éticos.

Na pesquisa de Lima e Amorim (2018), o objetivo foi avaliar os impactos da adoção da NOCLAR no Brasil, na profissão contábil, e observar a contabilidade como uma grande influência na sociedade em que está inserida, além de notar como a NOCLAR pode interferir na ação do profissional como um utilizador da ferramenta contábil.

Ayres et al. (2018), fizeram uma análise dos estudos acadêmicos nacionais e internacionais sobre a possibilidade de denúncia de atos ilícitos por profissionais contábeis. Afirmaram que, nos trabalhos internacionais, identificou-se a evolução das discussões dos profissionais com tema comentado desde 1989. Enquanto no Brasil, somente em 2017, com o surgimento da NOCLAR, começaram a abordar o assunto e ainda se tem certa dificuldade no tratamento da área. Portanto, concluíram que ainda seria necessária a evolução do estudo e discussões sobre o ato de denúncias no Brasil.

Cordeiro e Rodrigues (2018), avaliaram a tendência dos estudantes de contabilidade, do quinto ao oitavo semestre da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), em realizarem denúncias quando tinham conhecimento de irregularidades. Na análise dos dados foi identificado que os estudantes que demonstraram tendência em reportar o ato ilícito se referiram à administração interna da empresa, e não se sentiram seguros em denunciar aos órgãos responsáveis, com o motivo de comprometer a carreira ou não tinham conhecimento a qual órgão se reportar.

Jeppesen (2019) analisou como diversos tipos de auditoria podem contribuir para o combate à corrupção. O autor relata que a auditoria financeira excluiu a corrupção da definição de fraude e, em vez disso, a classificou como “não conformidade”. Os resultados revelam que a corrupção comercial e política cria distorções nas demonstrações financeiras das organizações doadora e receptora da corrupção.

Rathnasamy e Mahabee (2022) analisaram as implicações do NOCLAR para os auditores e contadores na África do Sul. Os resultados revelaram percepções errôneas sobre a aplicabilidade da norma no contexto sul-africano. Como consequência, poderia levar a uma eventual digressão do pronunciamento. Além disso, os autores relatam que por falta de adequação e compreensão sobre a NOCLAR, os contadores e auditores poderiam inapropriadamente aplicar a estrutura.

3. PERCURSO METODOLÓGICO

Este estudo se caracteriza como descritivo, pois “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (Gil, 2002, p. 42). No que tange ao processo de pesquisa, classificou-se como quanti-qualitativa, pois, apresentou resultados do questionário em escala *Likert*.

Também aplicou-se o teste *Kolmogorov-Smirnov* (KS). O teste KS resultou em um dado não linear, portanto utilizou-se um não teste paramétrico. Optou-se então, pela Correlação de *Spearman*, gerado no *software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), além de abordar a análise do Discurso do Sujeito Coletivo (DSC) que, segundo Lefèvre (2017, p. 20) “o método do Discurso do Sujeito Coletivo diz respeito especificamente à tarefa de reconstituir Representações Sociais sob a forma de depoimentos coletivos”.

A população atingida na pesquisa configurou-se em auditores do Brasil listados no site do IBRACON, com o total de 8.849 registrados no Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio do Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) em janeiro de 2020, cujos nomes foram obtidos por consulta direta ao gerente do CFC, pois não eram dados públicos. Entretanto, somente 100 auditores apresentavam informações para contato disponíveis, constituindo-se a população do estudo. Sendo assim, constituiu-se a amostra por acessibilidade aos dados, apresentou-se 36 respondentes, sendo 32 respostas válidas.

Para a realização da coleta de dados, a técnica de levantamento utilizada foi o método de pesquisa *survey* e questões descritivas, que propôs a expressão direta das pessoas. Aplicou-se o questionário exclusivamente digital, via e-mail, *LinkedIn*, Facebook e postagem no site do IBRACON, durante o período de 16 de julho de 2020 a 07 de janeiro de 2021.

O questionário foi elaborado a partir da ferramenta de auxílio *Google Forms* (plataforma online), se compôs de 24 (vinte e quatro) questões divididas em três blocos: o primeiro com 9 (nove) questões de escala *Likert* de 5 pontos, onde 0 representou discordo totalmente e 5 concordo totalmente com as Normas Brasileiras Contábeis e NOCLAR. O segundo bloco contemplou 5 (cinco) perguntas abertas, para os respondentes exporem seus conhecimentos e percepções da Norma NOCLAR. As questões apresentadas no questionário foram adaptadas dos artigos publicados na Revista *Transparência* (IBRACON, 2017) por Maciel (2018) e Giacomini, Bleil e Mendes (2018), conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Escala *Likert*

Referência	Descrição da afirmativa
A1	A NBC PG 01 é um conjunto único de padrões éticos de alta qualidade que aprimora a qualidade e a consistência dos serviços prestados por contadores profissionais, contribuindo assim para a confiança do público na profissão contábil.
A2	As normas de responsabilidades éticas do Novo Código de Ética apresentam alta qualidade para contadores profissionais, incluindo requisitos de independência do auditor.
A3	Os auditores independentes foram beneficiados por ter um Código de Ética ajustado por normas internacionais do IFAC.

Referência	Descrição da afirmativa
A4	O Novo Código de Ética é altamente desenvolvido, claro e bem estruturado, e orienta o julgamento e o comportamento do auditor independente.
A5	O Novo Código de Ética traz orientação aprimorada para ajudar os auditores independentes a navegar pelas diferentes situações, e poder tomar decisões seguras.
A6	A NOCLAR representa um padrão de resposta ao não cumprimento de leis e regulamentos para a sociedade contemporânea.
A7	A NOCLAR surge para estabelecer expectativas claras para que todos os contadores profissionais entendam e cumpram leis e regulamentos que proíbem a oferta ou aceitação de incentivos em determinadas circunstâncias, como as relacionadas a suborno e corrupção.
A8	A NOCLAR compreendida no contexto de normas éticas da contabilidade incentiva a falar e relatar casos de possível não conformidade com leis e regulamentos.
A9	As diretrizes abordadas da NOCLAR ajustadas ao atual código de ética brasileiro podem aprimorar a governança corporativa e apoiar o interesse público, exortando todos os membros da cadeia de suprimentos de relatórios financeiros, não apenas profissionais de contabilidade, mas também para os reguladores e legisladores que têm um papel de grande importância na prevenção e divulgação de possíveis não conformidades com leis e regulamentos.

Fonte: Adaptado de Maciel (2018) e Giacomini, Bleil e Mendes (2018).

O terceiro bloco foi exclusivo das características dos respondentes com perguntas objetivas e discursivas como, por exemplo, a faixa etária e experiência profissional, formulada de maneira que o participante informasse esses dados em numeral e aplicado o método estatístico de quartil. Para a formulação dessas perguntas foram utilizadas a adaptação de Cordeiro e Rodrigues (2018) e Lima e Amorim (2018).

O pré-teste foi aplicado em três professores de Contabilidade, sendo dois mestres e um doutor, cujas considerações indicaram a necessidade de realizar ajustes na ordem das questões de perfil e a inserção de uma questão no bloco 2.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 Análise descritiva

As características dos respondentes e as respectivas quantidades e os percentuais equivalentes ao total da amostra coletada, foram representados na Tabela 2.

Tabela 2 – Característica dos Respondentes

Gênero	Quantidade	%	Faixa Etária	Quantidade	%
Masculino	30	94%	25 a 35 anos	9	28%
Feminino	2	6%	36 a 49 anos	7	22%
Prefiro não responder	0	0%	50 a 60 anos	8	25%
Outros	0	0%	61 a 82 anos	8	25%

Região	Quantidade	%	Nível de Formação	Quantidade	%
Sudeste	17	53%	Bacharelado	21	66%
Sul	10	31%	Pós Graduação	4	13%
Norte	3	9%	Especialista em auditoria	3	9%
Nordeste	2	6%	Mestrado Profissional ou Acadêmico	3	9%
Experiência Profissional	Quantidade	%	Licenciatura	1	3%
2 a 10 anos	11	34%	Atua como Auditor	Quantidade	%
11 a 20 anos	6	19%	Sim	26	81%
21 a 30 anos	9	28%	Não	0	0%
31 a 50 anos	6	19%	No momento não	6	19%

Nota: % = Percentual

Fonte: Elaborado pelas autoras (2021)

Notou-se uma diferença significativa em relação ao gênero, apesar de ter um total de 32 respondentes da pesquisa, obteve-se respostas de 30 (trinta) homens e apenas 2 (duas) mulheres. Lima, Miranda e Casa Nova (2018), demonstraram que ainda há grandes diferenças na carreira de auditoria entre homens e mulheres.

Sobre a idade dos respondentes, a menor indicação foi representada por 25 anos e a mais elevada por 82 anos, obtendo-se uma distância bastante significativa, porém o maior percentual concentrou-se entre os auditores com faixa etária de 25 a 35 anos, equivalente a 28,13% do total. Em seguida, destacaram-se os participantes entre 36 a 49 anos com o menor percentual de 21,88% e, as faixas entre 50 a 60 anos e 61 a 82 anos obtiveram o mesmo percentual de 25%.

Outro ponto analisado sobre as características dos respondentes foi a região em que exerciam suas atividades profissionais. Pode-se observar a predominância do sudeste entre os participantes da pesquisa, com 53,13% do total; na sequência o Sul com 31,25% de auditores alcançados; o Norte e o Nordeste com os menores índices de 9,38% e 6,25%, respectivamente. De acordo com uma publicação no *site* da CVM, os cadastros da maior parte dos auditores localizam-se na região sudeste do país.

Também buscou-se identificar o nível de formação dos profissionais respondentes, conforme definido na Tabela 1, verificando-se que a maioria dos auditores possuíam apenas graduação, que representa 66% da amostra total, 13% dos profissionais cursaram pós graduação, 9% qualificaram-se em especialistas e mestres e somente 1 enquadrou-se na formação em licenciatura.

O foco principal desta pesquisa concentrou-se na busca da percepção dos Auditores no Brasil com questionamentos importantes acerca da atuação, se estão dentro da população de Auditores, e a experiência profissional, observando-se que todos os participantes atuam ou atuaram em algum momento na área de auditoria contábil. Aqueles que afirmaram não estar diretamente ligados à auditoria atualmente justificaram que são aposentados em empresa de auditoria, fazem parte do comitê de auditoria ou atuam na área de treinamento de auditoria e contabilidade, todos com experiência para opinar sobre a NOCLAR.

Em relação ao tempo de experiência profissional, os resultados apontaram que a maioria dos profissionais atuaram entre 2 e 10 anos no mercado de trabalho, seguido de 28% entre 21 a 30 anos na área de auditoria. Levou-se em consideração os resultados destas análises do perfil dos participantes.

A Tabela 3 contemplou os percentuais de concordância ou discordância dos respondentes, atribuídos a cada pergunta.

Tabela 3 – Relação de respostas da escala *Likert*

Afirmativas	Concordam Totalmente	Concordo Parcialmente	Não concordo, nem discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Totalmente
A1	46,9%	31,3%	12,5%	6,3%	3,1%
A2	46,9%	37,5%	6,3%	6,3%	3,1%
A3	53,1%	34,4%	9,4%	3,1%	0,0%
A4	53,1%	15,6%	28,1%	3,1%	0,0%
A5	28,1%	56,3%	9,4%	6,3%	0,0%
A6	50,0%	28,1%	18,8%	3,1%	0,0%

Afirmativas	Concordam Totalmente	Concordo Parcialmente	Não concordo, nem discordo	Discordo Parcialmente	Discordo Totalmente
A7	40,6%	40,6%	15,6%	3,1%	0,0%
A8	25,0%	59,4%	12,5%	3,1%	0,0%
A9	43,8%	34,0%	15,6%	6,3%	0,0%
% Geral	43,07%	37,47%	14,25%	4,52%	0,69%

Nota: A = Afirmativas; % Geral = Percentual Geral.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2021)

Ao observar os elementos na Tabela 2, as respostas que demonstraram maior percentual são A3 e A4 com 53,1% que concordaram totalmente que o Novo Código de Ética trouxe benefícios para os auditores independentes e é altamente desenvolvido, claro e bem estruturado de forma que orienta o comportamento do profissional.

Nas questões sobre o Novo código de ética, as respostas indicaram uma maior concordância em relação aos questionamentos sobre a NOCLAR, dado que todas obtiveram um percentual igual ou menor do que 50% de concordância. Ayres et al. (2018), em sua análise dos estudos nacionais e internacionais, perceberam que os profissionais de contabilidade brasileiros possuem mais resistência na realização de denúncias.

4.2 Análise da Correlação de Spearman

Para analisar a relação entre as opiniões dos auditores de contabilidade, que participaram da pesquisa sobre a norma NOCLAR, foi utilizado o método estatístico denominado correlação de Spearman cujas associações obtidas estão destacadas na Tabela 3.

Tabela 4 – Análise de Correlação de Spearman

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9
A1	1								
A2	0,614**	1							
A3	0,583**	0,705**	1						
A4	0,518**	0,457**	0,293	1					
A5	0,663**	0,479**	0,527**	0,433*	1				
A6	0,509**	0,463**	0,449**	0,531**	0,490**	1			
A7	0,549**	0,386*	0,388*	0,613**	0,456**	0,624**	1		
A8	0,593**	0,669**	0,697**	0,472**	0,520**	0,644**	0,599**	1	
A9	0,718**	0,622**	0,694**	0,492**	0,676**	0,676**	0,571**	0,792**	1

Nota: A = Afirmativa; ** = 1%; * = 5%

Fonte: Elaborado pelas autoras (2021)

Em relação à análise da Tabela 4, tomou-se como base os três maiores e três menores coeficientes com significância da correlação. Os maiores coeficientes estão na associação de A9 com A8 com variação de 0,792, assim como, mostrou-se associada com a A1 com 0,718 de coeficiente correlacionado, portanto a NOCLAR ajustada ao atual código de ética, auxilia na prevenção e divulgação de não conformidades com leis e regulamentos na defesa do poder público, associada positivamente com a presença de um padrão de respostas ao não cumprimento de leis e regulamentos e a NBC PG 01, que padroniza questões éticas à qualidade e a consistência dos serviços prestados, contribuindo para confiança na profissão (CFC, 2019c).

Ayres et al. (2018) apontaram que o profissional contábil tem o dever de ser leal com a sociedade, cumprir um compromisso com o zelo do interesse público. E, de acordo com o presidente do CFC, Zulmir Breda, no Brasil a NOCLAR está à disposição do auditor, permitindo que informe irregularidades sem contrariar as normas éticas, representando um recurso importante para combater a ilegalidade. (Breda, 2019).

As afirmativas A3 e A2 se correlacionaram com coeficiente igual a 0,705, que de acordo com o ajuste do Novo Código de Ética, Federação Internacional de Contadores (IFAC), trouxe benefícios para os auditores independentes de acordo que estas normas de responsabilidade éticas apresentam alta qualidade para profissionais contábeis, inclusive requisitos

de independência do auditor. Conforme a NBC PA 400.1 (Conselho Federal de Contabilidade, 2019e) esta norma define os requisitos e o material de aplicação sobre a forma de aplicar a estrutura conceitual para manter a independência na realização desses trabalhos de auditoria. Morás, Souza e Cunha (2019) observaram que a independência do auditor interno é essencial para conservar a qualidade do exercício de sua profissão.

Outra associação analisada apresentou-se nas posições A7 com relação à A2 e à A3, que apesar de terem um coeficiente mais baixo, se relacionam a ponto que a NOCLAR surge para que os profissionais entendam e cumpram leis e regulamentos, proíbe aceitação de incentivos relacionados a atos ilícitos, em concordância com o Novo Código de Ética, que além de alta qualidade ainda dá independência ao auditor depois de ajustado pelo IFAC.

Ayres et al. (2018) destacaram que o Novo Código de Ética junto com a NOCLAR tem o objetivo de permitir que o profissional informe aos órgãos competentes desconformidades ou ilegalidades detectadas onde presta serviço, reforçando o papel no combate à corrupção. Também está contemplado na NBC PG 01 (CFC, 2019e), a qual os profissionais devem ser independentes e ressalta que estes não sejam influenciados por fatores que afetem sua conduta. Contudo, afirmou Batista (2019), que a preocupação com a corrupção cresceu nos últimos anos, e a adoção da nova norma internacional vem para combater a fraude e a corrupção.

E a associação entre A5 e A4, que se referem ao Novo Código de Ética ser claro e bem estruturado, além de orientar o auditor em diferentes situações para a tomada de decisão. Para afirmar esse contexto, Alves et al. (2007) ressaltaram que o código de ética tem como objetivo regular as ações de membros de uma mesma categoria e possui padrões morais que o profissional deve aceitar e observar, sendo assim, uma prescrição de conduta.

4.3 Análise do Discurso do Sujeito Coletivo

Para demonstrar os discursos coletivos dos pesquisados, as respostas ao desafio da adoção da NOCLAR foram categorizadas de acordo com o grau de dificuldade leve e grave. A Tabela 5 expôs as opiniões encontradas:

Tabela 5 – Análise do Discurso Coletivo

Quais foram os desafios encontrados na adoção e ajustamentos da norma internacional do IFAC “NOCLAR” para as Normas Brasileiras de Contabilidade?	
Categoria	Ideias Centrais
Leve	Em minha opinião não houve grandes desafios; Vejo que o procedimento ainda está em andamento pois a norma não foi concretizada. Contudo, não tenho opinião sobre o assunto.
Grave	Acredito que o maior desafio foi a adaptação das normas à realidade brasileira, pois a legislação e a cultura no Brasil são muito diferentes das internacionais; Acho que a falta de preparo dos profissionais de contabilidade está sendo um desafio para a adoção da norma.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2021)

A partir da análise da Tabela 5, notou-se opiniões bem divergentes no processo para implementação da NOCLAR no Brasil, primeiro obteve-se opiniões que destacavam um leve grau de dificuldade, com o argumento que não são grandes desafios ou são processos naturais, por outro lado a maior parte dos pesquisados relataram encontrar maiores desafios por parte dos profissionais. Entretanto, Guimarães et al. (2011) definiram que a expectativa é que os profissionais procurem qualificar-se no que diz respeito à implementação das Normas Contábeis.

Outro aspecto desafiador, indicado pelos auditores, foi a adaptação das normas internacionais às normas brasileiras, contudo, Castilho et al. (2015) mencionaram que a Lei Nº 11.638/2007 tem o intuito de padronizar as normas brasileiras com as internacionais divulgadas pelo IASB. Além disso, alguns participantes acreditaram que a NOCLAR não foi concretizada no Brasil, porém, o comunicado do CFC (2019b) destacou que alguns aspectos da NOCLAR, como a comunicação sobre a não conformidade à autoridade externa, foram implementados na NBC TA 250.

Em seguida, os auditores pesquisados foram questionados em relação ao papel dos relatórios do auditor. Os discursos do sujeito coletivo demonstraram que os pesquisados possuem opiniões bem dispersas sobre as principais mudanças nas práticas do auditor independente brasileiro, advindas dos ajustamentos da NOCLAR. Dentre os argumentos identificados através da análise do discurso, as ideias centrais foram que as principais mudanças estavam presentes no “combate dos atos ilícitos”, “responsabilidade do auditor”, a “adaptação profissional”, “equivalência com práticas internacionais”, entre outras, além de grande parte ter afirmado não ter opinião sobre o assunto. Giacon, Bleil e Mendes (2018) ressaltaram a precariedade diante do nível de conhecimento dos profissionais de contabilidade. Na Tabela 6, apresentou-se os discursos coletivo para os auditores pesquisados.

Tabela 6 - Análise do Discurso Coletivo

Os relatórios do auditor independente têm um grande papel a desempenhar no gerenciamento de atos de corrupção?	
Categoria	Ideias Centrais
Concordam	Entendo que os relatórios tem que atender às normas vigentes.
Discordam	Nosso trabalho, como auditor, não é buscar atos de corrupção e sim a conformidade das informações contábeis. Não é nosso objetivo, mas ajuda a combater.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2021)

Ao analisar o discurso coletivo, percebeu-se que um grande número dos respondentes concordou que os relatórios podem auxiliar na evidência de ilegalidade, porém, alguns participantes afirmaram que não é o objetivo principal dessa funcionalidade.

Outra questão aplicada, tem referência com o cumprimento dos princípios fundamentais da NOCLAR, sobre as ameaças e salvaguardas identificadas no ambiente de trabalho do auditor independente, os discursos relacionados a essa questão não apresentaram um posicionamento, limitando-se às palavras-chave “Sim” e “Não”. No entanto, na minoria dos discursos encontrou-se as ideias centrais “o auditor deve avaliar pelo seu julgamento” e “a norma precisa ser permanentemente reavaliada”.

Outro ponto evidenciado, foi que a responsabilidade é um fator essencial na auditoria independente, mas toda responsabilidade vem acompanhada de consequências, uma delas, no caso da norma em questão, é a segurança. De acordo com Coelho (2017b), os profissionais contábeis, ao relatar uma irregularidade, não podem contar com proteção e apoio legislativo. Caso seja de interesse público, dependerá da disponibilidade de proteção legal. Portanto, o último questionamento foi elaborado de modo que os participantes apresentassem suas ideias sobre de que forma a inserção de determinadas diretrizes da NOCLAR ao Novo Código de Ética (NBC PG 01 e NBC PG 200) afetou as responsabilidades e a segurança no desenvolvimento das atividades do auditor independente.

Os resultados revelaram que as ideias centrais dos discursos coletivos foram o “aumento de responsabilidade do auditor” e em contrapartida “as normas anteriores já previam segurança ao auditor”. Ademais, alguns pesquisados estavam de acordo que as mudanças aplicadas interferem mais uma vez na responsabilidade do auditor, enquanto discursos opostos abordaram que a segurança era um fato já tratado anteriormente e essas normas seriam apenas registradas formalmente. Entretanto, Coelho (2017b) confirmou que há um dilema entre, denunciar e ficar exposto a processos civis segundo as considerações jurídicas, ou não denunciar e aceitar consequências de omissão.

Em geral, os relatos dos auditores pesquisados em relação a NOCLAR despontaram um alto nível de respostas indefinidas. Notou-se que todas as indagações foram diretamente ligadas à NOCLAR, em que muitos dos participantes responderam não terem opinião sobre o assunto. Esses achados corroboraram com os resultados das questões da escala *Likert*, que apresentou os percentuais mais baixos de concordância nas perguntas sobre a norma do IFAC, comparado com as demais perguntas sobre o Novo Código de Ética.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que este trabalho teve como objetivo elucidar a percepção dos auditores sobre a adoção da NOCLAR no Brasil, pode-se inferir que as respostas dos auditores pesquisados referentes ao Novo Código de Ética obtiveram maior concordância em comparação com as da norma NOCLAR. Ademais, os respondentes não possuem opiniões definidas sobre a norma inserida pelo IFAC.

Segundo a análise descritiva, os resultados indicaram o consenso dos respondentes sobre o Novo Código de Ética apresentar benefícios aos auditores e orientá-los melhor, observou-se também o índice mais baixo de concordância sobre a NOCLAR. Em relação à análise da correlação de *Spearman*, os elementos atingiram elevado grau de correlações significâncias, apontando que a inserção da nova norma implementada em 2017 auxilia na prevenção e divulgação de não conformidades encontradas durante a prestação de serviços.

Além disso, na análise do discurso do sujeito coletivo, as ideias centrais estavam relacionadas ao aumento da responsabilidade dos auditores e dificuldade de adaptação das normas brasileiras às internacionais, ademais, demonstraram um preocupante número de respondentes que não possuíam opiniões definidas sobre a norma inserida pelo IFAC. Assim, evidenciando que esse assunto necessita de mais abordagem, divulgação e interesse por parte dos profissionais, ao atualizar-se com aplicações de novas normas.

Utilizou-se como base as pesquisas de Cordeiro e Rodrigues (2018) e Giacomini, Bleil e Mendes (2018), com uma abordagem e metodologia diferenciada, de forma que se buscou o posicionamento de uma classe que realiza auditoria independente em conformidade com as leis e normas contábeis éticas e pelos métodos de análise, que não foram encon-

trados nos estudos relacionados. Os artigos citados alinharam-se com os resultados encontrados nesta pesquisa, que é a necessidade do aperfeiçoamento e instrução das novas leis e normas de combate à corrupção.

Percebeu-se a divergência nos resultados entre os métodos quantitativos e qualitativos, esclarecendo que os auditores possuíam uma percepção limitada da inserção da NOCLAR no Brasil. Entretanto, isto pode derivar da própria legislação brasileira, embora a NOCLAR seja bem fundamentada, ocorre empecilhos para a sua devida efetivação, entre eles estão o dever do sigilo profissional e a proteção da privacidade.

Houve uma limitação da pesquisa, referente à colaboração da população, em decorrência da coleta ter sido realizada de forma *online*, devido à pandemia provocada pelo COVID-19. Estes são pontos que poderão ser explorados pelas futuras pesquisas com uma amostra maior, assim como, aprofundar o estudo comparativo entre o Novo Código de Ética e a NOCLAR. E outra sugestão para futuras pesquisas é aplicação de questionários focando em empresas de auditoria *Big Four*.

REFERÊNCIAS

Ayres, R. M. & et al. (2018). O profissional de contabilidade e o mecanismo de denúncia em um contexto de lac e de NOCLAR: análise comparativa de estudos internacionais e nacionais. *Ambiente Contábil*, v. 10, n. 2, jul./dez. 2018. DOI <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018.v10n2ID12975>.

Batista, S. (2019). O ceticismo profissional na Contabilidade e a mitigação de risco. In: *Conselho Federal de Contabilidade*. [S. l.], 31 maio de 2019. Recuperado de: <https://cfc.org.br/destaque/o-ceticismo-profissional-na-contabilidade-e-a-mitigacao-de-risco/>.

Breda, Z. I. (2019). Compliance: um caminho para a governabilidade. In: *Conselho Federal de Contabilidade*. [S. l.], 25 jan. 2019. Recuperado de: <https://cfc.org.br/destaque/compliance-um-caminho-para-a-governabilidade%EF%BB%BF/>.

Coelho, I. (2017a). *NOCLAR in Brazil: one step at a time*. International Federation of Accountants, 11 maio 2017. Recuperado de: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics/discussion/NOCLAR-brazil-one-step-time>.

Coelho, I. (2017b). Mais responsabilidades aos profissionais. *CRCSC Jornal: Informativo do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina*, ano XXV, p. 3.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. (2018). In: Comunicação CFC. *Aplicação da NOCLAR no Brasil é tema de reunião na Ifac*. 1 mar. Recuperado de: <https://cfc.org.br/noticias/aplicacao-da-NOCLAR-no-brasil-e-tema-de-reuniao-na-ifac/>.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. (2019a). In: Feliciano, R. *CFC altera redação da NBC TA 250 sobre leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis*. 15 fev. Recuperado de: <https://cfc.org.br/noticias/cfc-altera-redacao-da-nbc-ta-250-sobre-leis-e-regulamentos-na-auditoria-de-demonstracoes-contabeis/>.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. (2019b). *NBC TA 250. Consideração de leis e regulamentos na auditoria de demonstrações contábeis*, 14 fev. Recuperado de: https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2019/NBCTA250.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. (2019c). *NBC PG 01. Código de ética profissional do contador*. 7 fev. Recuperado de: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG01&arquivo=NBCPG01.doc.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2019d). *NBC PG 200 (R1). Contadores empregados (contadores internos)*. 27 nov. Recuperado de: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG200\(R1\)&arquivo=NBCPG200\(R1\).doc](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG200(R1)&arquivo=NBCPG200(R1).doc).

Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2019e) *NBC TA 400. Independência para trabalho de auditoria*, 27 nov. Recuperado de: https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPA400&arquivo=NBCPA400.doc.

Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2020). *NBC TA- De Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica*. Recuperado de: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/#>.

Cordeiro, T. A. & Rodrigues, A. T. L. (2018). *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*. Trabalho de Conclusão de Curso (Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Recuperado de: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/197588>.

Franco, H. & Marra, E. (2007). *Auditoria Contábil*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.

Freitas, C. D. S. C. & Sena, R. A. (2019). O Papel da Auditoria Interna na Detecção de Fraudes e Erros em Iniciativas Privadas. *ID on line Revista de Psicologia*, 13(43), 578-592.

Giacomin, J.; Bleil, C.; & Mendes, J. (2018). O combate à corrupção no Brasil e a responsabilidade dos contadores: um estudo sobre a percepção da classe contábil do RS sobre a Lei 12.846/2013 e a Norma NOCLAR. *RIC. Revista de Informação Contábil*, 12(2): 16-33.

Gil, A. C. (2002). *Como Elaborar Projeto de Pesquisa*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.

Guimarães, L. M.; Paulúcio, N. F.; Almeida, F. M. M.; & Moura, R. M. (2011). O profissional contábil diante da convergência das normas contábeis: análise da preparação desse profissional nos processos. In: *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, 8. Rio de Janeiro. *Anais...*Rio de Janeiro: SEGET.

Ibracon. (2017). Os desafios da NOCLAR. *Revista Transparência*, 7: 22-26.

Khan, M. A. (2006). Role of audit in fighting corruption. In Comunicação apresentada na Conferência: Ethics, Integrity, and Accountability. In the Public Sector: Re-building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Convention against Corruption: Russia. *Proceedings...*

- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100798.
- Leal, A. L. (2012). Fraude de mais de R\$200 milhões com Café Pilão. *Revista Exame*, n. 18, p. 1, 14. Recuperado de: <https://exame.com/revista-exame/cafe-com-fraude/>.
- Lefèvre, F. (2017). *Discurso do Sujeito Coletivo: nossos modos de pensar, nosso eu coletivo*. São Paulo: Copyright. 80 p.
- Lima, L. D., Amorim, W. S. (2018). *Os Impactos da Adoção da NOCLAR no Brasil*. Manaus: Universidade do Estado do Amazonas. Recuperado de: <http://repositorioinstitucional.uea.edu.br/handle/riuea/1061>.
- Lima, J. P. R., Souza, C. M., & Casa Nova, S. P. D. C. (2018). Auditoria é coisa de mulher? Percepção de diferenças entre profissionais. In *4th UnB Conference on Accounting and Governance & 1º Congresso UnB de Iniciação Científica-CCGUnB. Proceedings...* Brasília, UnB.
- Maciel, R. (2018). *A implementação da NOCLAR no Brasil*. Russell Bedford. Recuperado de: <https://russellbedford.com.br/noticias/a-implementacao-da-NOCLAR-no-brasil/>.
- Morás, V. R., Souza, T. R., Cunha, P. R. (2019). Ameaças à independência do auditor: uma análise a partir da percepção de auditores independentes em consonância a NBC PA 290. *Contabilidade Vista & Revista*, 30(3):46-72. Doi: 10.22561/cvr.v30i3.4885. Recuperado de: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4885>.
- Pinheiro, G. J., & Cunha, L. R. S. (2003). A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes. *Contab. Vista & Rev.*, Belo Horizonte, 14(1):31-48.
- Rathnasamy, S., & Mahabeer, V. (2021). The impact on auditors of non-compliance with laws and regulations. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 107-114.
- Santos, F. (2011). *Auditoria Contábil*. [São Paulo]: Clube de Autores.
- Silva, F. R., Lopes, L. P., & Barbosa, M. V. (2017). Capacitação profissional do auditor nas instituições de ensino e sua inserção no mercado. *Revista Valore*, 2(1), 51-69.