

WHISTLEBLOWING NO BRASIL: UMA INVESTIGAÇÃO COM PROFISSIONAIS CONTÁBEIS

Cleydiane Maria de Oliveira
Universidade Federal da Paraíba
Adriana Fernandes de Vasconcelos
Universidade Federal da Paraíba

RESUMO

A ocorrência de fraudes é um fator de risco para a continuidade das entidades, e as formas de mitigá-las, bem como descobri-las em seu estágio inicial, tem sido um dos desafios empresariais. Nesse contexto, o presente trabalho teve por objetivo identificar como se dá a intenção de denúncia dos profissionais contábeis brasileiros. Foi conduzido um estudo de campo, com aplicação de questionário, obtendo-se uma amostra de 859 respondentes. Para identificar os fatores que influenciam na denúncia dos profissionais contábeis foi utilizado o teste não paramétrico de Kruskal Wallis para amostras independentes, a fim de comparar os grupos quanto à influência do tipo de denúncia, sexo e tipo de entidade na qual o profissional atua. Os resultados demonstram que a intenção de denúncia dos respondentes é alta em todos os cenários, destacando-se o que se referia à corrupção. Identificou-se que houve diferença significativa na comparação entre o grupo sem recompensa financeira ou existência de canal de denúncia, com o grupo onde a recompensa financeira era citada, bem como com o grupo onde a denúncia seria efetuada através de um canal interno à organização, indicando que a existência de recompensa financeira e canal de denúncia influenciam na intenção de denúncia dos profissionais contábeis. A variável sexo não se mostrou significativa, e, por fim, identificou-se que há diferença na intenção de denúncia entre os profissionais que trabalham em entidades diferentes (públicas x entidades do terceiro setor; públicas x mistas). Ainda que de forma incipiente, o estudo contribui para a disseminação do tema no contexto brasileiro, e oferece insights para que se possa conhecer o comportamento de denúncia dos profissionais contábeis brasileiros frente às situações de fraudes.

Palavras-Chave: Whistleblowing; Profissionais contábeis; Denúncia.

1. INTRODUÇÃO

As fraudes representam um risco para as entidades e para o mercado, de forma geral, pois as perdas ocasionadas pelas mesmas trazem graves consequências. Em todo o mundo, o prejuízo ocasionado pelas fraudes gira em torno de US\$ 6.3 bilhões. Em virtude dos altos valores envolvidos nas fraudes, as empresas tem buscado, cada vez mais, implementar controles internos que garantam eficiência e eficácia em suas operações, e minimizem a probabilidade da ocorrência de fraudes.

Riahi-Belkaoui e Picur (2000) salientam, entretanto, que o aumento das fraudes ocorre em virtude de métodos cada vez mais sofisticados nas formas de efetuar tais crimes. Somem-se a isso outros fatores, como pressões econômicas, punições inadequadas, enfraquecimento dos valores da sociedade e o conluio entre funcionários e terceiros.

Dessa forma, um dos maiores desafios das empresas, atualmente, é identificar uma fraude em seu estágio inicial, evitando que as perdas geradas pelas mesmas sejam significativas para a entidade, e possam colocar sua continuidade em risco. Nesse contexto, surge o *Whistleblowing*, definido por Near e Miceli (1985) como o ato de divulgar práticas identificadas como ilegais, imorais ou ilegítimas, para pessoas ou organizações que possam tomar atitudes para cessar estas ações.

Barnett, Cochran e Taylor (1993) esclarecem que a denúncia de atos ilegais apresenta dilemas éticos para o empregado e a empresa. Quanto ao empregado, chamam a atenção para questões ligadas à lealdade e obrigação moral, por exemplo. Quanto à empresa, a mesma deve garantir a proteção dos direitos de todos os funcionários, e que o ambiente de trabalho não seja afetado por um clima de desconfiança. Caso a empresa não encoraje a denúncia interna, as irregularidades podem não serem corrigidas, e o clima ético pode ficar prejudicado.

O *Whistleblowing*, que será considerada na presente pesquisa como propensão à denúncia, permite que as fraudes sejam descobertas através de denúncias de funcionários (atuais ou que já saíram da empresa) ou de partes ligadas à empresa, como fornecedores ou clientes, por exemplo.

Para que essas denúncias sejam efetuadas, é necessária a existência de canais de denúncias, sejam eles internos ou externos às organizações, para que o *whistleblower* possa comunicá-las. A criação desses canais, de acordo com a *European Court of Auditors* (2019), tem sido motivada para “evitar perdas financeiras e promover a empresa como sendo ética e honesta”, além de convencer as empresas dos benefícios e eficácia dos canais de denúncia.

O canal de denúncia, se interno ou externo, representa um aspecto importante na questão do *Whistleblowing*. Dado que a comunicação é o ponto central do processo, o denunciante, de acordo com Near e Miceli (1996), avalia os tipos de canais disponíveis para que o reporte do ato ilícito seja reportado, em virtude das consequências que podem ocorrer com a comunicação. Esse é um aspecto relevante em sua decisão.

Near e Miceli (1995), ao demonstrar um modelo de *Whistleblowing*, consideram que o tipo de canal influencia na decisão do empregado de denunciar. Além disso, Kaplan et al. (2012) e Hunton e Rose (2011) salientam que são incertos ou pouco estudados os efeitos dos tipos de canais na intenção de denúncia dos empregados. Esse estudo tenta contribuir para a investigação desse efeito no contexto brasileiro.

Quando a denúncia é efetuada a canais internos, a correção dos problemas corporativos pode ocorrer de forma mais rápida, e pode garantir que as informações sobre a fraude relatada permaneçam confidenciais, aspecto que pode ser muito importante para as empresas, visto que informações negativas podem prejudicar sua imagem e seu valor de mercado (PARK; BLENKINSOPP, 2009). Para Nayir e Herzig (2012) o canal de denúncia externo é preferido apenas quando os canais internos de denúncia forem falhos.

Após diversos escândalos de fraudes corporativas, a exemplo da Enron e Tyco, os Estados Unidos criaram dispositivos de denúncia, como as leis Dodd Frank Act e a Sarbanes-Oxley, que preveem recompensas financeiras desde que atenda os critérios preestabelecidos na lei. O objetivo desses dispositivos é incentivar a denúncia de atos ilegais, assegurando a proteção ao denunciante, já que pode haver retaliação ao empregado, por parte da empresa, principalmente se a denúncia envolver um superior do denunciante.

Embora seja provável que oferecer recompensas aumente a propensão dos trabalhadores a relatar atos ilícitos identificados na empresa, a ACFE (2016) aponta que a maioria dos empregadores ainda não adota esta prática. Segundo Stikeleather (2016), esse fato pode ser explicado pela avaliação do custo-benefício em se oferecer recompensas financeiras para as denúncias efetuadas.

Por fim, aspectos pessoais como sexo e tipo de entidade na qual o profissional atua também são estudados como fatores que podem influenciar a intenção de denúncia. A pesquisa de Keenan (1989) sugere que os homens são mais propensos do que as mulheres a efetuarem denúncias de atos ilegais. Para Henderson (2008), o fato das mulheres serem, historicamente, consideradas inferiores, e ocuparem lugares de menor poder nas organizações, podem contribuir para que participem menos dos processos de denúncia de atos ilegais.

Quanto ao tipo de entidade, Nayir et al. (2016), por sua vez, expõem que no setor público dificilmente as denúncias são relatadas. Dentro de um estudo sobre corrupção foi

detectado que os funcionários muitas vezes suspeitavam e tinham evidências sobre atos corruptos, mas mantinham as informações para si.

No âmbito do setor privado, as empresas têm intensificado os investimentos em canais de denúncia interna. Conforme a *European Court of Auditors* (2019), dez Estados-Membros da União Europeia (EU) já aprovaram leis que protegem os denunciadores, e os demais têm até 2021 para incorporar para o direito nacional a nova diretiva da UE relativa à proteção dos denunciadores, e afirma que, do ponto de vista organizacional, muitos nessas jurisdições estão sendo proativos e agindo antes dos requisitos legais exigirem.

Nesse contexto, o presente trabalho pretende responder a seguinte questão de pesquisa: Como se dá a intenção de denúncia (*Whistleblowing*) dos profissionais contábeis brasileiros?

O estudo busca contribuir no exame da realidade brasileira quanto à intenção de denúncia, tema ainda pouco explorado. A aplicação do estudo junto a profissionais contábeis, os quais têm uma participação importante na atividade da empresa, e, portanto, possibilidade de identificar atos ilegais, oferece um *insight* sobre o comportamento destes profissionais diante de tais situações, e traz à discussão sobre a necessidade de disseminar a importância do *Whistleblowing* para as organizações e a sociedade, na proteção contra atos intencionalmente efetuados para lesar seus patrimônios.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Importância do *Whistleblowing* para a Descoberta de Fraudes

As perdas causadas pelas fraudes são uma função do tipo de fraude (apropriação de ativos, corrupção ou fraude em demonstrações contábeis) e do tempo de duração da mesma. O tempo médio de duração das fraudes é de 18 meses, e em mais de 32% dos casos, dura em torno de dois anos, antes de serem descobertos (ACFE, 2016).

Uma das formas de minimizar as perdas causadas pelas fraudes é a descoberta por meio do *whistleblowing*. No ano de 2016, o método mais comum de detecção das fraudes foi através de “dicas”, as quais foram responsáveis pela descoberta de 39,1% dos casos. Sem essas dicas, provavelmente, o tempo médio de duração das fraudes aumentaria, bem como as perdas ocasionadas por elas.

As pessoas que fornecem as “dicas” sobre a ocorrência de fraudes são, em sua maioria, funcionários da organização (51,5%), enquanto o restante advém de clientes (17,8%), fornecedores (9,9%), fontes anônimas (14,0%) e outros. (ACFE, 2016)

Para efetuar uma denúncia de fraude, principalmente se o indivíduo que fará a denúncia for funcionário da organização, pressupõe-se a consideração de vários fatores, já que pode ocorrer algum tipo de retaliação contra os denunciadores. Rehg (1998) explica que a retaliação é a ameaça ou efetiva tomada de ações prejudiciais ao bem estar do empregado, em virtude deste ter efetuado a denúncia do ato ilegal, podendo variar desde a atribuição de atividades menos importantes na empresa, até a demissão do empregado.

Em virtude deste risco, as empresas e alguns governos têm criado dispositivos que ofereçam proteção e segurança ao denunciante, de modo que este proceda à denúncia com mais tranquilidade. Além de proteção, leis como a Dodd Frank Act preveem recompensas financeiras para quem efetuar a denúncia, desde que sejam atendidas as premissas contidas na lei.

2.2 A Influência de Canais de Denúncia na Propensão a Delatar

Fraudes têm sido muito dispendiosas economicamente e para a imagem das organizações. No que tange o mundo empresarial, busca-se diminuir cada vez mais a

ocorrência dos mais diversos tipos de fraudes, sendo um terço dos casos de fraudes ou roubos dentro das empresas é descoberto por meio de denunciante. (NAYIR. ET AL, 2016).

Para Johansson e Carey (2016) os controles internos e auditoria interna estão diretamente associados com a detecção de fraude, que por sua natureza ser deliberadamente escondida, é mais propícia à detecção por parte de quem está “mais perto” da organização. Nesse sentido, a proteção de identidade torna menos provável que o denunciante tenha consequências adversas.

O desenvolvimento de políticas de controle interno, por exemplo, podem ser adotadas para incentivar a denúncia interna, e podem incluir, de acordo com Barnett et al (1993): a responsabilidade dos funcionários para divulgar as irregularidades às partes internas da organização; canais de comunicação apropriados através dos quais as denúncias possam ser efetuadas; procedimentos investigativos formais adotados pela empresa, e garantias de proteção para funcionários que divulguem as suspeitas de irregularidades.

Corroborando com a ideia de Johansson e Carey (2016), Latam et al (2016) dizem que o papel dos denunciante é crucial, e que as retaliações ou ameaças podem dificultar a decisão do denunciante sobre fazer ou não a denúncia, por medo das consequências negativas, tanto no âmbito profissional quanto pessoal, em virtude da identidade exposta.

Nesse sentido, a criação de canais de denúncia tem sido uma medida que vem sendo adotada pelas organizações como forma de incentivo para a denúncia. Zhang, Chiu e Wei (2009) afirmam que a gerência deve incentivar a denúncia interna, pois é a mais benéfica para a entidade. Nesse contexto, Ahmad (2011) destaca que a denúncia interna permite a correção de problemas organizacionais de forma mais rápida, sem que as informações sejam divulgadas ao público externo, resguardando a empresa de consequências indesejadas.

A denúncia externa, por sua vez, pode causar danos à organização, principalmente quanto à publicidade negativa, e é vista, por muitos, como uma violação contratual.

2.3 Recompensa Financeira no *Whistleblowing*

Em virtude de a retaliação ser um fator relevante a ser considerado pelo denunciante para proceder ou não ao ato de comunicar os atos ilegais, a possibilidade de recompensa financeira pode funcionar como um incentivo para que tais atos cheguem a ser informados.

A recompensa prevista na Dood Frank, por exemplo, prevê que o Governo deve pagar aos denunciante entre 10% a 30% das multas obtidas em virtude de violações às leis federais norte-americanas referentes a valores mobiliários, e que tais violações sejam conhecidas através da comunicação destas irregularidades, e o valor das sanções seja superior a US\$ 1 milhão. Além disso, a lei possui dispositivos antirretaliação, o que tende a contribuir, ainda mais, para quem tem conhecimento de ações ilegais, tomar a iniciativa de denunciar a canais externos os fatos observados, e sobre os quais possua informações originais.

No Brasil, a Lei nº 8.112/90, no artigo 126-A, dispõe que:

Nenhum servidor poderá ser responsabilizado civil, penal ou administrativamente por dar ciência à autoridade superior ou, quando houver suspeita de envolvimento desta, a outra autoridade competente para apuração de informação concernente à prática de crimes ou improbidade de que tenha conhecimento, ainda que em decorrência do exercício de cargo, emprego ou função pública.

A lei brasileira traz, de forma inicial, a figura do denunciante, ou *Whistleblower*, no âmbito do serviço público federal, entanto não traz nenhuma previsão de recompensa financeira. A esse respeito, Vasconcelos (2015, p. 39) salienta que o Brasil tem que avançar no processo de discussão sobre o tema, inclusive na inclusão legal do tema, e faz a seguinte consideração:

É salutar lembrar que, no Brasil, o Estado é responsável por prover necessidades básicas e fundamentais para a sociedade, a exemplo de educação e saúde, o que por si só deveria estimular a denúncia de desvios de recursos e de fraudes, pois o aumento destes representa diminuição nos recursos disponíveis para serem aplicados nas atividades consideradas essenciais para o bem estar social.

Diante da maior história de fraude brasileira, a da Petrobrás, é de se esperar que a sociedade aumente a consciência sobre a necessidade de reportar desvios de recursos e outros atos ilegais, ainda que não haja ganho financeiro individual provável. No entanto, Fajardo e Cardoso (2014, p. 116) salientam que esse pode não ser o “caminho natural na cultura brasileira”, em função das características da cultura nacional, enraizada no “jeitinho brasileiro”, cordialidade, aversão aos riscos e numa sociedade altamente hierarquizada.

Conforme já citado, em outros países existem legislações que trazem a figura do *whistleblower*, define canais e formas de recompensa, como as leis *Dood Frank e Sarbanes-Oxley*. No Brasil ainda não existia uma lei que trouxesse claramente a figura do *whistleblower* ou mencionasse recompensa, no entanto, a Lei 13.608, sancionada em 10 de janeiro de 2018, trouxe uma nova perspectiva no que tange ao *whistleblower* no Brasil.

Essa lei previu a criação de um canal de denúncia anônimo que busque garantir o sigilo do denunciante, visando livrá-lo de represálias e poupar sua integridade física, no intuito de aumentar o número de denúncias. Em seu Artigo 3º menciona-se que “o informante que se identificar terá assegurado, pelo órgão que receber a denúncia, o sigilo dos seus dados.”

Essa lei é um grande avanço em relação à figura do *whistleblower* no Brasil, apesar de já haver legislações que tragam a figura inicial do *whistleblower*, como por exemplo, a Lei de Acesso a Informação (LAI), que insere a salvaguarda ao servidor que efetuar algum tipo de denúncia.

A lei nº13.608, no artigo 4, incisos VI e VII, dispõe que: “VI- serviço telefônico para recebimento de denúncias, com garantia de sigilo para o usuário;” , e “VII - premiação, em dinheiro, para informações que levem à resolução de crimes.” Assim, em avanço aos dispositivos anteriores, a lei institui a criação de um canal de denuncia e prevê oferecimento de recompensa.

Ainda em seu Parágrafo único diz que: “Entre as recompensas a serem estabelecidas, poderá ser instituído o pagamento de valores em espécie”, detalhando ainda mais como proceder em casos de denúncia com recompensa. Com isso, incentiva a denúncia, tentando fazer com que se torne cada vez mais comum aos cidadãos “soprar o apito”.

3. METODOLOGIA

3.1 Instrumento de Pesquisa

Visando obter os dados necessários para responder à questão de pesquisa, foi elaborado um questionário de pesquisa, contendo 7 cenários referentes aos tipos de fraudes consideradas pela ACFE, a saber:

Quadro 1**Cenários de fraudes do questionário**

1. Um membro da organização, durante o fechamento de caixa, se apropria de valores da empresa.
2. Um colega de trabalho recebendo propina de fornecedor no fechamento de um contrato.
3. No restaurante, um membro da organização solicita ao garçom uma nota fiscal de consumo com valor superior a suas despesas reais, para ressarcimento pela organização.
4. Para aumentar o lucro do exercício e melhorar sua bonificação, o diretor financeiro optou por não registrar uma provisão para perda com ação trabalhista, mesmo sendo apontada pelo jurídico como provável.
5. Um encarregado administrativo que atesta, para fins de pagamento, a qualidade de serviços prestados pela empresa do próprio filho.
6. Seu gerente recebendo propina de fornecedor no fechamento de um contrato.
7. É efetuado um registro de despesa com aluguel de frota, o qual não ocorreu, com a finalidade de reduzir o lucro tributável.

Fonte: Elaboração própria, 2016.

Os cenários 1 (roubo de caixa) e 3 (criação de despesas fictícias) referem-se à apropriação de ativos. Os cenários de número 2, 5 e 6 dizem respeito à corrupção, sendo os de número 2 e 6 referentes à propina, diferenciando-se apenas pelo envolvido no cenário, se um colega de trabalho ou superior, e a questão 5 refere-se à conflito de interesse. As questões 4 e 7 fazem referência à fraude em demonstrações contábeis, onde a primeira apresenta um cenário de omissão de passivo e a segunda o registro de um passivo fictício.

Para responder às questões, os respondentes utilizavam uma escala likert de 7 pontos, considerando que 1 significa que a denúncia não seria efetuada e 7 que seria comunicada com certeza. Além dessas questões, perguntas sobre gênero, idade e tipo de entidade na qual o profissional trabalha compuseram o questionário, com a finalidade de identificar os perfis dos respondentes.

Foram elaborados quatro tipos de questionário, com as mesmas questões descritas acima. A diferença entre os questionários consistia na descrição sobre a propensão à denúncia. No primeiro tipo pedia-se que o respondente respondesse às questões considerando apenas qual seria sua propensão à denúncia. No segundo tipo, pedia-se que considerasse a informação de que empresa em que o respondente trabalhava possuía um programa de recompensa financeira para o caso de denúncias que resultassem em sanções contra o acusado.

O terceiro tipo de questionário incluía a informação de que a denúncia seria efetuada a um canal de denúncia anônimo operado internamente pela organização. O quarto tipo de questionário, por sua vez, considerava que a denúncia seria efetuada a um canal de denúncia anônimo operado por uma empresa externa, contratada para esse serviço pela sua organização. O objetivo da diferenciação dos questionários foi identificar se a existência de recompensa financeira, bem como o tipo de canal de denúncia, influenciam na propensão à denúncia dos respondentes.

3.2 Universo, Amostra e Análise dos Dados

O universo da pesquisa representa os profissionais contábeis brasileiros, os quais, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2017), totalizavam 529.667 profissionais, sendo 348.010 (65,7%) contadores e 181.657 (34,3%) técnicos em contabilidade.

O questionário foi aplicado por ocasião do 20º Congresso Brasileiro de Contabilidade, que é o maior evento de contabilidade do país, e ocorre a cada 4 (quatro) anos. O evento ocorreu entre os dias 11 a 14 de Setembro de 2016, no Centro de Eventos do Ceará, na cidade de Fortaleza/CE, e contou com aproximadamente 8 (oito) mil participantes, entre profissionais e estudantes.

Em torno de 1.200 questionários foram entregues, e o retorno de questionários totalmente respondidos, e, portanto, válidos para fins de análise, foi de 859. Destes, a representatividade, por tipo de questionário, deu-se conforme a tabela abaixo:

Tabela 1
Quantidade de respondente por tipo de questionário

Tipo de questionário	Obs.	%
1. Apenas denúncia	176	20,5
2. Denúncia com recompensa financeira	244	28,4
3. Denúncia com canal interno	193	22,5
4. Denúncia com canal externo	246	28,6

Fonte: Dados da pesquisa.

Tendo em vista a homogeneidade das amostras por tipo de questionário, as comparações entre os grupos não ficou prejudicada.

Para analisar os dados obtidos através da aplicação dos questionários, foi efetuada a tabulação dos dados em planilha eletrônica, e em seguida utilizado o teste não paramétrico de Kruskal Wallis para amostras independentes.

Tal teste é utilizado para comparar três ou mais grupos independentes, e é considerada uma alternativa não paramétrica quando os pressupostos da análise de variância paramétrica não são identificados, sendo a variável de mensuração ordinal (KRUSKAL; WALLIS, 1952).

No presente estudo buscou-se, através do teste, identificar se a denúncia é diferente entre os respondentes, considerando o tipo da denúncia (com ou sem recompensa financeira, com canal interno ou externo) e considerando a comparação entre o tipo de entidade em que o profissional atua (privada, pública, terceiro setor e mista).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o objetivo de conhecer o perfil mínimo dos respondentes, e fazer inferências sobre esses perfis no que diz respeito à intenção de denúncia, foram efetuadas três perguntas sobre o respondente, envolvendo sexo, idade e setor em que o mesmo trabalha. As respostas a estas questões contam na tabela 2:

Tabela 2
Perfil descritivo da amostra

Variáveis	Obs.	%
Sexo		
Homem	471	54,8
Mulher	388	45,2
Faixa Etária		
De 20 a 30 anos	250	29,1
De 31 a 40 anos	215	25,0
De 41 a 50 anos	179	20,8
De 51 a 60 anos	151	17,6
Acima de 60 anos	64	7,5
Setor		
Privado	521	60,7
Público	264	30,7
Terceiro Setor	46	5,4
Entidade mista	27	3,1
Estudante	1	0,1

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se pode observar, a amostra foi composta, em maior parte, por homens, que representaram 54,8% dos respondentes. A faixa etária mais representativa dos respondentes

foi de jovens entre 20 e 30 anos (29,1% do total), no entanto verifica-se que mais da metade da amostra encontra-se na faixa até 40 anos (54,1%). Por fim, o setor privado é o tipo de entidade no qual a maioria destes respondentes atua, perfazendo um percentual de 60,7%.

A análise das respostas quanto à intenção de denúncia, considerando todos os respondentes, sem separar por tipo de questionário, demonstra, conforme a tabela 3, que houve respostas em todos os níveis da escala likert, o que significa que houve respondentes que não fariam a denúncia (nível 1) e os que comunicariam com certeza (nível 7). De forma geral, percebem-se médias elevadas nas sete assertivas, sendo a maior média referente ao cenário de roubo de caixa (corrupção), com média de 6,52, e a menor média referente aos cenários 3 e 5, os quais reportam, igualmente, cenários de corrupção, abordando a criação de despesas fictícias e conflito de interesse, respectivamente.

Tabela 3
Média de denúncia dos respondentes sem diferenciar os questionários

			Média	Desvio padrão
	Mínimo	Máximo		
1. Roubo de caixa	1	7	6,52	1,240
2. Propina de fornecedor (colega de trabalho)	1	7	6,40	1,297
3. Criação de despesas fictícias	1	7	5,97	1,636
4. Omissão de passivo	1	7	5,98	1,544
5. Conflito de interesse	1	7	5,97	1,599
6. Propina de fornecedor (superior)	1	7	6,31	1,430
7. Registro de despesa fictícia	1	7	6,14	1,582

Fonte: Dados da pesquisa.

Fazendo-se a análise por tipo de questionário, percebe-se que as médias de denúncia, de forma geral, continuam altas, no entanto, em todos os tipos de assertivas, há uma média maior no tipo de questionário 2, onde existiria recompensa financeira, e na existência de um canal interno de denúncia (questionário tipo 3).

Na pesquisa de Shawver e Clements (2008) os resultados mostraram que os profissionais contábeis não são mais propensos a denunciar a canais internos de denúncia quando se oferece recompensa, o que não se repetiu neste estudo.

Hammersley (2011) também constatou que 61,9% dos respondentes disseram que preferem relatar a canais internos, aparados pela Sarbanes-Oxley Act, que a canais anônimos ou externos.

A maior média de denúncia, na tabela que considerou todos os respondentes, sem diferenciação de tipo de questionário, foi maior para o cenário referente ao roubo de caixa (corrupção). Os resultados do estudo de Hammersley (2011) demonstraram diferença significativa em relação aos funcionários serem mais propensos a denunciar fraudes em demonstrações contábeis que em situações de roubo propriamente ditas, o que o que contraria os resultados demonstrados neste estudo.

Tabela 4
Média de denúncia considerando os diversos tipos de questionários

	TIPO 1	TIPO 2	TIPO 3	TIPO 4
Tipos de assertivas	Média (SD)	Média (SD)	Média (SD)	Média (SD)
1. Roubo de caixa	6,47 (1,264)	6,56 (1,241)	6,58 (1,143)	6,48 (1,296)
2. Propina de fornecedor (colega de trabalho)	6,25 (1,437)	6,47 (1,232)	6,54 (1,118)	6,33 (1,377)
3. Criação de despesas fictícias	5,76 (1,733)	6,02 (1,650)	6,04 (1,487)	6,00 (1,657)
4. Omissão de passivo	5,84 (1,645)	6,18 (1,425)	5,98 (1,440)	5,90 (1,649)
5. Conflito de interesse	5,76 (1,763)	6,09 (1,493)	5,98 (1,609)	5,98 (1,563)
6. Propina de fornecedor (superior)	6,02 (1,703)	6,39 (1,351)	6,47 (1,190)	6,30 (1,442)
7. Registro de despesa fictícia	5,88 (1,818)	6,25 (1,477)	6,24 (1,456)	6,13 (1,583)

Fonte: Dados da pesquisa.

Para identificar se as médias entre os tipos de questionário são diferentes em termos estatísticos, foi efetuado o teste de Kruskal Wallis para amostras independentes, com o objetivo de identificar se a existência de recompensa financeira, bem como o tipo de canal de denúncia, influencia na propensão de denúncia dos respondentes.

O teste de Kruskal Wallis para amostras independentes, efetuado para comparar os tipos de denúncias (sem recompensa financeira, com recompensa financeira, através de canal interno e de canal externo), foi significativa apenas para o cenário 6, referente ao pagamento de propina para fornecedores quando efetuada para um superior. Para essa questão, comparando-se o grupo 1, sem recompensa financeira, com o grupo 2, onde a recompensa financeira era citada, bem como comparando o grupo 1 com o grupo 3, onde a denúncia seria efetuada através de um canal interno à organização, houve diferença significativa.

Tabela 5
Teste de Kruskal Wallis para amostras independentes considerando o tipo de denúncia

Tipos de assertivas	TIPO 1	TIPO 2	TIPO 3	TIPO 4	Significância Teste de Kruskal Wallis				
					1 x 2	1 x 3	1 x 4	2 x 3	3 x 4
1. Roubo de caixa	6,47 (1,264)	6,56 (1,241)	6,58 (1,143)	6,48 (1,296)	ns	ns	ns	ns	ns
2. Propina de fornecedor (colega de trabalho)	6,25 (1,437)	6,47 (1,232)	6,54 (1,118)	6,33 (1,377)	ns	ns	ns	ns	ns
3. Criação de despesas fictícias	5,76 (1,733)	6,02 (1,650)	6,04 (1,487)	6,00 (1,657)	ns	ns	ns	ns	ns
4. Omissão de passivo	5,84 (1,645)	6,18 (1,425)	5,98 (1,440)	5,90 (1,649)	ns	ns	ns	ns	ns
5. Conflito de interesse	5,76 (1,763)	6,09 (1,493)	5,98 (1,609)	5,98 (1,563)	ns	ns	ns	ns	ns
6. Propina de fornecedor (superior)	6,02 (1,703)	6,39 (1,351)	6,47 (1,190)	6,30 (1,442)	0,028	0,022	ns	ns	ns
7. Registro de despesa fictícia	5,88 (1,818)	6,25 (1,477)	6,24 (1,456)	6,13 (1,583)	ns	ns	ns	ns	ns

Fonte: Dados da pesquisa.

Efetou-se a comparação quanto ao sexo dos respondentes, e verificou-se que não houve diferença significativa entre homens e mulheres, indicando que o fato do respondente ser do gênero masculino ou feminino não influencia na sua propensão à denúncia. Em virtude de não ter havido diferenças significativas, optou-se pela não colocação da tabela com os resultados.

Knoll e Dick (2012) não encontraram diferenças estatisticamente significativas em relação à idade e gênero, corroborando com os resultados de Brennan e Kelly (2007), em que os resultados foram fracos e conflitantes sobre a influência de fatores demográficos como gênero e idade, o que foi reafirmado nos resultados da presente pesquisa. Por fim, no estudo de Ahmad (2011), as intenções de denúncia dos auditores internos não puderam ser explicadas ou previstas pelas variáveis demográficas (gênero e idade).

Por fim, efetuou-se o teste para comparar se o tipo de entidade influencia na denúncia. Os resultados são demonstrados na tabela 6.

Conforme pode-se observar, houve diferença significativa em 5 tipos de cenários. No cenário 2, referente ao recebimento de propina por um colega de trabalho, bem como no cenário 4, que refere-se à fraude em demonstrações financeiras através da omissão de um passivo, houve diferença significativa entre os profissionais que trabalham na área pública e os que atuam em entidades do terceiro setor.

No cenário 3, referente à criação de despesas fictícias, há diferença entre a intenção de denúncias dos funcionários de entidades públicas e aqueles que atuam em entidades mistas. Esses dois grupos também apresentam diferenças quando se tratam dos cenários referentes ao pagamento de propina por parte do fornecedor a um superior do denunciante, bem como na fraude em demonstrações contábeis referente ao registro de uma despesa fictícia.

Tabela 6
Teste de Kruskal Wallis para amostras independentes considerando o tipo de entidade

Tipos de assertivas	PRIV. Média (SD)	PÚBL. Média (SD)	TERC. Média (SD)	MISTA Média (SD)	Significância Teste de Kruskal Wallis					
					Pu x Pr	Pu x T	Pu x M	Pr x Ts	Pr x M	Ts x M
1. Roubo de caixa	6,50 (1,296)	6,48 (1,258)	6,83 (0,570)	6,85 (0,534)	ns	ns	ns	ns	ns	ns
2. Propina de fornecedor (colega de trabalho)	6,42 (1,295)	6,25 (1,421)	6,78 (0,629)	6,85 (0,456)	ns	0,037	ns	ns	ns	ns
3. Criação de despesas fictícias	6,01 (1,634)	5,74 (1,721)	6,37 (1,271)	6,63 (0,926)	ns	ns	0,014	ns	ns	ns
4. Omissão de passivo	6,03 (1,497)	5,78 (1,691)	6,48 (1,243)	6,48 (1,014)	ns	0,005	ns	ns	ns	ns
5. Conflito de interesse	5,93 (1,639)	5,89 (1,641)	6,39 (1,125)	6,63 (0,629)	ns	ns	ns	ns	ns	ns
6. Propina de fornecedor (superior)	6,33 (1,435)	6,16 (1,515)	6,54 (1,130)	6,85 (0,534)	ns	ns	0,058	ns	ns	ns
7. Registro de despesa fictícia	6,10 (1,651)	6,08 (1,548)	6,52 (1,243)	6,81 (0,622)	ns	ns	0,053	ns	ns	ns

Fonte: Dados da pesquisa.

A pesquisa de Nayir et al (2016) encontrou em seus resultados que os funcionários do setor público são mais propensos a denunciar que os funcionários do setor privado, o que corrobora em partes com o resultado dessa pesquisa no cenário 3, que demonstra mais uma vez que funcionários do setor público são mais propensos a denunciar, só que em comparação com as entidades mistas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo identificar como se dá a intenção de denúncia (*Whistleblowing*) dos profissionais contábeis brasileiros. Para tanto, foi efetuado um estudo de campo, com aplicação de questionário estruturado contendo 7 (sete) situações de fraudes, junto aos profissionais contábeis brasileiros, chegando-se a uma amostra final de 859 respondentes.

Através da análise dos resultados foi possível identificar que a intenção de denúncia dos profissionais contábeis, seja ela considerada em relação a episódios de apropriação de ativos, corrupção ou fraude em demonstrações contábeis, mostrou-se bastante elevada, pois as médias ficaram entre 5,97 e 6,52, numa escala que ia de 0 a 7. Logo, percebe-se que embora alguns profissionais tenham se mostrado indispostos a efetuar as denúncias das fraudes relatadas nos cenários dos questionários, a maioria dos profissionais mostrou-se muito propenso a denunciar os atos ilegais.

Os resultados de Andon et al (2018) sugeriram que intenção de relatar a fraude de relatórios financeiros externamente é maior quando o nível de gravidade percebida é maior, independentemente da disponibilidade ou não de um incentivo financeiro. Porém, quando o nível percebido de seriedade da fraude é menor, a presença de incentivos financeiros resulta em uma intenção para relatar a fraude em relatórios financeiros.

Comparando os grupos através dos diferentes tipos de questionário, que incluíam a possibilidade de denúncia simples, considerando uma recompensa financeira, através de um canal interno da empresa, ou de um canal externo à empresa, a única comparação significativa em termos estatísticos foi verificada no cenário que envolvia o pagamento de propina de um fornecedor a um superior, sendo diferente entre a denúncia simples e as que envolviam recompensa financeira e existência de um canal interno.

É preciso atentar para algumas considerações quanto a esses achados. Inicialmente, a aplicação dos questionários foi efetuada num momento em que a investigação da operação Lava Jato era noticiada diariamente, o que pode ter influenciado no senso de justiça para os respondentes mostrarem-se dispostos a efetuarem tais denúncias. O segundo ponto a considerar é que os cenários contidos no questionário são hipotéticos, e a forma de medição possível para captar a denúncia é através da *proxy* intenção de denúncia, o que não necessariamente implica que, diante de uma situação real, o comportamento dos respondentes seria o mesmo, já que diversos fatores da situação vivida deveriam ser levadas em consideração, como a possibilidade de perda do emprego ou algum tipo de retaliação.

Ainda que de forma incipiente, o estudo contribui para a disseminação do tema no contexto brasileiro, e oferece resultados iniciais para que se possa conhecer o comportamento de denúncia dos profissionais contábeis brasileiros frente a situações de fraudes.

REFERÊNCIAS

- Ahmad, S. A. (2011). Internal auditors and internal whistleblowing intentions: A study of organizational, individual, situational and demographic factors. School of Accounting, Finance and Economics. Australia.
- Andon, P.; Free, C.; Jidin, R.; Monroe, G. S.; Turner, M. J. (2018). The impact of financial incentives and perceptions of seriousness on whistleblowing intention. Journal of Business Ethics 151 (1) 165-178. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3215-6>
- Association of Certified Fraud Examiners (2016). Report to the nations on occupation fraud and abuse. Disponível em: <<https://www.acfe.com/rtnn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>>

- Barnett, T.; Cochran, D. S.; Taylor, G. T. (1993). The Internal Disclosure Policies of Private-Sector Employers: An Initial Look at Their Relationship to Employee Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 12, p. 127-136.
- Brasil. Lei nº 8.112/ 90. Regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8112cons.htm>
- Brasil. Lei nº 13.608/18. Serviço telefônico de recebimento de denúncias e sobre recompensa e por informações que auxiliem nas investigações policiais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13608.htm>
- Brenan, N.; Kelly, J. (2007) A study of whistleblowing among trainee auditors. *ELSEVIER*. v. 39, p.61-87.
- Conselho Federal de Contabilidade. Quantos somos? Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>
- European Court of Auditors. Whistleblowing in the private sector: the how matters. Disponível em: <<https://medium.com/ecajournal/whistleblowing-in-the-private-sector-the-how-matters-1efc8aee8f9e>>
- Fajardo, B. A. G.; Cardoso, R. L. Faça o que eu digo, não faça o que eu faço: como aspectos individuais e relacionais influenciam as denúncias de fraudes organizacionais. *Contabilidade, Gestão e Governança*, n. 1, v. 17, p. 115-133, jan./abr., 2014.
- Gao, J.; Greenberg, R.; Wong-on-Wing, B. (2015). Whistleblowing Intentions of Lower-Level Employees: The Effect of Reporting Channel, Bystanders, and Wrongdoer Power Status. *Journal of Business Ethics*. v. 126, n. 1. p. 85-99.
- Hammersley, J.S (2011). A review and model of auditor judgments in fraud-related planning tasks. *Auditing: A journal of Practice & Theory*. v. 30, p. 101-128.
- Henderson, M. U. (2008). Women Whistleblowers in the Workplace. Tese (Doutorado em Educação). University of St. Thomas, Minnesota.
- Hunton, J. E. and Rose, J. M. (2011). 'Effects of Anonymous Whistle-Blowing and Perceived Reputation Threats on Investigations of Whistle-Blowing Allegations by Audit Committee Members'. *Journal of Management Studies*, 48, p. 75-98. doi: 10.1111/j.1467-6486.2010.00934.x.
- Johansson, E.; Carey, P. (2016). Detecting Fraud: The Role of the Anonymous Reporting Channel. *Journal of Business Ethics*. v. 139, p. 391-409.
- Kaplan, Steven E., Panya, K., Samuels, J. & Zhang, J. (2012). An examination of anonymous and non-anonymous fraud reporting channels. *Advances in Accounting*, 28(1), P. 88-95.
- Keenan, J. P. (1989). Sex, home office, and whistleblowing, Implications regarding managers' response to fraud, waste and mismanagement. Paper presented at the Annual Meeting of the Southwest Division of the Academy of Management.
- Knoll, M.; Dick, R. V. (2013) Do I hear the whistle...? A first attempt to measure four forms of employee silence and their correlates. *Journal of Business Ethics*.v. 113, p. 349-362.
- Kruskal, W. H.; Wallis, W.A (1952) Use of Ranks in One-Criterion Variance Analysis. *Journal of the American Statistical Association*, v. 47, n. 260, p. 583-621.
- Latam, H.; Ringle, C. M.; Jabbour, C. J. C. (2016). Whistleblowing Intentions Among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects. *Journal of Business Ethics*, Published online, p. 1-16.
- Nayir, D. Z.; Herzig, C (2012). Value Orientations as Determinants of Preference for External and Anonymous Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, n. 2, v. 107, 197-213.
- Nayir, D. Z.; Rehg, M. T.; Asa, Y.(2016). Influence of Ethical Position on Whistleblowing Behaviour: Do Preferred Channels in Private and Public Sectors Differ? *Journal of Business Ethics*. Published online 04 de Fev. 2016.

- Near, J. P.; Miceli, M. P (1985). Organizational dissidence: The case of whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, n. 4, v. 1, 1-16.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1995). Effective whistleblowing. *Academy of Management Review*, 20(3), 679-708. doi: 10.2307/258791
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1996). Whistleblowing: myth and reality. *Journal of Management*, 22(3), 507-526. doi: 10.1177/014920639602200306
- Park, H.; Blenkinsopp, J (2009). Whistleblowing as Planned Behavior: A Survey of South Korean Police Officers. *Journal of Business Ethics*, v. 85, p. 545–556.
- Rehg, M. T. (1998). An examination of the retaliation process against whistle-blowers: A study of federal government employees. Indiana University (Tese).
- Riahi-Belkoui, A.; Picur, R.D (2000). Understanding fraud in the accounting environment. *Managerial Finance*, v. 26, n. 11, p. 33-41.
- Shawer, T.; Clements, L. H. (2008). Whistleblowing: factors that contribute to management accountants reporting questionable dilemmas. *Management accounting quarterly*, winter. v. 9,n. 2, p. 26-38.
- Stikeleather, B. R. (2016). When do employers benefit from offering workers a financial reward for reporting internal misconduct?. *Accounting, Organizations and Society* v. 52, p. 1-14.
- Vasconcelos, A. F (2015). Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de Whistleblowing dos auditores internos no Brasil. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal da Paraíba.
- Zhang, J.; Chiu, R.; Wei, L. Decision-Making Process of Internal Whistleblowing Behavior in China: Empirical Evidence and Implications. *Journal of Business Ethics*, v. 88, p. 25–41.