

**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DE PERNAMBUCO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA**  
**MESTRADO EM CONTROLADORIA**

**GILSON RODRIGUES DA SILVA**

**CANAL DE DENÚNCIAS COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE**  
**INTERNO NA DETECÇÃO DE FRAUDES CONTÁBEIS EM**  
**ORGANIZAÇÕES**

**RECIFE**

**2016**

**GILSON RODRIGUES DA SILVA**

**CANAL DE DENÚNCIAS COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO NA  
DETECÇÃO DE FRAUDES CONTÁBEIS EM ORGANIZAÇÕES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

**Orientadora:** Prof.<sup>a</sup>. Dra. Rossana Guerra de Sousa.

**RECIFE**

**2016**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Sistema Integrado de Bibliotecas da UFRPE  
Biblioteca Central, Recife-PE, Brasil

S586c Silva, Gilson Rodrigues da  
Canal de denúncias como instrumento de controle interno na  
detecção de fraudes contábeis em organizações / Gilson Rodrigues  
da Silva. – 2016.  
90 f. : il.

Orientadora: Rossana Guerra de Sousa.  
Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Rural de  
Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria,  
Recife, BR-PE, 2016.

Inclui referências e apêndice(s).

1. Controle interno 2. Canal de denúncia interna, anônimo,  
operado internamente 3. Canal de denúncia anônima, operado  
externamente 4. Fraudes contábeis I. Sousa, Rossana Guerra de,  
orient. II. Título

CDD 657

**GILSON RODRIGUES DA SILVA**

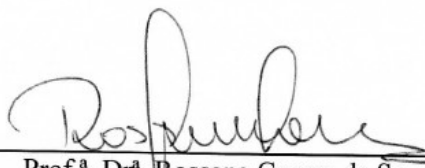
**CANAL DE DENÚNCIAS COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO NA  
DETECÇÃO DE FRAUDES CONTÁBEIS EM ORGANIZAÇÕES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE), como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria.

**Linha de Pesquisa:** Planejamento, Controle e Análise Financeira.

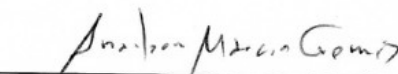
**Aprovada em: 15 de dezembro de 2016**

BANCA EXAMINADORA



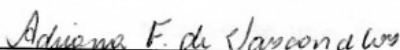
---

Prof.ª. Dr.ª. Rossana Guerra de Sousa - Orientadora  
Universidade Federal Rural de Pernambuco



---

Prof. Dr. Anailson Márcio Gomes  
Universidade Federal Rural de Pernambuco



---

Prof.ª. Dr.ª. Adriana Fernandes de Vasconcelos  
Universidade Federal da Paraíba

Dedico este trabalho à minha mãe e meus irmãos que sempre me incentivaram no seguimento de meus estudos, na qual se doaram em prol de meus objetivos acadêmicos e junto a Deus do céu tornaram-se uma fonte de inspiração e motivação nos momentos difíceis nessa etapa da vida.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus pela primeira oportunidade de vida no ato do nascimento e pela qual enviou uma pessoa iluminada para me dar uma segunda oportunidade de vida, quando tudo parecia perdido.

A minha mãe, Juliana Rodrigues da Silva, que se empenhou na minha educação e na construção da minha vida. A meu pai, Paulo Antônio, que mesmo tendo se ausentado de suas obrigações de pai, demonstra orgulho e satisfação pelos meus sonhos.

A meus irmãos, Fábio Rodrigues, Adriano Rodrigues, Elias Rodrigues, Henrique Rodrigues, Jucilene Rodrigues, Janete Rodrigues, Luciene Rodrigues, Simone de Fátima e, principalmente, minha irmã Girlene Rodrigues, que me propiciaram apoio necessário para o ingresso na Universidade e incentivaram na busca por objetivos com dignidade.

À minha família que sempre me motivou diante do meu esforço e dedicação, procurando superar e alcançar as etapas da vida acadêmica.

À minha namorada e toda sua família pelo apoio e compreensão nos momentos difíceis nesta caminhada.

À minha orientadora, Prof.<sup>a</sup>. Dra. Rossana Guerra de Sousa, educadora que me acolheu e depositou sua confiança em mim, mostrando seu conhecimento na área contábil, fazendo com que pudesse rever meus conceitos acadêmicos e até como pessoa, em busca do aperfeiçoamento contínuo, mas também pela paciência, atenção, compreensão e orientação segura, que sempre me tratou como filho, principalmente nas dificuldades, me estimulando a prosseguir, evoluir e ingressar na vida docente, pelo acompanhamento no estágio docência.

Ao professor, Dr. Antônio André Cunha Callado, pelo aprendizado proporcionado na sala de aula, pelo exemplo de vida e contribuições no projeto durante a qualificação.

À Professora Dra. Adriana Fernandes de Vasconcelos e o Professor Dr. Anáilson Márcio Gomes pelas sugestões durante a fase de qualificação da dissertação e por terem aceitado fazer parte da minha banca.

Aos professores do Programa de Pós-graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco: Dra. Alessandra Carla Ceolin, Dra. Carla Renata, Dra. Yumara Vasconcelos e o Dr. Adilson Celestino de Lima, a todos vocês estendo meus agradecimentos

Aos professores da graduação que me estimularam na pesquisa, Jassuípe M. Isabelle Rezende, Marcleide Pederneiras, João Marcelo e o professor Jorge Lopes, a todos vocês estendo meus agradecimentos.

Aos meus companheiros da turma 2015.1, Eugênio Matias dos Santos Neto, Antônio Moreira Nicolau e Luis Alves (desistente) pela força no início e durante o curso nas viagens à Recife, com a música “Mais Uma Vez” que nos motivava nas idas e vindas. Aos demais, Hildegardo Mello, Thayse Azevedo, Melina Cabral, Saulo Souto, Ricardo Henrique, Suely, Gleydson, Elanuza Sá, Livânia e Robson Bento.

Aos meus amigos particulares Janilson Paulino, Jadson Rodrigues, Maria Cristina de Lima, Raimunda Miguel, Niedson Antônio, Irandir Izaquiel, Jairo Henrique, e demais que me apoiaram e estimularam meu crescimento com companheirismo.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), pelo apoio financeiro.

A todos vocês, muito obrigado!

## RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar o impacto, nas organizações, da presença e formato de canais de denúncias na decisão do empregado de comunicar casos de fraudes contábeis. Foi conduzido um experimento de campo com 290 participantes e três grupos (3x2), sendo um grupo de controle (G1) e dois grupos de tratamento (G2 e G3), nos quais foram manipuladas a variável de tratamento referente a presença e forma do canal de denúncia anônimo (operado internamente (G2) /operado externamente (G3)), a fim de verificar o efeito na intenção de denúncia dos empregados. Os dados foram coletados com questionário eletrônico, distribuídos aleatoriamente entre os grupos, no qual o participante foi apresentado a um cenário contendo um caso simulado de fraude contábil e questionado quanto a sua intenção de denunciar o fato nas três situações de tratamento. A medição da intenção de denúncia foi feita através de escala Likert de sete pontos. A comparação entre grupos, para entendimento do efeito do tratamento, foi realizada com o teste não paramétrico de Mann-Whitney. Os resultados indicam que a ausência do canal de denúncia (G1) na organização conduz há uma menor propensão média a denúncia do empregado, quando comparado a esta intenção quando da presença do canal de denúncia (G2 e G3), entretanto, esta diferença não apresenta significância estatística. Apesar disso, os dados demonstram que quando o respondente é informado sobre a presença e forma de operação do canal, sendo esta interna (G2), observa-se um aumento na média da propensão a denúncias, com efeito, estatisticamente significativo. Este efeito não é verificado quando o canal é operado externamente (G3), podendo-se inferir que a presença de um canal anônimo, operado internamente pela organização, tem influência na intenção dos empregados de relatar a fraude contábil observada. Os resultados podem ser decorrentes da recente exposição dos empregados no Brasil ao tema da denúncia, seus impactos e benefícios. A maior propensão a delatar quando o canal é operado internamente, único fator estatisticamente significativo pode ser decorrente de maior confiabilidade nas ações internas para as providências necessárias a cessar os eventos ilícitos observados. Adicionalmente, pode-se sugerir que uma maior disseminação entre empregados dos benefícios da utilização dos canais de comunicação interna como efetivo instrumento de controle interno, possa potencializar sua intenção de denúncia e conseqüentemente a melhoria da efetividade dos sistemas de controles das organizações.

**Palavras-chave:** Controle interno. Canal de denúncia interna, anônimo, operado internamente. Canal de denúncia anônima, operado externamente. Fraudes contábeis.

## ABSTRACT

This dissertation aimed to analyze the impact, in organizations, the presence and shape of channels of complaints on the decision of the employee to communicate cases of accounting fraud. A field experiment was conducted with 290 participants and three groups (3 x 2), and a control group (G1) and two groups of treatment (G2 and G3), in which were manipulated to the treatment for the presence and shape of the anonymous complaint channel (operated internally (G2)/operado externally (G3)), in order to check the effect on intention of termination of employees. The data were collected with an electronic questionnaire, distributed randomly between the groups, in which the participant was presented with a scenario containing a simulated case of accounting fraud and questioned about their intention to denounce the fact in three situations. Measuring the intention of complaint was made through seven-point Likert scale. The comparison between groups, to understand the effect of the treatment was carried out with the non-parametric Mann-Whitney. The results indicate that the absence of complaint (G1) in organizing drives for a lower average propensity termination of employee, when compared to this intention when the presence of the channel of complaint (G2 and G3), however, this difference does not show statistical significance. Nevertheless, the data show that when the respondent is informed about the presence and operation of the canal, and this (G2), there is an increase in the average propensity to complaints, in fact, statistically significant. This effect is not checked when the channel is operated externally (G3), and it can be inferred that the presence of an anonymous channel operated internally by the Organization, has influence on employees ' intention of reporting the accounting fraud. The results can be caused by the recent exposure of employees in Brazil to the subject of the complaint, its impacts and benefits. The greater propensity to squeal when the channel is operated internally, only statistically significant factor may be due to greater reliability in internal actions for the necessary measures to cease the unlawful events observed. Besides, it can be suggested that a greater spread between employees of the benefits of the use of the channels of internal communication as an effective instrument of internal control can enhance its intention of complaint and consequently the improvement of the effectiveness of the control systems of organizations.

**Keywords:** Internal control. Internal complaint channel, anonymous, operated internally. Anonymous complaint channel, operated externally. Accounting fraud.



## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> - Instrumento de Monitoramento do Sistema de Controle Interno .....	<b>33</b>
<b>Figura 2</b> - Triângulo de Cressey .....	<b>37</b>
<b>Figura 3</b> - Diamante da Fraude .....	<b>38</b>
<b>Figura 4</b> - Árvore da Fraude .....	<b>40</b>
<b>Figura 5</b> - Processo de Tratamento de Denúncias .....	<b>47</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> – Composição dos Grupos por Gênero .....	<b>66</b>
<b>Tabela 2</b> - Composição do Grupo por idade, experiência, atuação e ocupação.....	<b>67</b>
<b>Tabela 3</b> - Intenção de Denúncia entre Grupos com Presença de Canais.....	<b>68</b>
<b>Tabela 4</b> – Propensão de Denúncia entre Grupos com Presença de Canais - Perfil ....	<b>70</b>
<b>Tabela 5</b> - Intenção de Denúncia e Presença do Formato do Canal Anônimo .....	<b>71</b>
<b>Tabela 6</b> - Intenção de denúncia do Grupo de Controle (G1) e Grupo de Tratamento (G2).....	<b>72</b>
<b>Tabela 7</b> - Intenção de Denúncia do Grupo de Controle e Grupo Tratamento (G3) ...	<b>72</b>
<b>Tabela 8</b> - Intenção de Denúncia do Grupo de Controle e Grupo Experimental (G2) – Por Ocupação.....	<b>73</b>
<b>Tabela 9</b> - Intenção de Denúncia do Grupo de Controle e Grupo Experimental (G3) – Por Ocupação.....	<b>74</b>

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Estrutura de Controle Interno do COSO ICIF 2013.....	<b>29</b>
<b>Quadro 2</b> – Atividades de Controle.....	<b>30</b>
<b>Quadro 3</b> - Benefícios dos Canais de Denúncia.....	<b>51</b>
<b>Quadro 4</b> - Notações específicas do experimento .....	<b>53</b>
<b>Quadro 5</b> - Variáveis da Pesquisa.....	<b>54</b>
<b>Quadro 6</b> - Escala Likert .....	<b>56</b>
<b>Quadro 7</b> – Fatores de Validade Interna da Pesquisa.....	<b>60</b>
<b>Quadro 8</b> - Fatores de Validade Externa da Pesquisa .....	<b>62</b>

## LISTA DE SIGLAS

ACFE	<i>The Association of Certified Fraud Examiners</i>
BM&F BOVESPA	Bolsa de Mercados e Futuros Bovespa
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CGU	Controladoria Geral da União
COCO	<i>Canadian Institute of Chartered</i>
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CVC	Coefficiente de Validade do Conteúdo
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
G1	Grupo de Controle
G2	Grupo de Experimento – Canal de Denúncia Operado Internamente
G3	Grupo de Experimento – Canal de Denúncia Operado Externamente
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
MP	Ministério Público
MPO	Média de Pontos Obtida
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PWC	<i>PricewaterhouseCoopers</i>
SEC	Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos
SOX	<i>Lei Sarbanes-Oxley Act</i>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Problema de Pesquisa .....</b>	<b>17</b>
<b>1.2 Objetivos.....</b>	<b>21</b>
1.2.1 Geral.....	21
1.2.2 Específicos .....	21
<b>1.3 Contribuições do Estudo.....</b>	<b>21</b>
<b>1.4 Limitações do Estudo .....</b>	<b>23</b>
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA.....</b>	<b>24</b>
<b>2.1 Sistemas de Controles Gerenciais .....</b>	<b>24</b>
2.1.1 Estrutura do Sistema de Controle Interno .....	28
<b>2.2 Fraudes Contábeis em Organizações.....</b>	<b>35</b>
<b>2.3 Canais de Denúncias .....</b>	<b>42</b>
2.3.1 Canal de Denúncia Interna e Externa.....	47
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>53</b>
<b>3.1 Método – Visão Global e Desenho.....</b>	<b>53</b>
<b>3.2 Desenho do Experimento .....</b>	<b>53</b>
<b>3.3 Variáveis da Pesquisa .....</b>	<b>54</b>
3.3.1 Medição das Variáveis.....	55
<b>3.4 Cenário .....</b>	<b>56</b>
<b>3.5 Procedimentos de Coleta de Dados.....</b>	<b>58</b>
<b>3.6 Validade do Experimento.....</b>	<b>60</b>
<b>3.7 Técnica de Análise de Dados .....</b>	<b>63</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>65</b>
<b>4.1 Perfil dos Respondentes .....</b>	<b>65</b>
<b>4.2 Relação entre a Intenção de Denúncia e Presença do Canal de Denúncia Anônimo</b>	<b>68</b>
<b>4.3 Relação entre a Intenção de Denúncia e Forma de Operação do Canal de Denúncia</b>	
<b>Anônimo .....</b>	<b>70</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>75</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>79</b>
<b>APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO .....</b>	<b>87</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Os escândalos contábeis que ocorreram nos anos 2000, com destaque para os casos da Enron e *WorldCom*, e seus impactos na economia e na sociedade, trouxeram à tona, mais uma vez, o tema fraude e, conseqüentemente, a questões relacionadas com controles e requisitos para sua eficácia no combate a esse tipo de delito.

A retomada do tema é proporcional a sua relevância para os mercados. Segundo *The Association of Certified Fraud Examiners - ACFE* (2016), os prejuízos com atos fraudulentos, em termos globais, são estimados em torno de U\$ 6,3 bilhões anuais, representando cerca de 5% das receitas anuais das organizações, podendo atingir o montante corresponde entre 3% e 5% do PIB de um país.

Segundo a ACFE (2016), a fraude ocupacional é expressa por altos índices de atos ilegais cometidos nas empresas, destacadamente para a apropriação indevida de ativos (83%), corrupção (35%), e fraude em demonstrações contábeis (9,6%), a qual tem como métodos frequentes a ocultação e alteração de lançamentos contábeis.

Neste cenário de impacto das fraudes contábeis nas organizações e na economia e, aliado ao ritmo atual de grandes e constantes mudanças econômicas, torna-se preponderante o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle interno. Segundo dados da *PriceWaterhouseCoopers* (PwC, 2016) e ACFE (2016), a ausência de bons sistemas de controle interno pode contribuir com o aumento de 29,3% na incidência de fraudes.

Um sistema de controle interno, segundo o COSO (2013), é instituído pela administração de uma organização para buscar segurança razoável no atingimento de objetivos relacionados às suas operações, divulgações e conformidade, entretanto, o mesmo não tem como foco principal a redução de casos de fraudes. O sistema de controle assegura a presença de estruturas, componentes e alinhamentos comportamentais que permitem a redução do tempo de detecção de fraudes e contribui para diminuir os custos financeiros a elas associados.

No Brasil, a relevância do sistema de controle interno e suas ações de acompanhamento como instrumento de auxílio e detecção de fraudes nas organizações são evidenciadas nas pesquisas de Pereira e Nascimento (2005), Toscano Jr e Leitão (2006), Carmo e Santana (2009), Lorenzi e Vieira (2013), Silva e Gomes e Araújo (2014). Na pesquisa internacional sobre o tema, destacam-se os trabalhos de Bierstaker, Brody e Pacini (2006) e Yallapragada, Roe e Toma (2012).

Destaca-se, neste contexto, a disseminação de programas de integridade (*compliance*) nas organizações, com papel de relevância assumido pelo canal de denúncias (PWC, 2016),

especialmente por questões de caráter regulatório, com destaque para a *Lei Sarbanes-Oxley Act - SOX* (2002), que incentivou a criação de canais de comunicação anônima nas empresas, para contribuir na denúncia de atos questionáveis, tanto em relação à contabilidade e auditoria, como também em relação às atividades operacionais e gestão das empresas. Deste modo, a fim de estimular a denúncia, foi criada, nos Estados Unidos, a *Lei Dodd Frank Act*, em 2010, que atribui recompensas financeiras, mediante premissas contidas na lei.

Os reguladores de grandes mercados de capitais internacionais, a exemplo da Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (SEC), estimulam o fortalecimento dos mecanismos de controles nas organizações, reforçando, dentre outros aspectos, a relevância de um sistema de denúncias e de proteção contra retaliação ao denunciante.

A regulamentação relacionada a canais de denúncia, quanto aos diversos aspectos, institucionais e de proteção, ainda é incipiente no Brasil. Registra-se o incentivo a sua institucionalização no âmbito do mercado mobiliário pela Instrução CVM 509 (CVM, 2011), como parte dos deveres do Comitê Estatutário de Auditoria. Quanto à proteção ao denunciante encontra-se positivada na Lei de Acesso à Informação nº 12.527/11 (BRASIL, 2011), a introdução da proteção ao servidor denunciante, em seu artigo 126-A, que altera o Estatuto dos Servidores Públicos Civis da União (Lei nº 8.112/90), sendo restrita a este grupo funcional, além da Instrução Normativa Conjunta do Ministério Público e Controladoria Geral da União (01/2016 – CGU/MP), que dispõe sobre controle interno, gestão de riscos e governança, dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, estimulando a disponibilização de canais como componente de informação e comunicação essencial de controles internos na gestão de riscos.

Devido à exigência de legislações como a SOX (2002), e em recomendações de organismos multinacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2008), como também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Instrução Normativa 509 (CVM, 2011), e Instrução Normativa Conjunta do Ministério Público e Controladoria Geral da União (IN 01/2016), a adoção de mecanismos de controle, como canal de denúncia tem sido motivada, principalmente por assegurar aos profissionais um acesso para comunicar atos questionáveis, mediante características da entidade e maior proteção contra retaliações, além de boas práticas de governança para empresas de capital aberto. Para Kaplan *et al.* (2009), a disponibilidade de um canal de denúncia é considerada como um dos mecanismos de destaque para a gestão de fraudes e outros atos ilícitos.

O canal de denúncia se apresenta como uma das ferramentas eficazes na recepção das comunicações de atos indevidos, tanto no setor público como no setor privado, tendo

corroborado com a detecção de 42% dos casos de fraudes em organizações (PWC, 2016). Burket (2000) enfatiza que para ser eficaz, em qualquer tipo de estrutura, entidades e organismos, o canal de denúncia necessita de um sistema institucionalizado de recepção e proteção ao denunciante.

Neste cenário, a pesquisa em Contabilidade ainda tem se apresentado relativamente restrita em identificar métodos que indiquem ou previnam condutas antiéticas que levem a ocorrência de fraudes (CURTIS; TAYLOR, 2009). Deste modo, nota-se uma tendência e necessidade atual de encorajamento aos empregados para relatarem estas condutas, como forma de controle, sendo importante, portanto, que a pesquisa na área contábil busque identificar os fatores que motivam este comportamento de denúncia.

Para Kaplan e Schultz (2007), as organizações que promovem a denúncia interna estão propensas à eficácia e eficiência nos processos operacionais, pois na sua ausência, os empregados que descobrem erros corporativos não divulgam as suas observações para alguém, prejudicando a própria organização (NEAR; MICELI, 2008).

Embora a maioria das fraudes seja realizada por gerentes superiores do departamento de contabilidade (ACFE, 2016), outros empregados da organização também podem ter conhecimento da atividade fraudulenta. Moberly (2006) afirma que no caso de fraude da Enron, incontáveis funcionários sabiam, eram expostos ou estavam envolvidos superficialmente no erro, fazendo ou ocultando, mas poucos divulgaram para funcionários da empresa ou ao público, devido à ausência de mecanismos de comunicação na entidade.

O canal de denúncia tem se apresentado como um importante instrumento de comunicação, informação e controle, que atua na prevenção, detecção e dissuasão de delitos e atos questionáveis nas organizações (NEAR; MICELI, 1995, KAPLAN; SCHULTZ, 2007, NEAR; MICELI, 2008, PARK; BLENKINSOPP, 2009, POPE; LEE, 2013). Além disso, o canal de comunicação tem destacado o efeito de sua presença na intenção de denúncia dos empregados, nas organizações, com o aumento da probabilidade de detecção de fraudes e maior confiabilidade nas informações divulgadas (KAPLAN *et al.*, 2009; GAO *et al.*, 2015, JOHANSSON; CAREY, 2015).

O canal de denúncia se apresenta como mecanismo eficiente no combate às fraudes, corrupção, apropriação indevida de ativos e outras ações fraudulentas nas demonstrações contábeis (PEREIRA; FREITAS; IMONIANA, 2014), sendo o método de detecção mais comum (39,1%), e as organizações que possuem canal de denúncia, de acordo com ACFE (2016), tem maior propensão para detectar fraudes através de denúncias de empregados do que organizações que não possuem. Nesse sentido, a denúncia é um componente importante



de controles contábeis e internos, e uma maneira fundamental para prevenir e evitar a fraude, desperdício e abuso (HOOKS *et al.*, 1994).

Os funcionários são o foco dos mecanismos de comunicação na maioria das organizações, no entanto, clientes, fornecedores e outras pessoas podem contribuir significativamente com as denúncias em relação a casos de ilegalidades (GAO *et al.*, 2015). Assim, as organizações podem disponibilizar os mecanismos de denúncia de fraude para vários públicos.

Para Johansson e Carey (2015), um canal de comunicação administrado por uma empresa terceirizada, é eficaz na detecção de fraudes e pode representar uma garantia maior do anonimato ao denunciante. Kaplan *et al.* (2009) identificaram que as intenções de denúncia são maiores quando o canal é administrado internamente. Gao *et al.* (2015) realizaram um estudo com empregados para saber se a propensão de denúncia para um canal de comunicação anônimo administrado internamente tinha diferença significativa em relação à disposição de um canal de denúncia administrado externamente. Os achados denotaram que as intenções de denúncia são maiores quando o canal de comunicação é administrado externamente.

Esta pesquisa vem corroborar com a investigação sobre a propensão à denúncia corporativa, com o uso de instrumentos de canais de comunicação interna, em seus diferentes formatos, operado internamente por departamento de auditoria, ou operado externamente, na prevenção de fraudes, ante a elevada incidência de fraudes nos últimos anos nas empresas. Além disso, contribui com a discussão sobre o fortalecimento de instrumentos de comunicação e apoio aos sistemas de controles internos, utilizando os empregados, no ambiente regulatório do Brasil, podendo discutir tais resultados com os achados de Kaplan *et al.*, (2009) e Gao *et al.*, (2015).

A adoção de mecanismos de controles eficazes que contribuam para detecção e prevenção de fraudes, com a operacionalidade de ferramentas como canal de denúncia, não reduz todos os efeitos adversos, mas minimizam os efeitos das ações ilegais contra a organização. Portanto, este estudo se faz necessário por buscar analisar o impacto do canal de comunicação e seus diferentes formatos na intenção de denúncia interna dos empregados brasileiros, em casos de fraudes contábeis, além de fortalecer a literatura em relação aos instrumentos de comunicação, informação e controle no apoio aos sistemas de controles internos.

## 1.1 Problema de Pesquisa

O ambiente corporativo tem passado por transformações econômicas, em decorrência não só das exigências de mercados cada vez mais competitivos, mas também por outros fatores, dentre eles a exigência de investidores por maiores níveis de evidência e transparência das demonstrações contábeis.

As informações constantes nas demonstrações contábeis refletem o desempenho econômico-financeiro das empresas, tendo o objetivo de auxiliar os usuários da informação contábil no processo de tomada de decisão (WELLS, 2008). As exigências dos mercados têm impulsionado nas organizações necessidade de informações econômico-financeira pelos investidores, na tentativa de manterem seus níveis de competitividade.

Para Johansson e Carey (2015), em decorrência da competitividade, muitas organizações têm apresentado um ambiente propício para a realização de ações ilegais como apropriação indébita de ativos, uso de status para obter benefícios, além de distorção e alteração de informações contábeis-financeiras. Deste modo, o ambiente empresarial oferece aos empregados e gestores situações de pressões, incentivos e oportunidades (Triângulo da Fraude) que aumentam a oportunidade de incidência de fraudes, que geram um custo médio, por caso, que pode chegar a US\$ 1 milhão de dólares (PWC; ACFE, 2016).

Em consequência dos casos de fraudes, algumas ações vêm sendo desenvolvidas no tocante ao estímulo de mecanismos de controle e combate a fraudes corporativas (SOX, 2002), dentre elas se destacam o seguimento de padrões éticos, programas de *compliance* e a disposição de canais de comunicação, que estimulem a denúncia (KASSEM; HIGSON, 2012).

Para Wells (2008), o ambiente corporativo dificulta as ações de controle contra fraudes e outras ilegalidades, pela existência de problemas de agência derivados dos conflitos de interesses entre os investidores e gestores, que almejam a maximização de suas riquezas, fazendo com que tomem decisões objetivando atender seus interesses pessoais.

Na busca pela adoção de um ambiente de controle nas organizações, a seção 404 da SOX (2002), traz a responsabilização, dos diretores gerais e financeiros das empresas em estabelecer estruturas de controles internos, com o apoio de mecanismos de monitoramento e comunicação, aliados a auditores independentes para verificar sua eficiência nos processos operacionais.

No âmbito nacional, o advento da Lei 13.303/2016, que dispõe sobre a responsabilidade de governança e estatuto jurídico das estatais e subsidiárias, lança luz sobre

a adoção, por estas empresas, de estruturas de controle interno e práticas de gestão de riscos, com a elaboração de código de conduta e ética, além disso, disponibilização de canal de denúncias que possibilite o recebimento de denúncias internas e externas relativas ao descumprimento do Código de Conduta e Integridade e das demais normas internas de ética e outras obrigações, bem como mecanismos de proteção que impeçam qualquer espécie de retaliação a pessoa que utilize o canal de denúncias.

O sistema de controle interno atua como instrumento de auxílio para proporcionar às organizações segurança razoável para realização de objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. Além disso, auxilia a manter os níveis de desempenho e melhorar o processo decisório, com redução de riscos em ambientes operacionais em constantes mudanças, (COSO, 2013), sendo compreendido por um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade.

Com a constante mutação econômica e o advento de novas técnicas de controle, as organizações demandam componentes que exerçam função relevante na estrutura organizacional, como a controladoria, que vem auxiliar a gestão no tocante ao monitoramento do controle interno, adotando métodos com o objetivo de aprimorar os controles no combate às ações danosas ao patrimônio da entidade.

Para Schimdt, Santos e Martins (2014), as ferramentas de monitoramento e comunicação dos controles internos em conjunto com a função da controladoria, direcionam sua atenção às possibilidades de ocorrência de casos de fraudes causadas por ineficiências nos processos.

A controladoria assume papel relevante na gestão de mecanismos de apoio dos sistemas de controle interno, principalmente na tentativa de reduzir as ineficiências nos processos, que geram efeitos negativos à entidade, como fraudes e outros problemas. Apesar da preocupação das organizações com os casos de fraudes, nota-se que as questões relacionadas a fraude tornou-se discutido não só pelo aspecto negativo que gera ao patrimônio (OLIVEIRA, 2012).

Dentre os instrumentos de comunicação e informação disponíveis às ações de controle interno, destaca-se, principalmente, para o caso de detecção de fraudes contábeis, a utilização de canais de denúncias (COSO, 2013), sendo recomendado a fim de encorajar os empregados a denunciarem os atos ilegais que descobrirem (ACFE, 2016). O canal de denúncia se apresenta como o mecanismo que mais identificou fraudes nas empresas (ACFE, 2016). A denúncia dos funcionários das organizações, através do canal de comunicação, tem recebido

destaque nas ações de comunicação e monitoramento dos sistemas de controles e detecção de atos danosos.

As características do canal de denúncia revelam seu formato dentro da entidade, podendo ser independente, operado por terceiros, externamente, ou desenvolvido internamente, operado por equipe da organização, ou equipe externa subordinada à administração da entidade (BURKERT, 2000). Para Gao *et al.* (2015) quando operado de forma independente, o canal de comunicação pode fornecer maior segurança ao denunciante, pois toda a captura e análise da denúncia ocorre fora dos limites da organização.

Além de contribuir com a detecção de fraudes, o canal de denúncias tem os empregados como maiores delatores, representando 51,6% das denúncias, que podem ter sua decisão impactada por fatores como segmento empresarial, cultura da empresa, estrutura do canal de comunicação, retorno efetivo sobre as denúncias e o nível de independência dos canais (ACFE, 2016).

O canal de denúncia está inserido no sistema de *compliance*, que é responsável pela recepção, registro, análise e averiguação de denúncias a respeito de atos que não estão em conformidade com os procedimentos da entidade (ACFE, 2016).

No Brasil, a perspectiva de desenvolvimento do canal de denúncia nas empresas tem aumentado, principalmente, no setor privado. Embora 54% das empresas ainda não apresentem canal no site corporativo, verifica-se uma tendência de crescimento na adoção do canal, motivado por fatores como ampliação das formas de comunicação disponibilizadas e as regulamentações das boas práticas de Governança, que recomendam a utilização do canal de denúncia (PWC; ACFE, 2016).

Além disso, a pesquisa sobre canal de denúncia como ferramenta de mitigação de atos de ilegalidade e fraudes contábeis em organizações, no Brasil, tem sido incipiente diante de sua relevância no cenário internacional, sendo destacada como a ferramenta antifraude com maior índice de implantação nas organizações, (ACFE, 2016), denotando a importância da disseminação de estudos sobre o uso desta ferramenta no combate às fraudes.

O tema foi tratado com maior ênfase em pesquisas desenvolvidas por Sousa *et al.*, (2013), que enfatizou as ações de denúncias internas (*whistleblowing*) de empregados com percepção contábil, como mecanismo de combate às fraudes contábeis. Como também, Vasconcelos (2015), que analisou como os fatores de julgamento ético, locus de controle, clima organizacional e materialidade de delito influenciam a intenção de *whistleblowing* dos auditores internos no Brasil. Além do estudo realizado por Silva, Melo e Sousa (2016) que

analisou se a disponibilização de canal de denúncia anônima afeta a intenção dos profissionais em comunicar problemas de *compliance* no cenário brasileiro.

O canal de denúncia foi a ferramenta antifraude com maior índice de implantação nas organizações (8,9%), de 2010 a 2016 (ACFE, 2016). Assim, diante da relevância do estudo sobre fraudes contábeis no Brasil e a potencialidade da detecção de fraudes contábeis que causam impacto social e econômico, através de denúncias internas de empregados, com o uso das ferramentas de canais de denúncias, o estudo tem como problemática de pesquisa: **Qual o impacto, nas organizações, da presença de canais de denúncias, e de seus diferentes formatos, na decisão dos funcionários de comunicar casos de fraudes contábeis?**

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Geral**

Este estudo tem por objetivo analisar o impacto, nas organizações, da presença de canais de denúncias e de seus diferentes formatos na decisão dos funcionários de comunicar casos de fraudes contábeis.

### **1.2.2 Específicos**

Para atingir o objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- a) Investigar as formas de ação do canal de denúncia, como parte do componente de comunicação e informação da Estrutura de Controle Interno COSO ICIF 2013, no auxílio da detecção de fraudes contábeis;
- b) Identificar a influência da disponibilização do canal de denúncia anônimo pela organização na decisão dos empregados em comunicar casos de fraudes contábeis;
- c) Averiguar se o formato do canal de denúncia interfere na decisão dos empregados em comunicar casos de fraudes contábeis;

## **1.3 Contribuições do Estudo**

O presente estudo foi desenvolvido no campo de conhecimento contábil, onde se observa uma disseminação de pesquisas ou métodos que indiquem ou previnam condutas antiéticas que levem a ocorrência de fraudes (CURTIS; TAYLOR, 2009). Neste sentido, espera-se contribuir com as discussões sobre o tema através da análise do tópico relacionado ao canal de denúncia como mecanismo de apoio aos sistemas de controles na detecção de atos ilegais.

Tendo em vista o momento atual do Brasil, em que se desenrolam o combate as questões relacionadas à fraude, especificamente na sua modalidade corrupção, e a responsabilização das empresas tem se tornado mais destacada, especialmente com o advento da Lei de Acesso à Informação nº 12.527/11 (BRASIL, 2011), A Lei Anticorrupção nº 12.846 (BRASIL, 2013), que responsabiliza a empresa por atos de corrupção praticados por

funcionários e fornecedores com pesadas punições, também fornece incentivos, com redução de multas, para a institucionalização e eficácia dos mecanismos de integridade como treinamentos, investigações internas e canais de denúncia e Lei de Responsabilização das Estatais 13.303/16 (BRASIL, 2016), torna-se propício o desenvolvimento de pesquisas que objetivem o conhecimento mais detalhado dos artefatos de controles propostos como auxílio as organizações neste cenário.

Decorrente destas questões, as organizações precisam agir no encorajamento aos empregados para relatarem condutas fraudulentas observadas, como forma de apoio ao controle, sendo importante, portanto, que estudos sejam conduzidos para identificar os fatores que motivam o comportamento colaborativo do empregado quando da realização da denúncia.

A realização deste estudo tem como contribuições teóricas:

- a) Disseminar as discussões sobre a utilização e influência do canal de denúncia anônimo, operado internamente ou externamente, na decisão de denúncia do empregado, especificamente agindo como apoio aos sistemas de controles internos no cenário do Brasil;
- b) Evidenciar, com base na literatura, a importância do encorajamento dos empregados à denúncia;
- c) Discutir questões relacionadas à implementação do canal de denúncia nas organizações como ferramenta de incentivo a denúncia no cenário nacional;

Quanto às contribuições metodológicas:

- a) Utilização do experimento de campo para identificar o efeito da presença do canal de comunicação, e de seus diferentes formatos na intenção de denúncia;

Em relação às contribuições empíricas:

- a) Traçar o perfil de empregados de níveis operacionais que estão dispostos a denunciar fraudes contábeis cometidas por superiores hierárquicos.
- b) Analisar de forma suplementar se a variável demográfica de ocupação do respondente, ou seja, sua função em relação à contabilidade possui influência na decisão de comunicar atos de ilegalidades;
- c) Contribuir com a literatura nacional sobre o tema de canais de denúncia e sua influência na decisão de delatar fraudes contábeis no cenário brasileiro.

#### **1.4 Limitações do Estudo**

Esta pesquisa é delimitada inicialmente pelo escopo do estudo, ou seja, aborda, dentro do amplo tema da fraude, o elemento intenção de denúncia interna, relacionado exclusivamente a ocorrência de fraudes de natureza contábil e a interferência da presença e tipologia do canal de denúncia utilizado pela organização.

Além disso, como a mensuração da denúncia foi realizada através da propensão à denunciar, considerando apenas o canal de denúncia e seu formato, não é possível afirmar sobre as outras variáveis que podem nortear a decisão do respondente, como fatores individuais, organizacionais e situacionais.

Assim, é importante considerar na análise dos resultados deste estudo, as seguintes limitações: a) o controle das variáveis que podem influenciar a decisão do respondente; b) o estudo utiliza uma abordagem de um cenário para investigar as decisões de denúncia interna dos entrevistados. Embora o cenário insira o participante em uma situação simulada de fraude contábil e apresente uma escala psicométrica do tipo Likert (1 a 7) para capturar as intenções (juízo ético) de denúncia dos entrevistados, retrata a intenção de denunciar para o determinado caso em estudo; c) com a utilização de métodos estatísticos de análise, que usam médias e variâncias para suas conclusões, os resultados estão limitados às interpretações decorrentes das estatísticas utilizadas e seus erros inerentes.



## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 Sistemas de Controles Gerenciais

O controle gerencial pode ser compreendido como um conjunto de processos definidos pela gestão, a fim de que seu cumprimento contribua para o alcance dos objetivos da entidade. Além disso, o controle gerencial é o processo pelo qual os gestores motivam e influenciam os demais membros da organização a obedecerem às estratégias adotadas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002),

Neste processo, a organização articula atividades como planejamento, controle e execução no contexto organizacional, tendo no planejamento, a formulação de estratégias como mecanismo que determina as futuras ações da entidade, no controle, os procedimentos de implementação das estratégias, através do monitoramento das atividades e na execução a consolidação do que foi definido na estratégia, por conseguinte as ações corretivas e melhorias (CANAN; FONSECA, 2006).

Nesta percepção, Tillema e Steen (2015) corroboram afirmando que os sistemas de controle têm como objetivo estabelecer que a entidade alcance os objetivos propostos nas estratégias definidas no planejamento. Deste modo, as ações de controle exercidas na organização têm o propósito de estimular, através da participação dos membros, a conformidade dos processos e melhores desempenhos para alcance dos objetivos.

Para Pereira e Gomes (2006), o processo de controle depende da interação dos membros da organização, e tal fato pode ser fator limitante da maior efetividade do controle, uma vez que os membros possuem interesses distintos, podendo agir em benefício próprio. Assim, o controle tende a induzi-los a buscarem os objetivos e maiores benefícios à organização.

A escolha do tipo de controle decorre dos objetivos da organização, mas também da observação da estrutura organizacional e contexto social (CANAN; FONSECA, 2006). Deste modo, as exigências dos mercados em que a organização está inserida e a sua composição organizacional lhe proporcionam à exposição de riscos, principalmente dos processos internos.

Portanto, a definição do tipo de controle adotado na organização, tende a considerar, dentre outros aspectos, os processos internos, financeiros, contexto organizacional, comportamento individual e cultura organizacional (AMAT; GOMES, 1995).

As formas de controle adotadas nas entidades definem as estruturas internas e mecanismos de apoio no tocante a sua execução. Assim, torna-se evidente que o controle é

um componente essencial na execução das atividades organizacionais, tendo papel fundamental no processo de gestão e monitoramento das ações da entidade (DANIELA; ATTILA, 2013). Contudo, em decorrência das melhorias nas relações econômicas e evolução dos mercados, surge a necessidade de novos tipos de controles. Toma (2009) destaca que os sistemas de controle estão em constante evolução e cita dois principais tipos:

- a) Controle Interno: controles exercidos dentro da organização;
- b) Controle Externo: inclui a totalidade de controles sobre a entidade, exercidos por órgãos externos à organização.

O controle interno constitui uma série de políticas e procedimentos implantados na organização, a fim de assegurar, na medida do possível, uma gestão rigorosa e eficaz de suas atividades (TOMA, 2009). Isto significa adotar políticas de gestão, que incluam proteção patrimonial, prevenção e detecção de erros e fraudes, exatidão e integridade dos registros contábilísticos, bem como fornecimento, de forma oportuna, das informações financeiras.

O sistema de controle interno é compreendido como um conjunto de procedimentos relacionados às atividades organizacionais, com a finalidade de assegurar a integridade do patrimônio da entidade, através da conformidade dos atos, garantir a veracidade das informações e atribuir segurança razoável para alcance dos objetivos propostos (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014).

Para Ghijã *et al* (2009), é importante observar algumas definições sobre controle interno de órgãos internacionais:

- a) *International Organization of Supreme Audit Institutions* – (INTOSAI) - o controle interno é uma ferramenta de gestão usada para fornecer uma garantia razoável em relação à realização dos objetivos de gestão;
- b) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – (COSO) - Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade;
- c) *Canadian Institute of Chartered* – (COCO) - define controle interno como um conjunto de elementos de uma organização (incluindo recursos, processos, sistemas, cultura, estrutura e tarefas) que coletivamente ajuda as pessoas a atingir os objetivos da organização, agrupados em três grandes categorias: eficácia operacional e a eficiência, a confiabilidade das informações internas e externas, e a conformidade com leis, regulamentos e políticas externas.

A definição proposta pelo COSO se apresenta com maior aplicabilidade no cotidiano organizacional, uma vez que controle interno envolve a articulação de todos os membros da organização, constituindo tarefa de todos. Para Silva, Gomes e Araújo (2014), é imprescindível que o controle interno seja divulgado para todos os membros, a fim de que cumpra o que se propõe.

As características do sistema de controle interno estão atreladas às estratégias da gestão e podem envolver todos os processos e rotinas de natureza contábil e administrativa, com o objetivo de organizar a empresa, fazendo com que seus colaboradores se insiram no contexto das políticas traçadas pela administração, na busca da integridade dos ativos e de que as operações da empresa sejam registradas de forma adequada, sendo evidenciadas fidedignamente.

De acordo com Maia *et al.*, (2005), o controle interno possui dimensões que podem contribuir com os processos na organização, tais como:

- a) Aderência para tomar decisões de cunho operacional e obter informações intrinsecamente relacionada aos fatos;
- b) Permite à empresa reestabelecer a confiança dos investidores;
- c) Contribui para evitar desvios de recursos;
- d) Cumprimento de leis e regimentos aplicáveis; e
- e) Acesso a informações que permitem obter vantagem competitiva através de operações comerciais dinâmicas.

As dimensões do controle interno têm como papel relevante o fortalecimento do ambiente de controle e atividades de controles exercidas, a fim de atribuir maiores níveis de confiabilidade dos gestores e investidores. A estrutura do controle interno torna-se fator determinante nas estratégias de planejamento da organização, principalmente na busca dos objetivos, no entanto, a entidade deve definir as ações e metas do controle interno.

Para Daniela e Attíla (2013), a existência de um sistema de controle interno, dentro de uma organização, razoavelmente projetado, e implementado corretamente, é uma presunção da confiabilidade e correspondência entre os dados contábeis e a realidade.

Desta forma, torna-se necessário a definição de elementos básicos do sistema de controle, como descritos por Toma (2009, p. 45):

- a) A existência de um plano organizacional que inclui: definição de tarefas; com limites de competência e responsabilidades, que envolve o estabelecimento de uma hierarquia no fluxo de informação simplificada.

- b) Equipe capacitada, especialmente nos níveis altos para que as decisões tomadas pelos líderes tenham repercussões sobre os departamentos.

Além dos fatores citados acima, a existência de documentação satisfatória na produção de informação e arquivamento de informações são elementos necessários nas ações de controle.

A organização demanda estrutura de controle para que todas as características propostas no ambiente de controle possam corroborar com os objetivos das entidades, dispostos em três categorias, que permite às organizações se concentrarem em diferentes aspectos do controle interno (COSO, 2013):

- a) Operacional – Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.
- b) Divulgação – Esses objetivos relacionam-se às divulgações financeiras e não financeiras internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos que emitem normas reconhecidas ou as políticas da entidade.
- c) Conformidade – Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Nos objetivos operacionais, Fadzil, Haron e Jantan (2005) acrescentam a proteção dos bens da empresa, e eficácia e efetividade nos processos para alcançar resultados em curto e longo prazo, e na categoria de divulgação, a busca por assegurar a precisão e fidedignidade de informações contábeis e, assim, atendendo a conformidade e o cumprimento a leis e regulamentos inerentes a entidade.

Baltaci e Yilmaz (2006) acreditam que em relação aos processos operacionais, a proteção dos ativos pode ser realizada através de uma série de ações que passam pela estrutura física da entidade, sua forma de organização e responsabilidade da gestão. A fidedignidade das informações contábeis é essencial não só para a divulgação, mas também para o cumprimento das normas e regulamentações contábeis, com profissionais autorizados para verificar a conformidade das normas.

Já a observância a leis e regulamentos tem função relevante na continuidade operacional da entidade, portanto devem ser cumpridas todas as exigências cabíveis. A eficácia e eficiência nos processos buscam melhorar o desempenho da entidade através de

ações como registro de movimentações patrimoniais, proteção de ativos, gerenciamento de riscos, dentre outras, no tocante ao alcance de objetivos de curto e longo prazo.

### 2.1.1 Estrutura do Sistema de Controle Interno

Os procedimentos adotados no sistema de controle interno têm a preocupação de atribuir segurança razoável quanto aos objetivos da entidade de forma eficiente e eficaz; cumprimento de regulamentos externos, bem como as regras de gestão e políticas; proteção de dados e ativos; prevenção e reconhecimento de erros e fraudes; qualidade de documentos de contabilidade e oportunidade no fornecendo de informação fidedigna na área financeira e gestão (BADARA; SAIDIN, 2013).

A observância a um sistema de controle interno impõe a execução de ações que buscam atribuir determinado nível de segurança razoável nos processos, a fim de que as informações econômico-financeiras divulgadas estejam em conformidade com as normas contábeis e representem fidedignamente o desempenho da organização (VERDINA, 2011).

O controle interno tem papel relevante na condução dos resultados da organização, pois atua como supervisor durante a execução dos planos de gestão e indica as correções necessárias. Para Jokipii (2010), o sistema de controle interno necessita de uma estrutura organizacional para sua condução e possibilita segurança razoável nos processos. Tal fato dificulta a ocorrência de atos ilícitos que causam danos à entidade. Para isso, o COSO divide a ação do controle interno em cinco componentes inter-relacionados, como destacado no Quadro 1.

O ambiente de controle é estabelecido no sentido de desenvolver dentro da entidade um espaço de controle que abrange os valores e a integridade ética por meio da delegação de autoridade, responsabilidades, medidas de incentivo e recompensas (COSO, 2013). O ambiente de controle contribui para que as pessoas assumam as responsabilidades de suas funções no sistema de controle interno e alcance os objetivos.

Estes componentes devem estar presentes e funcionando para que o sistema de controle interno possa atingir os objetivos propostos. No ambiente de controle surgem atitudes que impulsionam o controle interno, como projeto de treinamento e conscientização quanto à conduta ética dos colaboradores dentro da empresa, sendo alicerce para os controles internos e sua condução da empresa com base na ética e integridade, a fim de estabelecer controles consistentes (MAIA *et al*, 2005).

**Quadro 1** – Estrutura de Controle Interno do COSO ICIF 2013.

<b>Componente</b>	<b>Definição</b>
Ambiente de Controle	Abrange toda a estrutura de controles internos, é o universo no qual todos os outros elementos existem. O ambiente de controle inclui conceitos como conduta, atitude, consciência, competência e estilo. Grande parte de sua força é extraída da conduta estabelecida pelo conselho de administração e pelos executivos da companhia;
Avaliação de Riscos	Envolve a identificação e a análise pela administração dos riscos mais relevantes para a realização dos objetivos do negócio. No decorrer de uma avaliação de riscos, cada objetivo operacional, do nível mais alto ao mais baixo, é documentado e, cada risco que possa prejudicar ou impedir a realização do objetivo é identificado e priorizado;
Atividades de Controle	São desenvolvidas para direcionar especificamente cada objetivo de controle, visando atenuar os riscos identificados anteriormente. As atividades de controle são políticas, procedimentos e práticas adotadas pela empresa para assegurar que os objetivos operacionais sejam realizados e as estratégias para atenuar riscos executados;
Informação e Comunicação	Fornecer suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários, em um formato e uma estrutura de tempo que permita aos funcionários executarem suas atividades de controle com eficácia. O processo também poderia percorrer o caminho inverso, partindo dos níveis mais baixos da companhia para a administração e para o Conselho de Administração, transmitindo as informações sobre os resultados, as deficiências e as questões geradas;
Monitoramento	É o processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais. O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou, pelas partes externas.

**Fonte:** COSO (2013, p. 7).

Para Amudo e Inanga (2009), o ambiente de controle é um mecanismo que auxilia a reduzir os níveis de atividades fraudulentas nas operações da organização, através de um clima organizacional adequado para gestão, sendo essencial para a eficácia das suas operações. Contudo, a existência de deficiências nos ambientes de controles internos das organizações representa lacunas que permitem a ação de fraudes, tanto na salvaguarda de ativos como em relatórios financeiros. Cabe destacar que os controles internos podem sofrer influências de fatores internos e externos à entidade, propiciando maiores dificuldades na realização dos objetivos.

O sistema de controle interno tem, dentre suas funções, a avaliação de riscos, que busca minimizar a influência de eventos não desejáveis nos processos organizacionais, através

da identificação dos riscos e definição da maneira como serão gerenciados (LOPES; MARQUES, 2010).

O componente de Avaliação de riscos consiste na análise dos riscos inerentes ao alcance das metas e objetivos traçados pela organização. Neste componente, a avaliação de risco ocorre como o processo de identificação e análise dos riscos relevantes à gestão no tocante à preparação das demonstrações contábeis (THEOFANIS, *et al*, 2011).

A organização utiliza a avaliação de riscos para identificar e analisar as alterações no ambiente interno e externo da empresa que podem causar impacto no sistema de controle interno, por conseguinte na consecução dos objetivos. No processo avaliativo, cada objetivo é observado em conjunto com seu risco associado. A identificação do risco e seus níveis podem ser efetuados pela administração da organização responsável pelo controle interno, contudo, a auditoria interna vem confrontar e avaliar os riscos com os administradores.

Por outro lado, riscos inerentes a mercados, atividades operacionais, de crédito e legais tendem a ser avaliados gerencialmente para leitura e compreensão dos indicadores e resultados obtidos pelas empresas (DIAS; CORDEIRO, 2006).

As atividades de controle são instituídas por meio de políticas e procedimentos, em todos os níveis da organização, que percorre estágios diferentes, a fim de prevenir ou detectar falhas nos processos (COSO, 2013). Para Aikins (2011), as atividades de controle compreendem as políticas e procedimentos que assegurem à gestão o cumprimento das diretrizes, a fim de evitar e gerenciar os riscos.

Além disso, verifica como as atividades estão sendo executadas, bem como quais características de detecção e prevenção se destacam. Para Attie (2011), entre as ações de controle realizadas na organização, tem-se ênfase no departamento contábil e administrativo, descritos no Quadro 2.

**Quadro 2** – Atividades de Controle.

<b>Atividade</b>	<b>Função</b>
Segregação de Funções	Separação de responsabilidades e todas as fases inerentes a uma operação; devem ser executadas por pessoas e setores independentes entre si.
Sistema de Autorização e Aprovação	Compreende o controle das operações através de métodos de aprovações; pelo qual a pessoa que autoriza não deve ser a mesma que aprova para não expor ao risco os interesses da empresa.
Determinação de Funções e Responsabilidades	Delimita aos funcionários suas funções, incluindo as responsabilidades do cargo que exerce a partir de definição através de organogramas.
Rodízio de Funcionários	Corresponde ao rodízio dos funcionários para reduzir a possibilidade de fraudes.
Carta de Fiança	Determina aos funcionários que trabalham com valores,

	a responsabilidade pela custódia de bens e valores, resguardando a empresa e dissuadindo, psicologicamente os funcionários a eventuais tentações.
Manutenção de contas de controle	Instrumento que averigua a exatidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários.
Seguro	Compreende a manutenção de apólice de seguros, valores e riscos a que está sujeita a empresa.
Legislação	Estabelece a atualização constante a respeito da legislação vigente, para diminuir riscos e não expor a empresa a contingências fiscais e legais.
Redução de erros e desperdícios	Indica a detecção de erros e desperdício na fonte devido a controles mal definidos.
Contagens físicas	Correspondem as contagens periódicas de bens e valores, visando aumentar o controle físico e proteger os interesses da empresa.
Alçadas progressivas	Estabelece de forma escalonada, dando aos altos escalões as principais decisões e responsabilidades.

**Fonte:** Adaptado de Attie (2011).

As atividades de controle assumem várias disposições, dependendo do objetivo organizacional, a fim de implantar uma estrutura de controle eficaz à gestão da entidade, como descritas abaixo (MENU; AFANASE; PANAITESCU; VILAIA, 2009, p. 86):

- a) Controle Organizacional: refere-se à forma como o pessoal está organizado na entidade auditada, incluindo a distribuição das autoridades e responsabilidades entre funcionários;
- b) Controle de Supervisão: executado pela administração através de uma supervisão geral das suas atividades e monitoramento da eficácia dos controles internos;
- c) Controle de Autorização: objetiva ter documentos autorizados por uma pessoa que tem a capacidade necessária para realizar esse tipo de controle, além de analisar e verificar os documentos antes da autorização;
- d) Controle de Proteção de Ativos: se refere à existência de procedimentos e medidas adequadas de controle físico para limitar o acesso aos ativos da entidade;
- e) Controles Documentais: fornece segurança com a confirmação documental dos dados inseridos nos sistemas, além disso, oferece a equipe uma compreensão clara das suas funções e responsabilidades e a possibilidade de registros de transações simples;
- f) Controle da Atividade Financeira e Contabilidade: fornece segurança para a gestão no que diz respeito ao correto registro de transações e faz as correções necessárias em caso de qualquer discrepância.



As atividades de controle contribuem com o fluxo de informações relevantes decorrentes dos processos, tornando efetiva a função dos empregados e responsáveis pela organização na comunicação de atos e ações divergentes com as normas definidas no ambiente de controle da entidade.

O componente de informação e comunicação torna-se relevante em todos os níveis organizacionais para identificar, avaliar e corrigir erros que dificultem a realização dos objetivos, servindo de artefato de apoio ao sistema de controle interno. Portanto, este processo envolve a identificação, captura e comunicação de informações relevantes no período de tempo capaz de contribuir para a realização dos objetivos e relatórios financeiros. Para Theofanis *et al.* (2011), as informações devem ser comunicadas para toda a organização, para estimular o pessoal a realizar suas responsabilidades, auxiliando na realização de objetivos.

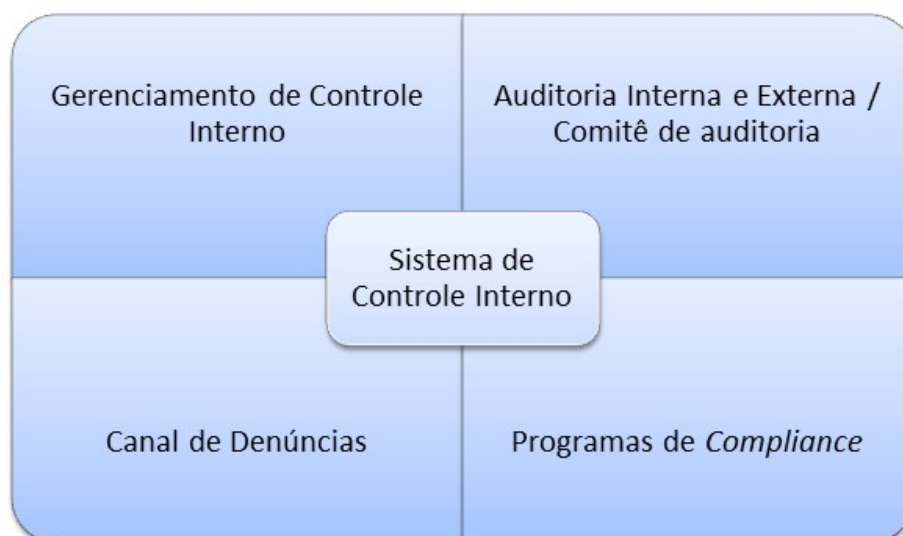
Assim, a comunicação é um fator primordial para o controle interno devido à sua influência sobre as relações de trabalho dentro da organização, em todos os níveis, essencial para o bom funcionamento dos controles internos (MAIA *et al.*, 2005). Além disso, proporciona a divulgação de informações entre os empregados e a alta administração da empresa.

O monitoramento é uma ação fundamental no contexto dos sistemas de controle interno, principalmente no tocante a mitigação, detecção e combate a fraudes. Para Aikins (2011), torna-se necessário uma ação integrada de fortalecimento dos sistemas de controle interno com instrumentos e técnicas de auxílio ao monitoramento. Para Amudo e Inanga (2009), o monitoramento determina se as políticas e procedimentos criados e implementados pela gestão estão sendo realizados efetivamente pelos empregados.

No monitoramento, a organização utiliza de mecanismos que auxiliam na avaliação e detecção de problemas que são reportados aos responsáveis para que adotem as medidas aplicáveis (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014), definidas no ambiente de controle pelas autoridades administrativas, tornando-se essencial em um contexto em que as metas são traçadas na busca por objetivos.

A partir de pesquisas realizadas por organizações como a ACFE (2012, 2014, 2016) e PWC (2016), as principais ferramentas de controle são: auditoria interna, auditoria externa, programas de *compliance*, canal de denúncias, comitês de auditoria, e gerenciamento de sistemas de controle interno, conforme Figura 1.

**Figura 1** - Instrumento de Monitoramento do Sistema de Controle Interno.



**Fonte:** Adaptado da PWC (2016) e ACFE (2016).

Cabe destacar que tais instrumentos possuem papel relevante na detecção e combate às fraudes e atos ilegais, entretanto nem todos os mecanismos tem relação direta, necessitando de integração com o sistema de controle interno para realizar o monitoramento de forma eficaz.

A observância aos procedimentos citados acima corrobora com a expectativa da organização em alcançar seus objetivos através da ação de um controle interno eficaz e eficiente na execução dos processos. Portanto, o sistema de controle interno eficaz refere-se a medidas eficazes de controle estabelecidas por uma organização com o objetivo de salvaguardar seus ativos, garantir a confiabilidade dos registros financeiros e não financeiros, bem como o cumprimento das condições e procedimento para a realização do objetivo organizacional.

Para Dias e Cordeiro (2006), o ambiente de controle pode ser entendido como uma ação intrínseca na cultura organizacional da entidade, sendo eficaz quando todos dentro da organização conhecem suas responsabilidades, sabem como cumpri-las e detêm competências para fazê-lo.

Deste modo, os avanços tecnológicos, no transcorrer dos tempos, aumentaram a importância colocada nos sistemas de controles internos (REZAEI *et al.*, 2001). Assim, Amudo e Inanga (2009) comentam que a fraqueza do COSO desde sua versão em 2004 como mecanismo norteador de objetivos, métodos e funções do controle interno, é a incapacidade de reconhecer a tecnologia da informação como um dos componentes principais. Uma vez que a tecnologia da informação é crucial para o sistema de controle interno, pois a maioria das

organizações tem utilizado a tecnologia da informação para autorização, iniciação, gravação e processamento de transações.

Os componentes atribuídos ao sistema de controle interno denotam o quanto é relevante sua função na organização. Assim, cabe destacar que as modificações econômicas têm redefinido as atividades de controle, que possui na descentralização a determinação de suas funções de controle, além da delegação de competência dentro da mesma estrutura (THEOFANIS, *et al*, 2011).

Para Daniela e Attíla (2013), com a descentralização de atividades, aliada ao aumento de dispositivos normativos, regras e regulamentos para obedecer e atender a demandas, os gestores necessitam utilizar adequadamente os recursos disponíveis, a fim de aumentar a eficiência operacional, atribuindo características próprias do controle interno, a saber:

- a) Processualidade – o controle interno não é uma função, mas um processo dinâmico utilizado de forma contínua, mediante adaptação dos instrumentos e técnicas ante as mudanças que ocorrem dentro da entidade.
- b) Relatividade – os controles internos não fornecem uma garantia absoluta contra riscos, mas uma garantia razoável. O controle de resultados deve contribuir para melhorar as atividades da empresa e seu respectivo custo não deve exceder os benefícios.
- c) Universalidade – o controle interno é um processo realizado em todos os níveis da empresa, cada pessoa é responsável pelo seu próprio controle interno.

Para Attie (2011), as características do sistema de controle possuem limitações inerentes ao campo de aplicação, com tarefas repetitivas e de ocorrência rara; os custos de implantação, no qual é preferível que os benefícios sejam maiores que os custos (relação custo *versus* benefício); problemas humanos, referindo-se às pessoas que operam nos sistemas causando erros e imprecisões que podem alterar os processos.

Na tentativa de controlar essas limitações, Menu, Afanase, Panaitescu e Vilaia (2009) afirmam que um sistema de controle interno que detenha definição clara da estrutura organizacional, possua check-ups internos, adote medidas de confirmação de atividades por pessoas diferentes, utilize documentos oficiais de comunicação interna, imponha limites de gastos específicos, possua pessoal comprometido com a responsabilidade da entidade e realize avaliações dos sistemas de controles periodicamente, tem reduzidos os fatores de ineficácia dos processos.

Portanto, na tentativa de dinamizar a atividade das empresas, no sentido de atribuir uma gestão de ativos, redução de custos, maximização do lucro e atingir os objetivos de médio e longo prazo, qualquer entidade requer um sistema de controle.

## **2.2 Fraudes Contábeis em Organizações**

As fraudes corporativas têm ocorrido com maior frequência na conjuntura contemporânea do ambiente empresarial competitivo, tendo como um dos mecanismos a manipulação de informação que pode causar impacto no desempenho da organização (OLIVEIRA, 2012).

Deste modo, empresas tem enfrentado o crescente número de casos de fraudes, levando impactos significativos à reputação e perdas financeiras, que são estimadas em 5% da receita bruta anual da entidade (ACFE, 2016). De acordo com Chui e Pike (2011), os casos de fraudes interessam a vários campos de conhecimento científico, mesmo que tenham diferentes óticas e níveis de análise, na busca por identificar mecanismos que tentem inibir a sua ocorrência.

A fraude pode ocorrer na medida em que os processos internos da entidade atuam de forma ineficaz, gerando a oportunidade de agentes empresariais auferirem vantagens ilícitas sobre determinadas decisões ou na manipulação de algumas informações. Desta forma, o combate a atos fraudulentos precede da compreensão de que a fraude é um processo que requer conhecimento do modo como a entidade operacionaliza os recursos (CHUI; PIKE, 2011).

Definidas pela ação de atos ilícitos, as fraudes ocorrem através de pessoas muito próximas ao seu ambiente operacional, que são de confiança, podendo ser os próprios funcionários, clientes ou fornecedores (CASSARRO, 1997).

A fraude é um ato doloso, (ACFE, 2016) cometido de forma intencional e premeditado, visando-se tirar proveito de alguma coisa. Já o erro é uma ação não intencional, sem a finalidade de causar danos, que pode ser fruto da ignorância, da imprudência, da imperícia ou da negligência (SIMÃO *et al*, 2012).

De acordo com Albrecht (2003), os erros podem ser exemplificados por: crédito em dobro, classificação indevida de documento e inversão de contas. Em síntese, o erro é uma omissão de natureza involuntária, e a fraude é considerada um delito calculado, um erro proposital.

Para Rezzae (2005), são exemplos de fraudes a manipulação de transações contábeis e documentos, erros intencionais ou omissão de informações contábeis para preparação de relatórios, não aplicação intencional dos princípios contábeis, usabilidade de contabilidade no gerenciamento de lucros de forma agressiva e omissão de essência dos eventos contábeis, dentre outros.

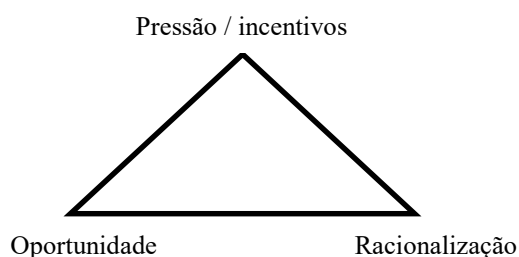
A *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2016) descreve que a fraude é um fenômeno sistêmico, produzido por sinergias e executado com ações coordenadas. Assim, apresenta características que antecedem ao ato fraudulento, que servem de motivação para sua ocorrência em um contexto organizacional.

A definição de fraude proposta pela ACFE (2012, 2014, 2016) introduz uma perspectiva integracionista, interativa e processual que se restringe à prática material, evidenciada por variáveis que antecedem ao caso de fraude. Desta forma, as fraudes podem ser entendidas como apropriação indébita dos ativos, adulteração e falsificação de documentos e práticas contábeis indevidas.

Embora existam variações na definição de fraudes, no que diz respeito à fraude contábil nas demonstrações financeiras, é definida como o ato de natureza intencional e deliberada, que causa distorção ou omissão de fatos relevantes, descumprimento das normas contábeis, informações disponibilizadas sem as características fundamentais e de melhorias, causando impacto na tomada de decisão dos usuários (ZHOU; KAPOOR, 2011).

Para Johansson e Carey (2015), os tipos de fraudes têm relação com o ambiente organizacional, fato que torna maior o grau de dificuldade de detecção, tanto pela peculiaridade da atividade operacional quanto pelas exigências aos colaboradores. Desta forma, as organizações passaram a demandar maiores esforços para verificar a ocorrência de fraudes, bem como formas de controle, a partir dos anos 2000, com um crescente número de empresas (Enron, WorldCom, Tyco Internacional, Xerox, Bristol Meyers Squibb, Sadia, Aracruz, Banco Panamericano, Petrobrás, dentre outros), que fizeram uso de demonstrações fraudulentas, a fim de encobrir a sua real situação financeira e fazer ganhos em detrimento dos acionistas.

Os fatores que motivam a ocorrência de fraudes têm como base o triângulo da fraude, também conhecido como Triângulo de Cressey. O "Triângulo da Fraude" foi desenvolvido pelo sociólogo Donald Cressey (1950), na tentativa de elucidar as razões que caracterizam e estimulam a fraude, tais como: as pressões e incentivos, oportunidade e racionalização, conforme demonstra a Figura 2.

**Figura 2 - Triângulo de Cressey**

**Fonte:** Wells (2008, p. 13).

Lister (2007, p.63) definiu a pressão ou motivo para cometer fraude como "a fonte de calor para o fogo", acreditando que a presença de tais pressões em algum momento da vida não significa que a pessoa vai cometer fraudes. Para Lister (2007) existem três tipos de motivação ou pressão: pressão pessoal para atender ao estilo de vida; pressão de trabalho para atender determinada meta prevista, ou interesse financeiro da administração; e pressão externa, tais como ameaças para o negócio, relacionadas à estabilidade financeira, convênios financeiros, e expectativas do mercado.

A oportunidade, segundo lado do triângulo da fraude, é tida como "o combustível que mantém o fogo aceso". Isso significa que mesmo que uma pessoa tenha um motivo, não pode cometer uma fraude sem possuir uma oportunidade, portanto a pessoa que comete a fraude pode ser influenciada pela alta rotatividade da gestão em cargos-chave, a falta da separação de funções e transações complexas ou estruturas organizacionais ineficientes.

Para Ravisankar *et al* (2010), a forma como essas características impulsionam a fraude nas organizações pode ser materializada no ambiente organizacional quando a estabilidade financeira ou lucratividade é ameaçada pela economia, a indústria ou as condições de funcionamento da entidade, ou existe uma pressão excessiva na gestão para atender às exigências de dívida ou patrimônio pessoal é materialmente ameaçado, a gestão terá de enfrentar os incentivos ou pressões de recorrer à prática fraudulenta.

A pressão pode vir da circunstância em que se vive em um estilo de vida luxuoso, um vício em drogas, e muitos outros aspectos que podem influenciar alguém para buscar ganhos através de fraudes financeiras (RAVISANKAR *et al.*, 2010). A oportunidade e incentivos existe em conjunto com a racionalização, que depende do momento em que a pessoa está enfrentando.

Portanto, três condições geralmente estão presentes quando a fraude ocorre. Em primeiro lugar, a administração ou outros funcionários têm um incentivo ou estão sob algum tipo de pressão, o que proporciona uma razão para cometer fraudes. Em segundo lugar, as

circunstâncias existem, por exemplo, a ausência de controles, controles ineficazes ou a capacidade de gerenciamento dos controles. Em terceiro lugar, os envolvidos são capazes de racionalizar ao cometer um ato fraudulento (KASSEM; HIGSON, 2012).

Portanto, compreender o triângulo de fraude é essencial para avaliar a fraude contábil, além de ajudar a entender melhor como elas ocorrem, por que ocorrem, e o que fazer para detê-las. Wolfe e Hermanson (2004) apresentam o diamante da fraude, acrescentando ao triângulo a capacidade do indivíduo, conforme a Figura 3.

**Figura 3** - Diamante da Fraude



**Fonte:** Wolfe e Hermanson (2004, p. 38).

Para Wolfe e Hermanson (2004), muitas fraudes não teriam ocorrido sem a presença da pessoa certa, com capacidades adequadas de aplicação dos detalhes da fraude. Logo, sugeriram também quatro características observáveis para cometer a fraude: (1) posição de autoridade ou função dentro da organização, (2) capacidade de compreender e explorar sistemas de contabilidade e deficiências de controle interno, (3) a confiança de que ela/ele não será detectada, e (4) a capacidade para lidar com o estresse criado dentro de uma pessoa, quando ela comete maus atos.

Observa-se que a pressão, a racionalização e a capacidade são características psicológicas pessoais relacionadas aos seres humanos. Isto dificulta as ações de controle realizadas na tentativa de minimizar seus impactos na organização. Contudo, a oportunidade pode ser controlada pelo ambiente de controle interno robusto, e implantado com políticas e procedimentos adequados (ACFE, 2010).

Dorminey *et al.* (2012) acreditam que a motivação para se cometer a fraude precede de outras características como dinheiro, ideologia, coerção e ego. Entretanto, nem sempre vão ocorrer pressões, mas incentivos por vantagens financeiras (dinheiro), motivada pela ideologia de crescimento, que impõe poder coercitivo na capacidade de racionalizar a fraude, limitando a probabilidade de identificação de instrumentos de controle.

De acordo com Rezaee (2002), a realização da fraude pode ser explicada por três variáveis: (1) Condições, (2) Estrutura de capital da organização e (3) Escolhas. Os incentivos

e oportunidades suficientes para uma empresa cometer fraudes contábeis podem ser influenciados pela presença e condição dispostas nas variáveis.

Para Weld, Bergevin e Margrath (2004), há diversas situações em que a detecção de fraudes não ocorre por meio de instrumentos de controle interno, devido à existência de variáveis como comportamentos e má conduta que o monitoramento dos controles não capta.

Desta forma, percebe-se quão difícil é o processo de detecção de fraudes. A ação dos instrumentos para detecção de fraudes tem encontrado dificuldades em decorrência das motivações ligadas à atividade operacional (GILLET; UDDIN, 2005). Para Gillet e Uddin (2005), alguns sinais podem indicar a fraude quando os monitoramentos dos controles internos não funcionam:

- a) Sinais de riqueza exterior de empregados, relações de proximidade com clientes e fornecedores;
- b) Pessoas que ocupam posições de líderes dificultam a comunicação interna de casos de fraudes, ou a entidade não detém um instrumento de recepção de denúncias regulamentado e com garantia de anonimato, logo os funcionários temem retaliações.

Os colaboradores podem não contribuir com a ocorrência da fraude, mas ao comunicar o caso a uma instância inadequada podem causar danos tanto para si quanto para organização, por exposição indevida.

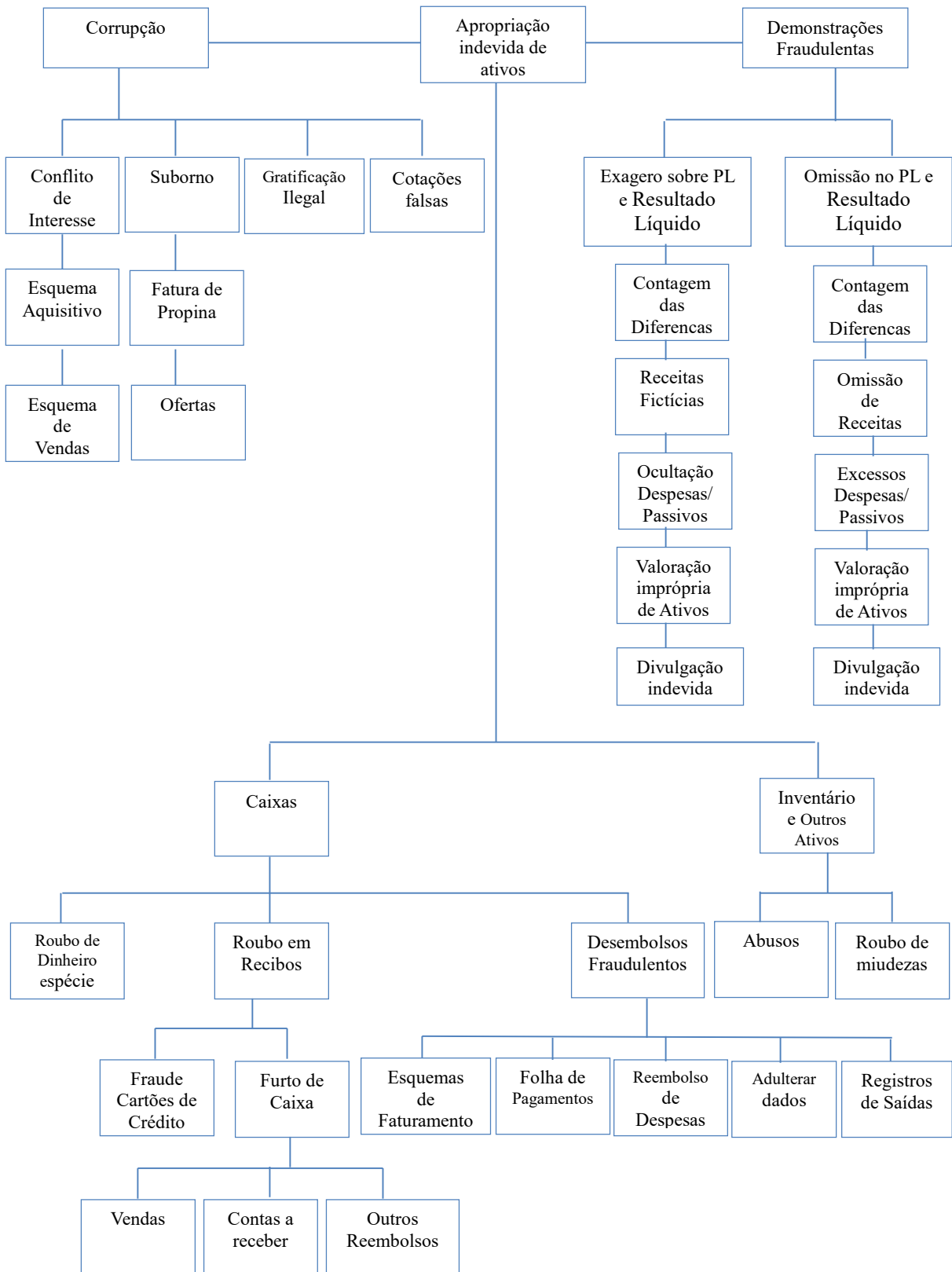
A fraude ocupacional ocorre através de ações coordenadas que procedem do uso de uma ocupação para o benefício e enriquecimento pessoal, por meio da má apropriação ou aplicação deliberada de bens ou ativos da organização (REZAEI, 2005). A *ACFE* (2016) desenvolveu uma das maiores contribuições na distinção dos tipos de fraudes ocupacionais, divulgando a árvore da fraude nos seus relatórios anuais. A estrutura apresenta 62 tipos de fraudes, divididas em três grupos: corrupção, apropriação indébita de ativos e demonstrações fraudulentas. A Figura 4 evidencia uma adaptação ao modelo da *ACFE*.

Cabe destacar que a árvore da fraude vem passando por modificações no transcorrer dos anos, na busca de melhorar sua estrutura e alinhar-se com os diversos casos de fraudes existentes.

Na versão 2016, foram modificados os nomes das categorias de segundo nível que aparecem sob as Fraudes nas Demonstrações Financeiras, para esclarecer que estes esquemas afetam a posição econômico-financeira da organização, em vez de apenas os ativos ou receitas reportadas. No entanto, estas modificações não alteram a estrutura geral da Árvore Fraude, que se mantém vinte anos após a sua criação, conforme a Figura 4. Assim, revela que



os fraudadores estão adotando novas tecnologias e novas variações nos esquemas, bem como mecanismos e abordagens empregadas.



**Figura 4 - Árvore da Fraude**  
**Fonte:** ACFE (2016, p. 11, Tradução Livre).

Ao observar a Figura 4, nota-se que a corrupção compõe um dos três grupos de fraudes, que pode ser considerada como um fenômeno antigo na sociedade, porém com atuação destacada na atualidade devido à complexidade da vida social e crescimento econômico. Para Wells (2008), a corrupção é um ato praticado por uma pessoa que se utiliza de cargos ou condição social para obter vantagem pessoal, mediante a entidade que ela representa.

Deste modo, seus reflexos dificultam o desenvolvimento econômico, reduzem a capacidade do Estado em prover os serviços essenciais à sociedade, além de desestimular a população na busca por melhorias, devido ao impacto negativo que ocorre nos fatores sociais, econômicos e políticos.

A apropriação indébita de ativos se constitui de uma gama de ações que envolvem transações financeiras, principalmente, de recebimentos e pagamentos, como também subtração de estoques e outros ativos da organização para benefício próprio. Os atos de ilegalidades praticados na busca de distorcer ou omitir informações relevantes nos relatórios contábeis geram perda de valor para as empresas, além disso, prejudicam a confiabilidade das informações que são divulgadas no mercado (VASCONCELOS, 2015). Para Sahin, Bulkan e Duman (2013), a fraude nas demonstrações financeiras pode envolver: (1) a manipulação dos registros financeiros, (2) a omissão intencional de eventos, transações, contas ou outras informações significativas a partir do qual as demonstrações financeiras são preparadas, ou (3) má aplicação dos princípios contábeis, políticas e procedimentos utilizados para medir, reconhecer, relatar e divulgar as transações comerciais.

As fraudes nas demonstrações contábeis podem ocorrer para aumentar o preço das ações ou obter empréstimos de bancos, distribuir menores valores de dividendos aos acionistas ou evitar o pagamento de impostos (BELL; CARCELLO, 2000).

Albrecht *et al* (2010) afirmam que a fraude em demonstrações contábeis pode ocorrer na tentativa de evitar a descoberta de apropriações indevidas de ativos das organizações, caracterizada pelo uso ou furto de ativos financeiros ou outros tipos de ativo da entidade, para benefício próprio.

Torna-se evidente que as fraudes contábeis têm causado impacto na evidenciação do desempenho econômico-financeiro das empresas, ilustrado nas demonstrações contábeis. Conforme Yallapragada, Roe e Toma (2012), os casos de fraudes que tem ocorrido no meio corporativo evidenciam, em muitas oportunidades, o uso da contabilidade, com técnicas consideradas engenhosas, tendo por finalidade ludibriar o mercado com informações manipuladas nas demonstrações contábeis.

Deste modo, torna-se relevante a presença de um instrumento receptor de denúncia estruturado na organização para contribuir com a detecção dos casos de fraudes, principalmente de fatores como riqueza exterior ao ambiente empresarial, que os procedimentos de controle, sem a presença da denúncia interna, não conseguem captar.

Na tentativa de adotar mecanismos de prevenção e detecção de fraudes, os canais de comunicação podem ser considerados como importante instrumento de combate a fraudes nas organizações, pois proporcionam aos funcionários denunciarem qualquer suspeita de fraude anonimamente.

Para Messier, Glover e Prawitt (2008), além da detecção de fraudes, os mecanismos de controle interno podem proteger a reputação de uma empresa contra potenciais casos de fraude. A disponibilização do canal de denúncias deve ser feita não só para os trabalhadores, mas também para clientes, fornecedores e outras partes interessadas nas organizações.

Deste modo, o processo de avaliação dos canais de comunicação deve ser realizado de forma independente, através da administração da organização. Contudo, a entidade pode terceirizar a avaliação das *hotlines* e notificar a organização em todas as ocorrências de fraudes (BURKET, 2000).

A fim de ter um mecanismo eficaz de prevenção e combate a fraudes, as organizações devem conscientizar os funcionários em relação a importância do mecanismo de denúncia interna. Portanto, cada funcionário deve ser encorajado a relatar a ocorrência de fraude, de modo que não seja ameaçado.

### **2.3 Canais de Denúncias**

O canal de denúncia tem sido apontado como um instrumento eficaz no combate a fraudes contábeis. Pesquisa realizada pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2016), denotou a importância do canal de denúncia como ferramenta essencial na detecção de fraudes, tanto no setor público como em corporações privadas. Burket (2000) destaca a sua eficácia em qualquer tipo de estrutura, entidades e organismos, para isso, no entanto, um sistema de recepção e proteção ao denunciante deve ser institucionalizado.

Para Williams (1999), um canal de denúncia ou *hotline* pode ser entendido como um mecanismo ou serviço de recebimento de denúncias, e tem como principal função a conexão de diferentes atores dentro de modelo regulatório. A partir desta interação entre os envolvidos nas organizações com o canal de denúncia, o mesmo pode obter a recepção de qualquer tipo

de denúncia que ocorra no contexto organizacional, através de canais operados internamente, ou externamente.

A recepção de denúncia interna realizada pelos funcionários tende a contribuir com os objetivos de controle determinados pela estrutura organizacional. Assim, a eficácia do canal de denúncia como mecanismo de apoio ao controle interno compreende fatores próprios dos objetivos definidos pela entidade. Inhope (1999) afirma que os canais de denúncias possuem características diferenciadas no tocante à sua estrutura, objetivos da instituição e nível de articulação em consonância com a legislação do país. Desta forma, percebe-se que a dimensão dos canais de comunicação se relaciona com as características da organização e as regulamentações às quais a entidade está imposta.

Os casos de fraudes ocorridos nos anos 2000 impulsionaram a criação de mecanismos que buscassem estabelecer padrões éticos e de moralidade dentro das organizações, a fim de proteger a sociedade de atos fraudulentos que causam impacto econômico e social (MENK, 2011). Neste sentido, a seção 301 da Lei Sarbanes Oxley (SOX, 2002), traz como obrigação regulatória do mercado acionário norte americano a exigência de definição de métodos de comunicação confidencial e anônima para reclamações direcionadas sobre assuntos de contabilidade e auditoria, bem como os aspectos relacionados a atividades gerenciais.

Deste modo, nota-se a preocupação do comitê de auditoria de prover, nas organizações, instrumentos que possam contribuir com denúncias internas de funcionários. Assim, a seção 404 da SOX determina que o Diretor Geral e o Diretor Financeiro da organização são responsáveis pela implantação e monitoramento do sistema de controle interno.

Vale ressaltar que esta seção também atribuiu maior responsabilidade às empresas, devendo os controles internos existentes serem atestados por auditor independente para verificar sua eficiência nos processos operacionais para divulgação de informações em conformidade com a legislação vigente (SOUZA *et al.*, 2011).

Percebe-se que a exigência das organizações em implantar instrumentos que contribuam com a denúncia interna, como canais de comunicação de fraudes contábeis, compreende uma forma responsável de minimizar os erros intencionais, que causam impacto econômico e social, através da confiabilidade dos delatores.

Além da Lei Sarbanes Oxley de 2002 (SOX), a Lei Dodd-Frank e Consumer Protection, de 2010, exigem o anonimato nos casos de denúncia em *hotlines*, e propõem incentivos financeiros aos denunciantes. Assim, as empresas tem a obrigação de fornecer a proteção aos

denunciantes contra retaliação e oferecer recompensas para aqueles que denunciem atos ilegais (GUTHRIE; TAYLOR, 2015).

Nota-se que os incentivos monetários para estimular as denúncias tendem a fortalecer o ambiente corporativo, além de aumentar a probabilidade de que os funcionários irão relatar suas suspeitas e observações de más condutas externamente, ao invés de internamente para a própria empresa.

Nesta perspectiva, estudo realizado por Pope e Lee (2013) com o objetivo de investigar se a disponibilidade de recompensas financeiras e canais de comunicação anônimos aumentariam a propensão dos indivíduos de relatarem atos questionáveis, e se a oferta de recompensas financeiras levaria as pessoas a revelarem as suas identidades, mostrou que uma recompensa financeira tem o potencial de aumentar nos participantes a propensão de relatar atos questionáveis, por conseguinte, a vontade de revelar suas identidades, mas a disponibilidade de um canal de denúncias anônimo, por si só, não afeta os participantes em uma maior propensão a relatar atos questionáveis.

Tal fato corrobora com a busca pelo monitoramento e avaliação dos sistemas de controle, a fim de estabelecer métodos de incentivos na denúncia de funcionários, na tentativa de detectar atos ilegais e de não conformidade com as normas da organização.

Para Guthrie e Taylor (2015), a gestão da organização deve identificar e implementar maneiras de aumentar a comunicação interna. No entanto, o processo de denúncia interna parte do pressuposto de diversos fatores relacionados com o perfil do delator e a organização (ELIAS, 2008). Menk (2011) corrobora afirmando que os funcionários por vezes relutam em realizar denúncias, mesmo de menor magnitude, por temer possíveis retaliações.

Segundo Latane e Darley (1968), a decisão de comunicar ou denunciar um comportamento ilegal ou antiético passa por cinco etapas e cada etapa é fundamental para a decisão de denúncia. (1) o denunciante deve ser ciente do evento; (2) decidir que o evento é uma emergência; (3) decidir que ele ou ela é responsável por ajudar; (4) o denunciante deve escolher o método apropriado de ajudar; e (5) o programa de proteção do anonimato e contra possíveis retaliações.

O indivíduo percorre etapas durante o processo em que decide efetuar denúncias de atos ilegais, observando os aspectos intrínsecos da organização. Outro fator de destaque neste contexto é o tipo de negócio que a entidade exerce, causando maior ou menor impacto a ação ilegal, que também pode exercer influência na decisão do funcionário em relatar possíveis casos de fraudes contábeis, mesmo com proteção legal, pois a entidade estabelece mecanismos de desencorajamento (MENK, 2011).

Embora o mecanismo de denúncia seja incentivado para todas as empresas, fatores sociais e culturais também afetam a sua eficácia. Em algumas sociedades, particularmente asiáticas e africanas, a cultura destes países tem como prudência manter as coisas como estão ou não tomar responsabilidade sobre o caso (POPE; LEE, 2013). Portanto, a implementação de um mecanismo de denúncias anônimas pode não ser bem-sucedida para todas as culturas.

No Brasil, o canal de denúncia tem recebido incentivos para sua disseminação a partir dos regulamentos estabelecidos pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A resolução CVM 509 define que as companhias listadas Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), disponham de um canal de denúncia como instrumento que viabilize o recebimento e devido tratamento dos eventos de desvio de conduta (CVM, 2011), além de leis como a Anticorrupção (12.846/13) e 13.303/16, que trata da responsabilização das estatais e componentes de controle interno na gestão de riscos com ênfase ao canal de denúncia anônimo.

Observa-se que a adoção de um mecanismo de denúncia anônima tem por objetivo proteger as organizações de problemas maiores em decorrência dos atos ilegais que podem prejudicar tanto o denunciante, que pode sofrer retaliações, como a imagem da organização perante a sociedade.

De acordo com a Deloitte (2013) a implantação de um canal de denúncia, munido de anonimato aos denunciantes e disseminado na estrutura organizacional da entidade, pode trazer benefícios não só para a organização, mas também para funcionários, clientes e fornecedores, conforme se destaca abaixo as contribuições do canal de denúncia:

- a) Tornar a empresa mais protegida contra os eventos de fraudes e comportamentos antiéticos;
- b) Fornecer transparência aos processos de negócio e às relações entre os diversos agentes da governança;
- c) Inibir desvios de conduta e melhorar o ambiente de trabalho;
- d) Suportar a atuação da Auditoria Interna com informações relevantes, atualizadas tempestivamente.

Para que a organização consiga obter os benefícios de possuir na sua estrutura um canal de denúncia, alguns cuidados na sua composição devem ser observados, como garantir a denúncia sem retaliação e sem identificação, para que funcionários e outros interessados possam efetuar denúncias ou até mesmo solucionar dúvidas sobre dilemas éticos (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

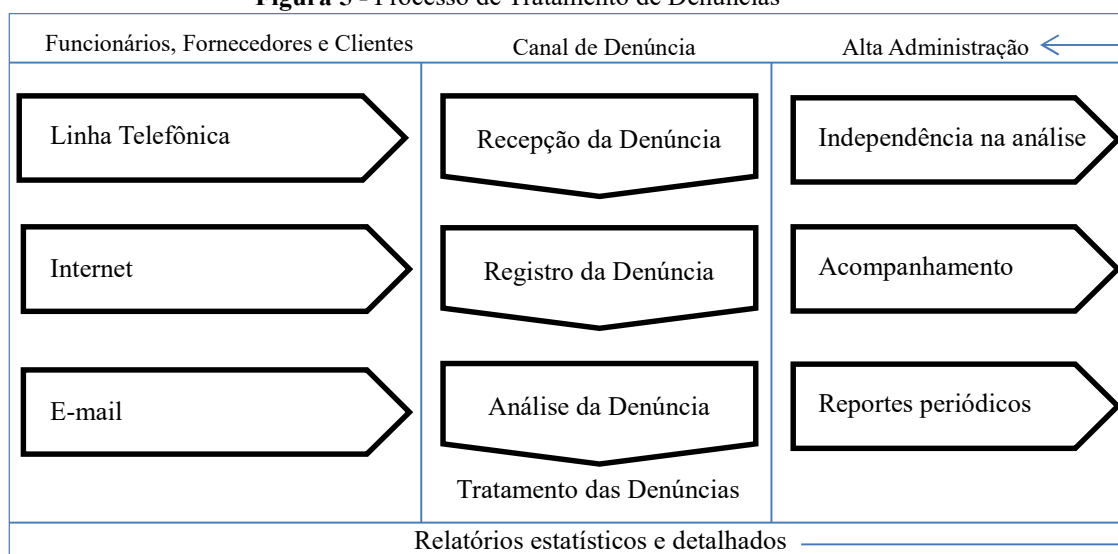
A criação de um canal de denúncia pode ocorrer de várias formas. De acordo com Bergamini Junior (2005) além das formas tradicionais por meio do telefone, e da unidade de Ouvidoria, tem-se:

- a) Call Center (“*Hot Line*”), com atendentes disponíveis, horário determinado, sendo para os demais horários por meio de gravação;
- b) A partir de um *Hot site* com a disponibilização de um link na internet e/ou site da empresa;
- c) Através da criação de E-mail de forma acessível e direcionamento automático para os receptores das denúncias;
- d) Caixa postal com endereço específico para o recolhimento das correspondências com periodicidade definida.

Cabe destacar que no contexto organizacional a presença de um desses formatos de canal de comunicação requer um sistema de registro da denúncia que possibilite a centralização das informações em uma base de dados padrão para melhor tratamento da denúncia (DELOITTE, 2013).

Pesquisa desenvolvida pela ACFE (2016) mostrou que os mecanismos de denúncia (*hotlines*) de fraude com maior utilização foram as linhas telefônicas (39,5%), e-mail (34,1%), web-site ou formulário on-line (23,5%) e Fax (1,5%).

Park e Blenkinsopp (2009) acreditam que a denúncia deve ser registrada por um sistema, em uma base de dados centralizada, ou seja, repositório controlado internamente, ou externamente. Para tanto, a organização necessita estabelecer uma sequência lógica de tratamento dessas denúncias: recepção, registro, análise, investigação e reporte das denúncias efetuadas, conforme Figura 5.

**Figura 5 - Processo de Tratamento de Denúncias**

**Fonte:** Adaptado da Deloitte (2013).

Observa-se que as denúncias são registradas em uma ferramenta específica para tratamento dos eventos, percorrendo todo processo de recepção até o feedback ao denunciante, denotando a relevância da estrutura do canal para a organização.

Na Figura 5, a forma de recepção da denúncia ocorre através de linha telefônica, internet ou e-mail, no entanto, existem outras formas como cartas, relatórios, dentre outros, de receber as denúncias de funcionários, clientes, fornecedores, dentre outros. Na sequência, ocorre o registro da denúncia e a análise da pertinência para aplicação do tratamento da denúncia. Verifica-se, que o processo de denúncia necessita de uma análise técnica para avaliar com independência os atos ilegais, acompanhar a decisão e reportar a órgãos externos, no caso de denúncia realizada por canal externo independente da entidade, ou através de relatórios detalhados para alta administração da organização se posicionar, no caso de canal de comunicação interno.

### 2.3.1 Canal de Denúncia Interna e Externa

O canal de comunicação é um mecanismo que tem por função principal a recepção de denúncias, através da divulgação na organização, por membros, de práticas ilegais ou ilegítimas (NEAR; MICELI, 1995), para um local que pode ser capaz de efetuar alguma ação. Desta forma, a denúncia pode parecer uma ameaça para as estruturas de autoridade organizacionais, contudo, a mesma pode melhorar a eficácia organizacional de longo prazo, quando os líderes incentivam a denúncia em suas organizações (POPE; LEE, 2013).



Os delatores podem ser um funcionário antigo ou atual de qualquer organização. Em muitos casos, o denunciante tem deixado a organização antes de relatar a atitude errada, utilizando de mecanismos externos, como também ainda pode estar dentro da organização enquanto a atitude errada é divulgada.

Dworkin e Baucus (1998) reconhecem que a denúncia sobre as ações ilegais nas organizações podem ser realizadas internamente ou externamente, através de canais de comunicação. Nota-se que a finalidade do canal de denúncia é proteger a organização contra irregularidades e práticas ilícitas.

Para Zhang, Chiu e Wei (2009), existem dois tipos de denúncia: interna e externa. Quando o delito é relatado para um canal dentro da organização, a denúncia é interna, mas se o delito é relatado para um canal fora da organização, a denúncia é considerada como externa. A denúncia interna pode causar menos impacto à organização em relação à denúncia externa, uma vez que a divulgação de informações no meio externo pode ser prejudicial à estratégia da entidade (PARK; BLENKINSOPP, 2009).

eticamente, a denúncia interna, ao contrário de denúncia externa, é preferencial. Isto ocorre porque a denúncia externa pode causar graves danos para a organização em comparação com a denúncia interna (ZHANG; CHIU; WEI, 2009). A divulgação de informações privilegiadas fora da organização pode violar contratos realizados na condução do canal de comunicação e a publicidade prejudica a entidade. Por esta razão, a denúncia interna dá à organização a oportunidade de lidar rapidamente com uma preocupação, sem a pressão da divulgação externa. Além disso, ao corrigir problemas corporativos internamente, as gerências podem garantir que as informações confidenciais permaneçam confidenciais e podem incentivar a responsabilidade organizacional e aprendizagem.

Park *et al* (2008) classificam os tipos de canais de comunicação pelas diferentes formas de reportar a denúncia através de mecanismos internos, externos, identificado ou anônimo. Assim, propõem uma tipologia de denúncia de irregularidades baseada em três dimensões: a denúncia formal ou informal, denúncia desenvolvida internamente ou externamente, e identificada ou anônima.

Deste modo, quando se trata de utilização de canais de comunicação, a denúncia tende a assumir um caráter formal, pois as denúncias são divulgadas no para um canal interno ou externo, resguardado o anonimato ou não do denunciante. Portanto, o que difere na taxonomia são os formatos dos canais, sendo interno ou externo.

Os canais de comunicação internos podem ser operados por pessoas de dentro da organização que reportam as denúncias à alta administração, resguardando o anonimato ou

não dos delatores. Contudo, os canais de denúncias internas podem ser operados por uma equipe externa, no entanto a entidade deve observar a relação custo *versus* benefício, no qual analisa se os custos de contratar uma equipe para tratar as denúncias do canal e reportar a administração são maiores que manter uma estrutura interna. Nesta pesquisa foi adotado o formato de canal de denúncia interna, anônimo, operado internamente e externamente, reportando as informações à presidência da organização.

Para Near e Miceli (1995), na ausência de um canal de comunicação interno, os empregados que descobrem ilegalidades corporativas não divulgam as suas observações, colocando em risco a própria organização. Estudo de Kaplan e Schultz, (2007) identificaram que a denúncia efetuada na estrutura de canal de denúncia interna é de fundamental importância para prevenção e dissuasão de delitos corporativos e atos questionáveis. Sendo, umas das relevantes ações do componente de comunicação do controle interno.

Brennan e Kelly (2007) verificaram a intenção de denúncia de auditores na disponibilidade de canal de denúncia formal operado internamente e externamente, identificando que existe uma propensão maior em comunicar atos de ilegalidades no canal interno dentro da empresa, tendo menos confiança nas estruturas externas.

Kaplan *et al.*, (2008) realizou estudo que examina a associação entre sexo de indivíduos e sua intenção para relatar informação de fraudes contábeis aos canais de comunicação anônima, identificando que as intenções de denúncia dos participantes do sexo feminino para um canal anônimo são mais elevadas do que para os participantes do sexo masculino. Além disso, Kaplan *et al.*, (2009), encontrou maior propensão à denúncia ao canal de comunicação operado internamente na organização, pois em termos éticos é preferível uma vez que pode garantir a confiabilidade da informação e aumentar a responsabilidade e aprendizagem.

Para Kaplan *et al.*, (2009), o canal de denúncia interna, quando operado internamente pode ser administrado pelo departamento de auditoria interna, sendo mais utilizado (PWC, 2016), além do departamento de recursos humanos, e contratação de equipe de profissionais específicos que reportam as denúncias à alta administração. Esse processo causa menos impacto à organização, uma vez que, não ocorre a divulgação de informações no meio externo (PARK; BLENKINSOPP, 2009). Podendo ter sua eficácia influenciada pelo status do infrator, nível de hierarquia e dano causado, além disso, a disseminação na organização de canais de denúncia interna pela legislação aumenta a propensão de denúncia, principalmente, dos funcionários subordinados (KAPLAN *et al.*, 2009).

Park e Blenkinsopp (2009) destacam em seus achados o efeito da presença de canal de denúncia interna, sendo preferível, pois as denúncias aos canais externos podem causar danos à organização. Zhang, Chiu, Wei (2009) corrobora enfatizando o efeito da denúncia interna que pode servir de parâmetro para solução de problemas corporativos, além de atribuir confidencialidade e aumentar os níveis de controle na entidade, pois a divulgação de informações pode ser muito prejudicial.

Ahmad, Smith e Ismail (2010) estudaram a intenção de denúncia de auditores internos ao canal de comunicação interna de delitos corporativos na Malásia. O estudo não encontrou influência do gênero com a intenção de denúncia, a exemplo de Keenan (2000), Baucus e Dworkin (1998). No entanto, observou-se uma maior propensão dos funcionários mais velhos, pois têm mais anos de experiência de trabalho e possui maior compreensão e conhecimento sobre seu ambiente organizacional. Para Ahmad, Smith e Ismail (2010), a denúncia realizada no meio interno permite a realizações de ações corretivas de irregularidades gerando benefícios não só para a organização como também à sociedade.

As empresas também podem utilizar a modalidade de denúncia interna com canais operados por terceiros (operados externamente) que reportam as denúncias para presidência da organização, justificado pela tentativa de estabelecer maior segurança e imparcialidade na recepção e tratamento de denúncias, além de redução de custos tanto de pessoal como de incentivos à denúncia (SIMS; KEENAN 1998). De acordo com Trevino *et al* (1999), muitas empresas terceirizam suas comunicações para consultores ou empresas de segurança externas à entidade, pois acreditam que os empregados tem maior segurança e maior propensão em denunciar.

Cabe destacar que desde a SOX (2002), até as recentes normas emitidas no Brasil a exemplo da Lei Anticorrupção, Lei de Governança e Responsabilidade de Estatais (13.303/16), e IN MP-CGU 01/2016, exigem procedimentos de denúncia segundo a qual os funcionários podem enviar anonimamente questões relacionadas à atos de ilegalidades. No entanto, não há nenhuma orientação detalhada sobre como administrar um canal de comunicação anônimo. Contudo, reguladores como a SEC, dentro das empresas de capital aberto, permite que comitês de auditoria direcionem as ações relativas a políticas e procedimentos para canais de comunicação anônimos.

Portanto, a eficácia e a confiabilidade de um canal de comunicação anônimo podem variar dependendo de como é administrado, existindo diferenças mínimas entre eles no que diz respeito às variáveis que influenciam a decisão de denunciar (DWORKIN; BAUCUS, 1998).

Já os canais de comunicação externos possuem como características uma estrutura externa à organização. Desta maneira, as denúncias são direcionadas e recepcionadas por um órgão ou entidade externa, independente, que fica responsável pelo tratamento das denúncias, podendo divulgar tais fatos no ambiente externo da organização. Nesta modalidade de canal de denúncia, a entidade ou órgão também define a existência de anonimato ou não. Para Johansson e Carey (2015), os empregados têm maior garantia de anonimato com o canal de denúncia externa.

Além disso, é possível elencar algumas vantagens e diferenças do uso de canais de denúncias nas organizações, atribuindo aos funcionários o anonimato e segurança necessária de fornecer instrumentos para sua manifestação, conforme o Quadro 3.

**Quadro 3** - Benefícios dos Canais de Denúncia

<b>Benefícios</b>	<b>Canal de Denúncia Interno</b>	<b>Canal de Denúncia Externo</b>
Fortalecer o ambiente ético e a governança corporativa.	X	X
Reduzir perdas por fraudes e desvios de conduta.	X	X
O tratamento de denúncias ocorre por equipe (interna ou externa) que reportam aos administradores.	X	
O tratamento de denúncias por entidade externa, independente.		X
A terceirização aduz uma economia de tempo.	X	X
Na terceirização os custos de implantação podem ser menores para recepção e tratamento de denúncias que criar uma estrutura interna.	X	X
Identifica os tipos de fraudes e desvios de conduta que a empresa estar vulnerável.	X	X
Nível de adequação aos regulamentos e políticas, mas também eficiência dos controles internos.	X	X

**Fonte:** Park e Blenkinsopp (2009); Kaplan *et al.*, (2009); Gao *et al.*, (2015).

Observa-se que uma das principais diferenças entre o canal de denúncia interna e o canal externo consiste no fato de que a denúncia, no canal externo, é realizada a terceiros de fora da entidade, enquanto no canal interno a denúncia ocorre para a alta administração da entidade (PARK, *et al.*, 2008). Cabe destacar que muitas irregularidades que são relatadas externamente envolvem danos ao público ou funcionários. No entanto, os funcionários que acreditam em uma efetiva ação de canais de denúncias internos são mais propensos a realizá-las. A ausência de canal de denúncia pode desencorajar os indivíduos que descobrem irregularidades em uma organização ao ponto de não revelarem a ninguém (NEAR; MICELI, 1995; PARK *et al.*, 2008).

Estudo realizado por Gao *et al.*, (2015), identificou que a presença do canal de denúncia, operado externamente, tende a corroborar com as intenções de denúncias de empregados com níveis de autoridade menores e menor tempo de experiência, nesta concepção os funcionários de níveis inferiores e menor tempo de experiência preferem o reporte de ilegalidades à canais externos, pois tem menores restrições em expor a organização.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Método – Visão Global e Desenho

A resposta à questão central de pesquisa foi buscada através da captura da intenção de denúncia dos respondentes, no contexto de empregados de uma organização, considerando a presença e o tipo dos canais de denúncia disponíveis, com a utilização de experimento de campo.

O experimento é o procedimento pelo qual uma ou mais variáveis independentes (canais de denúncia e seus formatos) são manipuladas (KERLINGER, 1980) na tentativa de produzir efeitos na variável dependente (intenção de denúncia), sendo, entretanto, necessário o controle de variáveis relevantes que podem influenciar no problema, como demográficas, situacionais e organizacionais (GALL; GALL; BORG, 2003).

Foi adotado como procedimento o experimento de campo, onde os respondentes foram apresentados a uma situação simulada, através do relato de um cenário. A variável independente foi manipulada em um grupo experimental específico, conforme proposto por Barlow e Hersen (1984), e mantido um grupo denominado de controle, sem a manipulação da referida variável.

#### 3.2 Desenho do Experimento

Para atingir aos objetivos desta pesquisa foi necessário investigar a existência de relação entre as variáveis independentes (canais de denúncias internos -anônimo) e seus diferentes formatos (operado internamente ou externamente), com a variável dependente (decisão de comunicar casos de fraudes contábeis).

No desenvolver do experimento foram adotadas notações específicas com o uso de simbologias, a fim de prover os procedimentos razoáveis de validade interna (MATTAR, 1997), conforme descrito no Quadro 4.

**Quadro 4** - Notações específicas do experimento

SÍMBOLO	SIGNIFICADO
X	Representa um tratamento com efeito sobre a variável dependente em uma unidade de teste ou grupo experimental.
O	Saída ou observação da informação /comportamento.
R	Atribuição de aleatoriedade na determinação dos grupos para receber tratamentos diferentes.

**Fonte:** Adaptado de Mattar (1997).

O experimento tem como notação específica (3x2), sendo composto por três grupos e dois tratamentos: um grupo de controle (G1) e dois grupos experimentais (G2, G3), com representação de símbolos no grupo de controle (R O<sub>1</sub>), no grupo de experimento G2 (R X<sub>1</sub> O<sub>2</sub>), e no grupo de tratamento G3 (R X<sub>2</sub> O<sub>3</sub>).

Além da notação, o desenho do experimento tende a se preocupar com a maximização das possibilidades de controle, uma vez que simula uma situação real, ajustando os fatores experimentais (COOPER; SCHINDLER 2003), buscando minimizar interferências nos resultados e mascarar a influência das variáveis independentes nas dependentes.

Seguindo Martins e Theóphilo (2007), este experimento foi executado com a construção de cenários utilizados em um grupo de controle (G1), que não recebeu nenhum estímulo intencional e serviu de padrão para comparação. Nos grupos experimentais (G2 e G3), ocorreu manipulação das variáveis independentes para a medição de seus efeitos na decisão de denunciar. Os grupos foram submetidos a uma questão de avaliação de percepção padrão, sendo que no G2 e G3 foi acrescida a variável manipulada (variável independente).

### 3.3 Variáveis da Pesquisa

A fim de analisar o impacto, nas organizações, da presença de canais de denúncias e de seus diferentes formatos na decisão dos funcionários de comunicar casos de fraudes contábeis, torna-se necessário identificar as variáveis da pesquisa.

Foram utilizadas variáveis categóricas, quantificáveis através de coletores de respostas com escala numérica, que atribui valor a intenção de denúncia dos respondentes. Dworkin e Baucus (1998) afirmam que a variável denúncia inclui canais de comunicação operados no meio interno e/ou externo. Ao analisar o efeito da presença de canais de denúncias e seus diferentes formatos na intenção de denúncia, evidenciam-se as variáveis, descritas no Quadro 5. A observação em relação a decisão do respondente é identificada nas saídas O<sub>1</sub> para a presença do canal de denúncia anônimo, operado internamente no O<sub>2</sub> e O<sub>3</sub> para o efeito da presença do canal de denúncia interna, anônimo, operado externamente.

**Quadro 5** - Variáveis da Pesquisa

TIPO DE VARIÁVEL	DESCRIÇÃO	FONTE
Dependente (Y) – O <sub>1</sub>	Decisão dos empregados de comunicar casos de fraudes contábeis	Dworkin e Baucus (1998)
Independente (X <sub>1</sub> ) – O <sub>2</sub>	Canal de Denúncia Interna operado internamente	Dworkin e Baucus (1998), Zhang, Chiu e Wei (2009), ACFE (2010).
Independente (X <sub>2</sub> ) – O <sub>3</sub>	Canal de Denúncia Interna operado externamente	Dworkin e Baucus (1998), Zhang, Chiu e Wei (2009), ACFE (2010).

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

Para Ross e Morrison (2001), a variável independente ou de tratamento (X) corresponde às variáveis manipuladas ou controladas, cujos efeitos sobre a variável em análise se deseja medir. Já a variável dependente ou observação (Y) se constitui na variável cujos efeitos provocados pelas variáveis independentes o pesquisador quer medir.

Por outro lado, existem variáveis que podem impactar nos resultados da variável dependente, tais como fatores individuais do delator, fatores organizacionais (clima ético e tamanho da entidade), e situacionais. Este tipo de variável é denominado de estranha e deve ser tratada para procurar isolar ou controlar seus efeitos sobre a variável dependente (COOPER; SCHINDLER 2003).

Os fatores individuais foram tratados através das variáveis demográficas de gênero, idade e grau de instrução, na tentativa de compreender a intenção de denúncia das pessoas. Já os fatores situacionais foram descritos na construção dos cenários para o tratamento da pesquisa, sendo o ambiente hipotético em que os respondentes foram dispostos, simulando uma situação em que terá a possibilidade de mostrar sua intenção de denunciar ou não denunciar. Arnold e Ponemon (1991) afirmam que os fatores situacionais podem ser entendidos como gravidade das irregularidades cometidas e o status do malfeitor, que é a pessoa responsável pela ocorrência do fato.

Por conseguinte, a gravidade pode ser vista como consequências financeiras, segurança e riscos, mas também uma frequência de injustiças (CALLAHAN; DWORKIN, 1994). Já o status do infrator pode ter influência na medida em que o denunciante observa como o estatuto organizacional trata atos ilegais contra pessoas de cargos de confiança, ou seja, se as ações contra pessoas de nível hierárquico elevado terá efeito ou levará a retaliações (AHMAD; SMITH; ISMAIL, 2010). Nota-se que fatores situacionais descritos no cenário de gravidade do delito e status do fraudador podem ter influência na intenção de denúncia das pessoas. Kaplan e Schultz, (2007), acreditam que o tipo de infração e gravidade observada são elementos que interferem na decisão de comunicar o fato.

### 3.3.1 Medição das Variáveis

Para medir a variável dependente – decisão de comunicar o caso de fraude – foi adotada a escala Likert em uma sequência que vai de 1 até 7 (Quadro 6), correspondendo à decisão do respondente em delatar a fraude. Após a apresentação do cenário, o participante atribui o valor numérico na escala Likert para sua intenção de denúncia. O item 7 foi incluso na escala Likert com a finalidade de captar as respostas dos participantes que não se



responsabilizam pelo caso de fraude, ou seja, indiferente à situação.

**Quadro 6** - Escala Likert

VALOR NÚMÉRICO	OPINIÃO
1	Não comunicaria com certeza
2	Improvável que comunicasse
3	Pouco provável que comunicasse
4	Provável que comunicasse
5	Muito provável que comunicasse
6	Comunicaria com Certeza
7	Não tenho responsabilidade sobre isto

**Fonte:** Dados da pesquisa (2016).

A escala fornece a compreensão psicológica dos respondentes que fundamenta seu juízo ético, através de valor numérico, além disso, presume que os indivíduos utilizam mais de uma lógica para fazer julgamentos éticos, e que o significado dessas justificativas difere entre as situações problemáticas (CHURCHILL, 1998).

O objetivo da escala é identificar a percepção de como o participante reage a um caso de fraude contábil, com a presença de canal de denúncia anônimo. A escala Likert permite traduzir uma opinião ou percepção em um valor numérico, sendo simples para o respondente e para o pesquisador. O uso de escalas tem por necessidade a busca por maior identificação da qualidade de percepção pelos pesquisadores da resposta (GREWAL; MONROE; KRISHNAN, 1998), concomitante, com o número que atribui ao grau de decisão.

### 3.4 Cenário

O cenário tem o objetivo de medir os níveis de intenção de denúncia dos entrevistados. Um cenário é definido por uma breve descrição de uma situação, sendo muito utilizado na literatura para tratar de abordagens que visam determinar o nível de influência nas intenções de denúncia dos seus pesquisados (BRENNAN; KELLY, 2007). A modelagem do cenário utilizado considerou os elementos de maior ocorrência de fraude contábil, como esquema de manipulação de demonstrações contábeis (lançamento sem documentos), o qual é um método comum de fraude (ACFE, 2014). Para Kaplan *et al* (2009), este método de fraude é um dos mais propensos a serem relatados.

Na definição do cenário foi incluído detalhes específicos do status da pessoa que comete a fraude, tipo de atividade e dimensão da organização, para ajudar os respondentes na compreensão do caso, conforme salienta Mudrack e Mason (2013). O cenário foi construído a partir da adaptação proposta por Kaplan *et al*, (2009) e Ahmad, Smith e Ismail (2010).

Além da intenção de denúncia dos participantes, foram coletadas informações demográficas (sexo, idade, tempo de serviço no atual emprego, tempo de experiência profissional e função em relação à contabilidade), a fim de realizar análises adicionais e verificar a possibilidade de impacto destas variáveis na decisão de comunicar a fraude.

O cenário-base para a pesquisa foi desenvolvido inserindo o respondente em uma situação de ocorrência de fraude contábil, detalhado a seguir:

*Você trabalha no setor contábil de uma das empresas líderes mundiais no setor de medicamentos, a PZW Medical S/A. Sua principal atribuição funcional é o registro e acompanhamento das receitas contratuais do segmento de vacinas humanas, que corresponde a uma das principais fontes de receita da empresa.*

*A PZW tem crescido e apresentado bons resultados aos acionistas, entretanto, você foi informado na reunião de gestão do primeiro trimestre (abril), que há uma preocupação da gestão com a rentabilidade de retorno ao acionista que está em média 20% abaixo do segmento no mercado, e isto tem levado a uma maior dificuldade na captação de capitais. A meta da organização passa a ser melhorar a lucratividade para incrementar o ganho potencial do acionista no máximo o final do terceiro trimestre (setembro).*

*Em junho, analisando os seus relatórios de receitas contratuais você não observou grande incremento das contratações e receitas, e que a meta deste segmento, neste ritmo, não será cumprida. Em agosto, durante sua análise das contas você identificou o registro de uma grande receita contratual, feita diretamente pelo gerente contábil, que praticamente, possibilitou o cumprimento da meta prevista para este segmento! Ufa, um alívio para todos, visto que os bônus anuais estão sujeitos ao alcance desta meta.*

*Chamou a atenção o fato incomum de o gerente contábil ter feito o lançamento de tal contratualização diretamente, e ao questioná-lo, o gerente informou tratar-se de um contrato que logo será concretizado e que seu registro antecipado foi necessário para cumprir a meta de rentabilidade do trimestre, por isto teria feito diretamente.*

*Agora é final de setembro e no encerramento e conferência do relatório de receitas de sua área do terceiro trimestre, onde a meta de receita será avaliada, você identificou que o contrato ainda não foi concretizado. Ao questionar o gerente contábil sobre o contrato ele informou que o contrato foi cancelado, mas a que aquele registro antecipado será revertido apenas em dezembro, quando as receitas devem ser mais elevadas e a meta estipulada será facilmente atingida. O relatório contábil seguirá com a manutenção deste registro.*

No cenário A (G1), após o relato do fato é apresentado a seguinte pergunta: Diante

desse cenário, favor indicar qual seria a possibilidade de você comunicar o fato e as ações do gerente contábil diretamente para a estrutura de governança da PZW Medical.

No cenário B (G2), após descrição do cenário o respondente é apresentado a pergunta: Diante desse cenário, favor indicar qual seria a possibilidade de você comunicar o fato e as ações do gerente contábil para o canal de denúncia interna da organização, que é subordinado diretamente à Presidência da PZW Medical. Este canal é operado pelos funcionários da empresa, auditoria interna, com garantia de anonimato e sigilo nas denúncias.

No cenário C (G3), a pergunta apresentada após a descrição do cenário é: Diante desse cenário, favor indicar qual seria a possibilidade de você comunicar o fato e as ações do gerente contábil para o canal de denúncia da organização, que é operado por uma empresa terceirizada externa, através de uma *hotline* (telefone) e que remete de forma anônima e sigilosa, diretamente à Presidência da PZW Medical as denúncias recebidas.

### **3.5 Procedimentos de Coleta de Dados**

O universo da pesquisa foi constituído por estudantes e profissionais preparadores e/ou usuários de informações contábeis de organizações. A amostra desta pesquisa tem caráter não probabilístico por conveniência, pois não apresenta fundamentação matemática ou estatística para sua determinação, dependendo, diretamente, de critérios definidos pelo pesquisador (BEUREN, 2003).

O instrumento de coleta foi distribuído aleatoriamente a grupos, conforme a seguir:

G1 – Grupo de Controle

G2 – Grupo de Experimento – Canal de Denúncia Operado Internamente

G3 – Grupo de Experimento – Canal de Denúncia Operado Externamente

O tamanho da amostra, ou seja, o plano de pesquisa, necessária a validade dos resultados do estudo foi estabelecida com base em pesquisas anteriores sobre o tema. Registram-se os seguintes quantitativos de respondentes nos estudos que ancoram esta pesquisa: Kaplan *et al* (2009) contou com 113 respondentes e Ahmad, Smith e Ismail (2010) com 153, sendo estabelecido como valor de mínimo aceitável para este estudo 150 respondentes.

A amostra da presente pesquisa contou com 309 respondentes, sendo, deste total, 290 aproveitados e distribuídos da seguinte forma: 95 no grupo de controle (G1), 96 no grupo de tratamento (G2) e 99 no grupo de tratamento (G3), estando, portanto, dentro da margem de aceitação estabelecida no plano de pesquisa, conforme anteriormente descrito.

O instrumento de coleta utilizado foi o questionário estruturado, que segundo Ferreira, Ávila e Faria (2010), é o tipo de instrumento adequado, uma vez que fornece dados possíveis para uma análise estatística, que visa o estabelecimento de relações entre variáveis em questão. O período de coleta foi de julho a outubro de 2016.

O questionário foi dividido em duas partes: (a) Exposição ao cenário de fraudes para os respondentes comunicarem sua decisão através de uma escala do tipo Likert de sete pontos; e (b) Coleta dos seguintes dados demográficos: gênero, idade, tempo no atual serviço, tempo de experiência profissional e função em relação à contabilidade.

A validação do questionário tem por objetivo verificar se os dados coletados traduzem o que realmente se quer pesquisar. Para Hair jr. *et al* (1998), a validade do conteúdo do questionário avalia subjetivamente a correspondência entre os itens individuais e o conceito através de julgamentos realizados por especialistas (juízes), além de pré-testes.

De acordo com Hernandez (2002), quando se utiliza de juízes para avaliar o questionário, é recomendável adotar o cálculo do Coeficiente de Validade do Conteúdo (CVC).

O CVC pode ser compreendido pela relação entre a média de pontos obtida (MPO) para cada item e o seu valor máximo, sendo adequados os que alcançarem coeficiente igual ou superior a 0,8, calculado pela fórmula  $CVC = (MPO/PM)$ , em que MPO é a média dos pontos obtidos (total de pontos/ total de juízes) e PM é a pontuação máxima atribuída a um juiz.

O uso dessa técnica permite uma avaliação por pares, independentes, feita por especialista na área, que emitem juízo de valor em relação a aspectos como clareza e a precisão do instrumento de coleta (FENKER, DIEH, ALVES, 2011).

O instrumento foi submetido à validação por um grupo de cinco juízes, composto por doutores e mestres na área de gestão e contabilidade de Instituições de Ensino Federais do Brasil, sendo solicitado que atribuísem nota de 1 a 5 ao questionário, em relação a itens como clareza e precisão, e apontassem sugestões de melhoria para o instrumento de coleta.

Dos cinco juízes, três deram sugestões de correções textuais, devidamente atendidas e dois apresentaram sugestões de: a) Inserção de mais questões, como subcasos de fraudes para que os respondentes opinassem sobre sua decisão e b) Inserção de maiores detalhes no cenário, para denotar maior gravidade do caso de fraude. Após analisar tais opiniões, foi decidido que tanto à inserção de outros casos de fraudes como de informações extras poderiam causar problemas na validade interna da pesquisa. Por isso, a fim de garantir a existência mínima de viés, tais sugestões não foram adotadas.

A avaliação dos cinco juízes resultou em um Coeficiente de Validade do Conteúdo,

(FENKER, DIEH, ALVES, 2011), de 0,920 no que diz respeito à clareza. Já a precisão atingiu o CVC de 0,880. Nota-se que em ambos os aspectos o CVC do questionário foi maior que 0,8. A avaliação dos juízes contribuiu com a melhora na redação e precisão da informação para aplicação do pré-teste.

Em seguida foi realizado um pré-teste para verificar a coerência, clareza e confiabilidade, com um grupo constituído por dez estudantes de mestrado e profissionais de instituições federais (UFPB, UFRN, UFRPE, USP e UnB), que não integram a amostra da pesquisa. O pré-teste foi enviado *via email* aos participantes e nove retornaram a resposta. A confiabilidade do instrumento de coleta foi constatada nos resultados consistentes.

### 3.6 Validade do Experimento

O experimento tem pressupostos de validade que podem ser ameaçados por diversos fatores internos e externos que se aplicam a esta pesquisa. Gall, Gall e Bord (2003) elencam os fatores internos e externos que podem interferir na validade do experimento. As observâncias dos pressupostos da validade interna e externa da pesquisa experimental serão evidenciadas em sequência, bem como as ações de controle das variáveis que podem causar algum efeito no andamento do experimento.

Na validade interna busca-se identificar até que ponto as variáveis, além das de tratamento, podem interferir nos resultados do experimento. Para Gall, Gall e Bord (2003), as variáveis que pode causar impacto na validade interna na comparação entre o grupo estático e os grupos de tratamentos são apresentadas no Quadro 7.

**Quadro 7** – Fatores de Validade Interna da Pesquisa

DESCRIÇÃO	DEFINIÇÃO	CONTROLE
<b>História</b>	Refere – se a eventos que estão ocorrendo no mesmo período do experimento, embora externamente, e que podem causar variação da variável dependente e influenciar os resultados.	Para controlar essa variável, o experimento foi aplicado em um espaço de tempo curto, para que sua mensuração ocorresse sem interferência, embora o risco do impacto da operação Lava Jato seja presente;
<b>Maturação</b>	Impacto associado com o transcorrer do tempo e as mudanças que podem ocorrer durante a execução do experimento.	Este controle não foi necessário, tendo em vista o curto tempo de aplicação do experimento;
<b>Efeito teste</b>	Corresponde a interferências sobre a variável dependente em decorrência de avaliações antes da aplicação do tratamento.	O controle dessa variável foi realizado pela não exposição de unidades de testes a questionamentos prévios sobre sua atitude.

		Portanto, não foi feita medição antes da aplicação do tratamento eliminando o efeito teste;
<b>Instrumentação</b>	São decorrentes de mudanças nos instrumentos utilizados para mensurar a variável dependente, a partir de diferentes formas de aplicação ou uso inconsistente do teste.	Para controlar esta variável foi conduzido um instrumento de coleta único via web;
<b>Regressão Estatística</b>	Refere-se à escolha de unidades de teste para o experimento que possuem posições extremas relacionadas à variável dependente.	Risco presente, mas controlado a partir da aplicação de aleatoriedade na definição dos grupos, reduzindo ao máximo a criação de subpopulações com características próprias;
<b>Seleção Diferencial</b>	Ocorre quando as unidades de testes são selecionadas com grandes diferenças em relação à variável dependente, antes do tratamento.	O controle deste risco se dá pela aleatoriedade da amostra na formação dos grupos de controle e experimento. Após a seleção, a escolha dos testes também foi aleatória.
<b>Mortalidade</b>	Perda de representatividade dos grupos do estudo ao longo de sua realização. Tal fato ocorre pela desistência de pessoas nos grupos diante das etapas do experimento.	Variável controlada, pois o experimento ocorreu em uma única fase;
<b>Interação – seleção – maturidade</b>	Problema do grupo de controle e experimento serem diferentes em termos de maturação.	Risco presente, mas controlado na análise dos resultados;
<b>Difusão do Tratamento experimental</b>	Ocorre quando a condição do tratamento experimental é desejável.	A condução do cenário para o grupo de controle e grupos experimentais realiza a divulgação da variável de tratamento presente no grupo experimental;
<b>Rivalidade Compensatória do Grupo de Controle</b>	Grupo de controle exerce atividades além do desejável para não haver concorrência com o grupo experimental.	Variável controlada pela não divulgação de grupos, onde os respondentes aleatoriamente não tomam conhecimento de que grupo pertence;
<b>Equalização Compensatória de Tratamento</b>	Semelhante ao parágrafo acima, mudando o foco, que desta vez é o grupo de tratamento que começa a perceber maior esforço que o grupo de controle;	Variável controlada, pois o experimento se deu em uma única vez;
<b>Desmoralização Ressentida do Grupo de Controle</b>	Ocorre com o desestímulo do grupo de controle ao perceber que o grupo de tratamento recebe informações ausentes no seu grupo	Variável controlada, pois os grupos não sabem do tratamento experimental.

Fonte: Adaptado de Gall, Gall e Bord (2003).

A validade externa está relacionada com a forma de generalizar os resultados do tratamento experimental para outros cenários.

- a) **Validade da População:** Relaciona a generalização dos dados da amostra da pesquisa para uma população definida, podendo ser tratada com aleatoriedade para disseminar os resultados para outras amostras;
- b) **Validade Ecológica:** Condições do experimento em termos de situações descritas no cenário, que podem ser generalizadas para outros cenários. Nesta categoria tem-se a descrição abaixo, no Quadro 8.

**Quadro 8-** Fatores de Validade Externa da Pesquisa

ITEM	DEFINIÇÃO	CONTROLE
<b>Descrição explícita do experimento</b>	É a forma descritiva e extensa do experimento, a fim de que outros pesquisadores possam reproduzir o cenário;	O experimento está descrito para que outras pesquisas possam adaptar a seus cenários.
<b>Efeito Hawthorne</b>	Efeito na melhoria de desempenho dos participantes ao saber que estão sendo tratados em um experimento;	Neste experimento, os participantes não terão conhecimento que compõem grupos, portanto, controlado esse efeito.
<b>Interferência do Tratamento Múltiplo</b>	Ocorre com a exposição dos participantes a múltiplos tratamentos;	Não se aplica a esta pesquisa, pois os respondentes não têm conhecimento dos grupos, e foram postos a um tratamento experimental.
<b>Efeito de Novidade Interrupção</b>	Acontece quando o experimento ocorre em etapas, gerando ganhos temporários de desempenho, motivado pelas etapas;	Não se aplica a esta pesquisa, pois o experimento ocorreu em uma única fase.
<b>Efeito Experimentador</b>	Representa o viés provocado pela experiência do pesquisador na análise em relação aos pesquisados	Risco controlado, pois o questionário foi aplicado sem a interferência do experimentador.
<b>Sensibilização do Pré – Teste</b>	Os resultados do experimento podem ter influência da aplicação do pré-teste;	Risco presente, mas controlado, uma vez que o pré-teste foi aplicado com um grupo que não compôs a amostra do experimento, apenas para confiabilidade e validade do instrumento de coleta.
<b>Sensibilização do Pós – Teste</b>	Tem relação com o efeito do pós-teste na mensuração do tratamento experimental;	Não se aplica a esta pesquisa, pois não houve aplicação de pós-testes.
<b>Interação da história e dos efeitos do tratamento</b>	Aplicação de métodos em decorrência do descrédito de outros métodos, pois não teria o mesmo desempenho;	Não se aplica, pelo tipo de pesquisa adotado.
<b>Medição da Variável Dependente –</b>	A medição da variável dependente pode ser afetada pela aplicação de pré-teste e pós-teste, quando não mensura o que realmente se deseja.	Para eliminar este risco foi feito uma avaliação/ juízes para minimizar os erros de mensuração e evitar tais erros.

Fonte: adaptado de Gall, Gall e Bord (2003).

No Quadro 8 nota-se que alguns dos fatores de limitação externa da pesquisa se fazem presentes e devidamente controlados, a fim de garantir maior possibilidade de se relacionar os resultados desta pesquisa a outros futuros, com tratamento experimental para outros cenários.

### 3.7 Técnica de Análise de Dados

Para análise da relação entre as variáveis, coletadas a partir de escala Likert e os grupos experimentais, este estudo utilizou como técnica central de análise o teste não paramétrico de Mann-Whitney U.

Para Ferreira, Ávila e Faria (2010), ao utilizar o teste de Mann-Whitney U, é possível identificar as diferenças significativas entre as respostas do grupo de controle e experimento, em relação à variável dependente, justificado pela característica dos dados.

O teste de Mann-Whitney U é utilizado quando se tem duas amostras independentes que foram retiradas de populações com médias iguais. Esse teste é uma alternativa para o teste “t” para amostras independentes, quando a amostra for pequena e/ou as pressuposições exigidas pelo teste “t” estiverem seriamente comprometidas (HAIR JR *et al*, 1998). A única exigência do teste de Mann-Whitney é que as observações sejam medidas em escala ordinal ou numérica.

O teste de Mann -Whitney U inicialmente implica o cálculo de uma estatística U para cada grupo. Estas estatísticas tem uma distribuição conhecida sob a hipótese nula, identificado pelo teste de Mann e Whitney (1947). Matematicamente, as estatísticas Mann -Whitney U são definidas pela seguinte, para cada grupo:

$$U_x = n_x n_y + \left( \frac{n_x(n_x+1)}{2} \right) - R_x \quad (1)$$

$$U_y = n_x n_y + \left( \frac{n_y(n_y+1)}{2} \right) - R_y \quad (2)$$

Onde  $n_x$  é o número de observações ou participantes no primeiro grupo,  $n_y$  é o número de observações ou participantes no segundo grupo, o símbolo  $R_x$  representa a soma das classes atribuídas ao primeiro grupo e o símbolo  $R_y$  representa a soma dos graus atribuído ao segundo grupo. Deste modo, ambas as equações de U podem ser entendidas como o número de vezes que as observações precedem da amostra ou pressupostos do teste (HAIR JR *et al*, 1998).

Como qualquer teste estatístico, o Mann - Whitney U tem pontos fortes e fracos. Para Nachar (2008), em relação aos pontos fortes, o teste de Mann-Whitney não depende de pressupostos na distribuição. Pode-se também usar quando as condições de normalidade não são cumpridas nem realizáveis. Além disso, pode-se utilizá-lo quando a amostra é pequena e os dados são semi-quantitativos ou pelo menos ordinais.

Um limite importante de Mann-Whitney U é que o erro de tipo I ou alfa ( $\alpha$ ) é



amplificado, podendo incorrer a rejeição de uma hipótese, enquanto a mesma é verdadeira. Isso ocorre quando uma das amostras é extraída de populações com uma mesma média, mas com diferentes variâncias (NACHAR, 2008). Neste tipo de situação, é mais viável usar o teste T, que dá a possibilidade de analisar as amostras a partir de distribuições com variâncias diferentes.

Winter e Dodou (2012) realizaram estudo para verificar se existiam diferenças significativas entre testes paramétricos e não paramétricos de dados coletados através de escala Likert, podendo ser de cinco a sete pontos, utilizados em pesquisa de opinião. Como teste paramétrico foi usado o teste “t” e o Mann-Whitney como não paramétrico. Os resultados mostraram que os dois testes tiveram potências equivalentes. Já o Mann-Whitney tinha a vantagem de poder ser utilizado quando uma das amostras foi elaborada a partir de uma distribuição assimétrica.

O estudo de Nanna e Sawilowsky (1998), utilizando a escala Likert de sete pontos, encontrou maior capacidade de explicação dos resultados no teste de Mann-Whitney. Assim, o tipo de distribuição da amostra tem determinação no poder explicativo do teste utilizado.

Nachar (2008) afirma que para verificar as hipóteses, a amostra deve atender certas condições que podem ser facilmente respeitadas: (a) os dois grupos investigados devem ser aleatoriamente desenhados a partir da população alvo; (b) cada medida ou observação devem corresponder a um participante diferente. Em termos estatísticos, existe independência dentro dos grupos e independência mútua entre grupos; (c) a escala de medição de dados é de ordinal ou tipo contínuo.

Seguindo os pressupostos de validade dos dados (NACHAR, 2008), a amostra da pesquisa apresenta aleatoriedade na determinação dos grupos, com participantes diferentes, sendo independentes, medidos através de uma escala de opinião do tipo Likert de sete pontos. Essas características atendem não só aos requisitos do teste não paramétrico, mas também aos fatores de validade interna do experimento.

A operacionalização do teste Mann-Whitney tem o objetivo de verificar a existência de diferenças significativas entre o grupo de controle (G1) e os grupos de tratamentos (G2 e G3), como também verificar de forma suplementar se há influência entre a composição dos grupos (estudantes e profissionais), e sua intenção de denúncia, identificando as frequências relativas através do grau de associação com a variável dependente.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentadas a análise e descrição dos dados coletados no experimento, na sequência: a) perfil dos respondentes; b) análise da relação entre intenção de denúncia e presença do canal de denúncia; c) análise da relação entre a intenção de denúncia e o formato de operação do canal de denúncia.

### 4.1 Perfil dos Respondentes

Foram completados 290 formulários de pesquisa do total de 309 coletados, já excluídos os dados perdidos (15) e as respostas que apontaram o item 7 (não tenho responsabilidade sobre isso) no total de 4. A motivação da exclusão do item 7 da análise é decorrente de sua baixa representatividade, o que inviabilizou qualquer análise desta informação.

Conforme orientam Shanteau (1989) e Simth (2014), este estudo envolve uma amostra constituída por estudantes, empregados e profissionais com experiência profissional e em exercício de atividades, para reforçar a validade interna do experimento, com participação voluntária.

Nesta seção são examinados os perfis dos grupos que podem influenciar na leitura e discussão dos resultados alcançados com o experimento, mais especificamente a influência do perfil do grupo, aleatoriamente constituído, no resultado do tratamento aplicado.

Os grupos foram compostos por quantidades uniformes de respondentes:

G1 (controle) - 95 respondentes;

G2 (com canal de denúncia operado internamente) – 96 respondentes; e

G3 (com canal de denúncia operado externamente) – 99 respondentes.

Tal distribuição não afeta significativamente a análise e comparação dos grupos, considerando o padrão do teste estatístico utilizado, entretanto, fatores relacionados a algumas variáveis demográficas que compõem o perfil de cada grupo, formado de modo aleatório, devem ser considerados, como gênero, aspectos temporais, como tempo de trabalho na organização e idade, e de experiência de trabalho, no caso de estudantes e profissionais.

Para Kaplan *et al* (2009), existe uma associação entre o gênero do respondente e a intenção de denúncia, sendo o gênero feminino mais propenso a denúncia que o masculino. Para verificar a possível influência nos resultados da pesquisa em decorrência do perfil dos grupos por gênero, seguem apresentadas na Tabela 1 as composições de cada grupo a partir desta variável.

**Tabela 1** – Composição dos Grupos por Gênero

<b>VARIÁVEIS</b>	<b>G1 (n=95)</b>	<b>G2 (n=96)</b>	<b>G3 (n=99)</b>
Gênero	%	%	%
Feminino	42,1	<b>52,1</b>	<b>56,6</b>
Masculino	<b>57,9</b>	47,9	43,4
<b>DIFERENÇA GÊNERO</b>	<b>15,8%</b>	<b>4,2%</b>	<b>13,2%</b>

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

Da análise da composição dos grupos por gênero, observa-se que o grupo de controle (G1) tem presença maior de pessoas do gênero masculino (15,8%), e os grupos de tratamento (G2 e G3) tem maior preponderância feminina, 4,2% e 13,2% respectivamente.

Esta diferença de composição na formação aleatória dos grupos não pode ser controlada, entretanto, mesmo que considerada pequena a diferença de composição dos grupos em relação a gênero, tais fatores serão considerados na análise dos resultados da propensão da denúncia.

A partir deste perfil, espera-se que o grupo de controle (predominância do gênero masculino) apresente uma propensão a denúncia relativamente menor que os grupos de tratamento (com relativa preponderância feminina) por questões de gênero, segundo Kaplan *et al* (2009).

Assim, os resultados de propensão à denúncia são analisados considerando a possível influência desta variável no tratamento, ou seja, a manipulação pode não ser o único fator a definir a propensão média de denúncia do grupo.

Outras características na composição de perfil do grupo podem influenciar na análise do resultado obtido pelo experimento e passam a ser examinadas a seguir. Dworkin e Baucus, (1998) afirmam que os novos funcionários podem relutar em fazer a denúncia por desconhecerem a cultura da entidade e ter pouco conhecimento sobre os canais de denúncia disponíveis na entidade (operado internamente ou externamente). Neste sentido, duas questões são consideradas neste estudo: o tempo de experiência profissional, o tempo na organização e a característica ocupacional, se estudante ou profissional, visto que este estudo levou em consideração os respondentes dos dois segmentos.

A idade dos respondentes também pode ser um fator propulsor a denúncia, segundo Keenan (2000), os membros organizacionais com idade mais avançada tendem a ter uma maior compreensão dos sistemas de controle dentro de suas organizações e têm restrições mínimas para denunciar, em comparação com novos membros.

Considerando que a pesquisa foi aplicada em um grupo não homogêneo, com estudantes e profissionais, este exame será realizado em categorias separadas.

As características demográficas da formação dos grupos referentes à idade, ocupação e tempo de experiência na organização são analisadas descritivamente na Tabela 2, de modo a considerar seus impactos na discussão dos resultados.

**Tabela 2** - Composição do Grupo por idade, experiência, atuação e ocupação.

VARIÁVEIS DEMOGRÁFICAS		G1(n=95)		G2 (n=96)		G3 (n=99)	
		Estudantes (n=42)	Profissionais (n=53)	Estudantes (n=38)	Profissionais (n=58)	Estudantes (n=39)	Profissionais (n=60)
<b>Idade</b>	Média (Sd)	23,19 (2,61)	32,25 (5,92)	24,16 (2,84)	34,31 (5,70)	23,44 (2,73)	33,40 (7,59)
<b>Tempo de Experiência Profissional</b>	Média (Sd)	1,74 (0,83)	8,53 (6,06)	2,39 (1,03)	10,34 (5,40)	2,59 (1,09)	9,73 (6,59)
<b>Tempo de atuação no Serviço Atual</b>	Média (Sd)	NA	7,93 (6,30)	NA	7,12 (4,60)	NA	6,32 (4,17)

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Nota: NA = não se aplica.

A partir da análise da composição dos grupos por variáveis temporais, idade, tempo de experiência profissional e de atuação na organização, busca-se considerar como estes fatores podem impactar na interpretação dos resultados obtidos, com foco especialmente nos achados de Dworkin e Baucus (1998) e Keenan (2000).

Todos os grupos apresentam os profissionais como a composição mais expressiva, sendo o Grupo de controle (G1) o que apresenta menor relação entre profissionais e estudantes. Neste sentido, considerando que os estudantes de menor idade e vivência no ambiente empresarial, como podem ser examinados na Tabela 2, pode-se esperar, segundo estudos de Dworkin e Baucus (1998) e Keenan (2000), que a propensão à denúncia seja menor. Os grupos de tratamento (G3 e G2), com composição de um número maior de profissionais e acúmulo de experiência nas organizações, além de conhecimento de seus controles e menores restrições à denúncia, pode apresentar uma maior propensão à denúncia.

Em decorrência da formação aleatória dos grupos, estes diferentes perfis, não controlados em sua formação, serão considerados na leitura dos resultados do trabalho da seguinte forma:

G1- Perfil Genérico: Masculino, menor composição profissional e menor experiência

em organizações – Influência na variável de tratamento – indução a menor propensão à denúncia.

G2 e G3- Perfil Genérico: Feminino, maior composição profissional e maior experiência em organizações – Influência na variável de tratamento – indução a maior propensão à denúncia.

#### 4.2 Relação entre a Intenção de Denúncia e Presença do Canal de Denúncia Anônimo

O exame da questão central do estudo, que se refere à influência da presença e formato dos canais de denúncia na decisão do empregado de comunicar atos ilícitos ou ilegais em organizações no Brasil, é apresentado, inicialmente em seu aspecto geral, na Tabela 3, com os dados do grupo de controle – G1 (Sem canal de denúncia); dados por grupos de tratamento por formato de canal - G2 (operado internamente) e G3 (operado externamente) e consolidando os grupos de tratamento – G2 e G3 (com canal em qualquer formato) para expor o impacto da presença ou não do canal de denúncia.

**Tabela 3** - Intenção de Denúncia entre Grupos com Presença de Canais

Intenção de Denúncia	Média (Sd)	Mann-Whitney U (G1/G2eG3)
Grupo de Controle (G1)	4,77 (1,40)	0,362 (NS)
Grupo Experimental (G2)	5,27 (0,93)	
Grupo Experimental (G3)	4,71 (1,36)	
Grupo Experimental (G2 e G3)	4,99 (1,20)	

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

Nota: NS – Não há Significância.

Os dados revelam que quando não há menção à presença do canal de denúncia (G1) há uma menor propensão a denúncia do empregado, em relação aos dados consolidados (G2 e G3), entretanto esta diferença não apresenta significância estatística ( $w = 9,839$ ;  $p = 0,362$ ). Observa-se que a média dos dados consolidados é fortemente influenciada pelo grupo G2 (5,27), sendo a média do G3 (4,71) mais baixa que a do G1 (4,77). Não foi identificado nos dados demográficos nenhuma variável que pudesse explicar esta diferença, entretanto, a formação do G2, com canal operado internamente (Ver Tabela 2) pode ser um fator diferencial.

Considerando as escalas textuais de denúncia, onde a média do G2 (5,27) representaria

quase uma certeza da denúncia, e, no G3, a escala de resposta média (4,71) indica a intenção com tendência a decisão de muito provável que comunicasse, a média do Grupo G2 e G3 consolidados (4,99) não difere, textualmente, de forma abrangente, da forte intenção de denunciar do G1 (4,77), onde nenhum canal de denúncia é mencionado.

Neste contexto, a não existência da significância estatística entre os grupos, com e sem canal, exprime o que se observa pela conversão das médias a texto, ou seja, que neste cenário, a presença de um canal formal de denúncia anônima não tem impacto sobre a intenção de denúncia do respondente.

Este resultado não está em linha com os estudos de Near e Miceli (1996), Kaplan e Schults (2007); Ayers e Kaplan (2005); Hunton e Rose (2010) e Johansson e Carrey (2015), que apontam que um canal anônimo de denúncia, como o reportado no cenário do experimento, motivaria a intenção maior de denúncia, especialmente por entender que há uma proteção contra retaliações.

Os resultados, porém, são consistentes com os achados do estudo de Silva, Melo e Sousa (2016), na área específica de *compliance*, no cenário brasileiro, que apontam na mesma direção da não relevância de um canal de denúncia, para os empregados brasileiros, na sua decisão de denunciar atos irregulares ou ilegais às suas organizações. Isto pode ser explicado devido ao estudo ora citado ter se processado no cenário nacional, ao contrário dos mencionados pela literatura antes referenciada.

Similarmente às conclusões de Silva, Melo e Sousa (2016), para a área de *compliance*, no segmento da fraude contábil, este achado talvez possa ser explicado pela incipiência do cenário brasileiro no que se refere a questões de denúncia interna e entendimento, pelos empregados das organizações, quanto aos riscos envolvidos neste processo, além de ser recente a discussão e regulamentação sobre estas questões no ambiente público e privado.

A análise do impacto da presença ou não de um canal de denúncia na organização na decisão de delatar dos empregados foi examinada sob o ponto de vista do perfil dos grupos, aleatoriamente constituídos, para buscar alguma explicação adicional para o resultado obtido.

A Tabela 4 traz as intenções de denúncias dos grupos e as expectativas de propensão à denúncia decorrente dos perfis de grupo, segundo estudos anteriores.

**Tabela 4** – Propensão de Denúncia entre Grupos com Presença de Canais - Perfil

<b>Intenção de Denúncia</b>	<b>Média (Sd)</b>	<b>Expectativa Perfil</b>
Grupo de Controle (G1)	4,77 (1,40)	Menor Propensão a Denúncia
Grupo Experimental (G2 e G3)	4,99 (1,20)	Maior Propensão a Denúncia

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

Da análise dos dados da Tabela 4, observa-se que o resultado pode, adicionalmente às questões explicativas anteriormente levantadas, ser decorrente de um risco experimental de validade, decorrente da característica do perfil do grupo formado.

Os valores médios de propensão à denúncia podem ter sido influenciados pelas características populacionais dos grupos de respondentes e não necessariamente pelo tratamento aplicado, entretanto, não há como afirmar o real poder do perfil sobre as decisões de denúncia, visto a existência de estudos alternativos (SILVA; MELO; SOUSA, 2016), que apontam pouca ou nenhuma interferência das características demográficas na intenção dos grupos.

O estudo brasileiro mais recente sobre o tema, de Vasconcelos (2015), realizado para um grupo qualificado, não dispõe de dados demográficos em sua avaliação que permita uma comparação com a realidade local.

Neste sentido, a verificação prevista no objetivo ‘b’, quanto à influência da presença de um canal de denúncia anônimo na decisão dos empregados de comunicar casos de fraudes contábeis pode ser considerada realizada, quando o experimento aponta para uma não influência, no cenário brasileiro, do canal de denúncia anônimo sobre a intenção de denunciar. Ao observar que alguém está envolvido em transgressões, os funcionários podem denunciá-la ao supervisor do agressor ou a alguém que tenha autoridade para investigar, detectar ou encerrar o delito. No entanto, o custo pessoal percebido será maior em comparação com o canal de denúncia é anônimo (AYERS; KAPLAN, 2005).

Entretanto, deve-se considerar os possíveis impactos de variáveis não controladas por este estudo, como as tratadas na análise de perfil, como limitadores inerentes a este tipo de averiguação.

### **4.3 Relação entre a Intenção de Denúncia e Forma de Operação do Canal de Denúncia Anônimo**

Apesar de o tópico anterior ter demonstrado a inexistência de significância estatística da presença do canal de denúncia anônima na organização, quando os dados são analisados de

forma agregada, verifica-se, a seguir, a influência do formato de operação do canal de comunicação na decisão do empregado de comunicar fraude contábil.

Este exame foi conduzido através do relacionamento entre o grupo de controle (G1) e o grupo de tratamento (G2), onde é introduzida na questão apresentada aos respondentes a menção à comunicação da fraude contábil a um canal de denúncia anônimo operado internamente pela organização, através de seu setor de auditoria. Em sequência é realizado o mesmo exame em relação ao grupo de tratamento (G3), onde a operação do canal é realizada por empresa terceirizada pela organização.

Os dados da pesquisa, na Tabela 5, apresentam a análise detalhada da intenção de denúncia dos respondentes dos grupos G1 e G2.

**Tabela 5** - Intenção de Denúncia e Presença do Formato do Canal Anônimo

Intenção de Denúncia	N	Média (Sd)	Escala Likert (%)					
			1	2	3	4	5	6
Grupo de Controle (G1)	95	4,78 (1,41)	4,2	3,2	11,6	15,8	22,1	43,2
Grupo Experimental (G2)	96	5,27 (0,93)	0,00	0,00	5,2	17,7	21,9	55,2
Grupo Experimental (G3)	99	4,71 (1,36)	2,0	11,1	1,0	21,2	29,3	35,4

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

**Nota:** Indicações da Escala Likert variando de 1 – Não comunicaria com certeza a 6 – Comunicaria com certeza.

Os dados detalhados na Tabela 5 refletem que a média expressa pelo grupo G2, onde há presença de canal de denúncia operado internamente, não há dúvidas quanto à decisão do empregado de denunciar. Todos os respondentes apresentam alguma propensão à comunicação da fraude contábil, sendo que na sua maioria (94,8%) indicam a quase certeza desta decisão (escala acima de 4).

Esta convicção só é presente no G2, podendo indicar que há uma relevância no formato de operação dado ao canal de denúncia pela organização na decisão de informar a fraude tomada pelo empregado.

A operação externa do canal de denúncia (G3) apresentou a menor média entre os três grupos (4,71), apesar de na análise da composição das respostas apresentar mais respondentes propensos a denúncia (valores acima de 4), com 85,9% que no grupo sem menção ao formato de operação do canal (G1), com 81,1% dos respondentes com propensão a denúncia.

O exame descritivo das intenções de denúncia permite visualizar, preliminarmente, que a intenção de denúncia é mais firme onde o canal é operado internamente pela organização e



que a menção a este detalhe (a forma de operação) tem influência na convicção dos empregados no ato de denunciar.

Para verificar a existência de diferenças, estaticamente, significativas em relação à influência do formato de operação do canal de denúncia e a intenção do empregado em comunicar a fraude contábil, foram realizados testes de comparação de grupos, cujos resultados são apresentados na Tabela 6 e 7.

**Tabela 6 - Intenção de denúncia do Grupo de Controle (G1) e Grupo de Tratamento (G2)**

Intenção de Denúncia	Média (Sd)	Mann-Whitney U
Grupo de Controle (G1) – sem canal de denúncia	4,78 (1,41)	0,025
Grupo Experimental (G2) - canal operado internamente.	5,27 (0,93)	

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

A Tabela 6 reflete que a intenção de denúncia dos respondentes do grupo experimental (G2) com a presença do canal de comunicação anônimo operado internamente, apresenta significância estatística ( $w = -2,246$ ;  $p = 0,025$ ), em relação às respostas do grupo de controle. Verifica-se que a existência do canal de denúncia anônimo operado internamente na organização tem relação com a maior propensão de denunciar dos funcionários.

Portanto, este resultado está em linha com os achados dos estudos de Kaplan *et al.* (2009), que apontam uma possibilidade maior de denúncia interna quando da presença de canais anônimos, operado internamente, especialmente por encorajar o empregado a comunicar sem medo de punições e/ou represálias por parte de gestores ou de colegas de trabalho.

A Tabela 7 evidencia a relação entre a intenção de denúncia do grupo exposto ao canal de denúncia interna, operado externamente (G3) e o grupo de controle (G1).

**Tabela 7 - Intenção de Denúncia do Grupo de Controle e Grupo Tratamento (G3)**

Intenção de Denúncia	Média (Sd)	Mann-Whitney U
Grupo de Controle (G1) – sem canal de denúncia	4,78 (1,41)	0,555 (NS)
Grupo Experimental (G3) - canal operado externamente.	4,71 (1,36)	

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

Nota: NS – Não há Significância.

Ao contrário do estudo de Gao *et al.* (2015) que sugere que um canal de denúncia

administrado externamente, por terceiros, tende a promover maior propensão de denúncia, principalmente quando o cometente do ato ilegal possui nível hierárquico maior, os dados da Tabela 7 indicam para o grupo onde o canal é operado externamente a menor média dentre as intenções de denúncia. Este resultado, entretanto, não apresenta significância estatística, de modo a permitir afirmar sobre sua influência na decisão de comunicar do empregado.

Para observar uma possível influência dos perfis ocupacionais dos grupos formados na aplicação do experimento, e considerando que a pesquisa se utilizou de estudantes e profissionais, e que estes últimos têm maior conhecimento e vivência no ambiente organizacional para definição dos impactos dos canais sobre sua decisão, a Tabela 8 traz as intenções de denúncias dos grupos e as análises segmentadas por perfil de grupos entre estudantes e profissionais.

**Tabela 8** - Intenção de Denúncia do Grupo de Controle e Grupo Experimental (G2) – Por Ocupação

<b>Intenção de Denúncia de Profissionais</b>	<b>Média (Sd)</b>	<b>Mann-Whitney U</b>
Grupo de Controle (G1) – sem canal de denúncia	4,79 (1,38)	0,017
Grupo Experimental (G2) - canal operado internamente.	5,40 (0,86)	
<b>Intenção de Denúncia de Estudantes</b>	<b>Média (Sd)</b>	<b>Mann-Whitney U</b>
Grupo de Controle (G1) – sem canal de denúncia	4,76 (1,46)	0,506 (NS)
Grupo Experimental (G2) - canal operado internamente.	5,08 (1,02)	

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

**Nota:** NS – não significativa.

A Tabela 8 mostra os resultados da significância estatística entre os estudantes e profissionais. Percebe-se que entre os profissionais há diferenças significativas ( $w = -2,388$ ;  $p = 0,017$ ) entre a intenção de denúncia do grupo de controle (G1) e grupo experimental (G2).

Os resultados confirmam a propensão de denúncia dos profissionais quando a disponibilização do canal de denúncia interno operado internamente. Por outro lado, os estudantes não apresentam existência de diferenças significativas entre a intenção de denúncia dos grupos G1 e G2.

A partir desta diferença na segmentação de grupos entre estudantes e profissionais na análise entre a influência do canal de denúncia operado internamente, reflete na interpretação do resultado inicialmente apresentado pela Tabela 8, demonstrando que a significância estatística é decorrente, primordialmente, da intenção emanada pelos profissionais, sendo coerente com sua maior experiência no mercado de trabalho, não invalidando, no entanto, a

constatação obtida pelo experimento. Similarmente, é apresentada na Tabela 9 a verificação para o G3, de forma a evidenciar, separadamente, se há diferenças entre as intenções de denúncias dos profissionais e estudantes no tocante a presença do canal de denúncia operado externamente.

**Tabela 9 - Intenção de Denúncia do Grupo de Controle e Grupo Experimental (G3) – Por Ocupação**

<b>Intenção de Denúncia – Profissionais</b>	<b>Média (Sd)</b>	<b>Mann-Whitney U</b>
Grupo de Controle (G1) – sem canal de denúncia	4,79 1,38	0,819
Grupo Experimental (G3) - canal operado externamente.	4,70 1,49	
<b>Intenção de Denúncia – Estudantes</b>	<b>Média (Sd)</b>	<b>Mann-Whitney U</b>
Grupo de Controle (G1) – sem canal de denúncia	4,76 1,46	0,573
Grupo Experimental (G3) - canal operado externamente.	4,72 1,17	

**Fonte:** Dados da Pesquisa (2016).

Nota: NS – Não há Significância.

Os dados da Tabela 9 demonstram que, segmentados por ocupação, o canal de denúncia operado externamente é o que apresenta a menor média da intenção de denúncia entre os grupos, entretanto, não apresenta diferenças significativas entre os grupos de controle e experimental, que permitam sua discussão, não divergindo do resultado do grupo geral, não segmentado, explicitado na Tabela 7.

A similaridade nos resultados segmentados dos grupos permite inferir que não houve influência nos resultados gerais do experimento em decorrência da presença de estudantes e profissionais na formação dos grupos.

A partir dos resultados deste experimento, a verificação prevista no objetivo ‘c’, quanto à influência do formato da operação do canal de denúncia anônimo na decisão dos empregados de comunicar casos de fraudes contábeis pode ser considerada realizada.

O experimento aponta para uma influência positiva e estatisticamente significativa na decisão de comunicar dos empregados quando é disponibilizado um canal de denúncia anônimo operado internamente pela organização, não sendo evidenciada influência no caso da operação do canal de comunicação por entidade externa, tendo nestes casos, a intenção de denúncia, sido a menor entre todas as análises realizadas.

De modo geral este estudo indica que a presença de um canal de denúncia operado internamente pela organização possui influência na decisão do empregado de relatar a fraude contábil da qual tenha conhecimento na organização, podendo, no entanto, outras variáveis influenciarem nesta decisão, e que não tenham sido capturadas por esta pesquisa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os escândalos de fraudes e corrupção que vêm ocorrendo no Brasil, tornaram os órgãos reguladores mais preocupados com as questões relacionadas aos mecanismos de controles e disseminação da denúncia no combate a atos ilícitos. Portanto, o cenário brasileiro, vivenciado, pode ser entendido como variável de estímulo à intenção de denúncia na pesquisa.

Esta pesquisa teve o objetivo de analisar o impacto da presença, nas organizações, de canais de denúncias e de seus diferentes formatos na decisão dos funcionários de comunicar casos de fraudes contábeis.

Assim, este estudo vem contribuir com as discussões sobre a propensão à denúncia com o uso de instrumentos de canais de comunicação anônimo, em seus diferentes formatos, operado internamente por departamento de auditoria, ou operado externamente, na prevenção de fraudes.

As discussões a respeito das formas de ação do componente de apoio ao sistema de controle interno, canal de denúncia, no Brasil, busca fortalecer sua disseminação entre os empregados e utilidade nas organizações de forma eficiente na gestão de riscos dos sistemas de controles e detecção fraudes, que geram altos custos e reduzem a confiabilidade perante os investidores. Deste modo, mesmo que não exista obrigatoriedade de canais de denúncia formal em muitas empresas, sua implementação é destacada pela forma de ação e apoio aos controles gerenciais, atribuindo melhorias na eficiência dos controles internos adotados e maior combate às fraudes.

O advento de leis como Anticorrupção e Lei de Responsabilização de Estatais (13.303/16), que exigem das organizações sistemas de controle interno estruturados, com a disponibilização do componente de informação e comunicação de denúncia anônima (COSO, 2013), que garanta a proteção contra retaliações, lança luz sobre a mudança de comportamento das organizações em adotar sistemas de controle interno que protejam e gerenciem os riscos que podem causar danos.

O canal de denúncia têm sido um importante instrumento de comunicação, informação e controle que atua na prevenção, detecção e dissuasão de delitos e atos questionáveis nas organizações, com o efeito de sua presença destacado, principalmente, pelo incentivo a funcionários e demais agentes da organização em efetuar a denúncia (NEAR; MICELI, 1995,

KAPLAN; SCHULTZ, 2007, NEAR; MICELI, 2008, PARK; BLENKINSOPP, 2009, KAPLAN *et al.*, 2009, POPE; LEE, 2013, GAO *et al.*, 2015, JOHANSSON; CAREY, 2015).

Os estudos realizados sobre o efeito da presença de canais de denúncias, em outros países, têm corroborando e fornecido informações relevantes a respeito deste componente de comunicação no processo de controle, prevenção e detecção de atos de ilegalidades e fraudes. Além disso, evidências sobre as características dos denunciantes têm sido apresentadas em relação à utilização de canais de comunicação interno ou externo.

Os resultados desta pesquisa mostram uma composição amostral com perfil traçado para o grupo G1 com predominância de pessoas do sexo masculino, menor número de profissionais, além de menor tempo de experiência em organizações. Já os grupos de tratamento G2 e G3 tem gênero predominante feminino, maior composição profissional e maior experiência em organizações. Esperava-se que a composição pudesse influenciar a denúncia quando da disponibilidade do canal de denúncia anônimo. Neste sentido, ao analisar a influência da presença de um canal de denúncia anônimo na decisão dos empregados de comunicar casos de fraudes contábeis, o experimento aponta para uma não influência, no cenário brasileiro, desta variável sobre a intenção de denunciar.

Apesar de existir uma intenção de denúncia com média maior entre os grupos com a presença do canal de denúncia, o fato de não existir diferenças significativas, entre as médias dos grupos, pode ter sido influenciada pelas características populacionais dos grupos de respondentes e não necessariamente pelo tratamento aplicado, porém, não há como afirmar o real poder do perfil sobre as decisões de denúncia, uma vez que estudos alternativos (SILVA; MELO; SOUSA, 2016), não apontam interferência das características demográficas na intenção de denúncia dos grupos. Cabe destacar a incipiência das discussões deste componente de apoio aos sistemas de controles internos no Brasil, principalmente no tocante à detecção de fraudes contábeis e melhorias de processos.

Em relação à intenção de denúncia e o formato de operação do canal de denúncia interna, operado internamente e operado externamente, os resultados refletem que a presença de canal de denúncia operado internamente, por uma equipe de auditoria interna que reporta à presidência as denúncias, apresenta a existência de significância estatística em relação às respostas do grupo de controle, ou seja, influencia a propensão da comunicação da fraude contábil.

Os funcionários podem entender que o tratamento da denúncia interna possibilita uma menor exposição da entidade ao meio externo, bem como podem acreditar em ações que modifiquem os sistemas de controles existentes, com o monitoramento contínuo de auditoria

interna e externa aliado aos canais de comunicação. Estes resultados apontam uma possibilidade maior de denúncia interna quando da presença de canais anônimos, especialmente por encorajar o empregado a comunicar sem medo de represálias por parte de gestores ou de colegas de trabalho (KAPLAN; SCHULTS 2007, KAPLAN *et al.*, 2009, HUNTON; ROSE 2011, JOHANSSON; CARREY 2015).

Ao analisar o efeito da presença do canal de denúncia, operado externamente, mas que reporta as denúncias à presidência da empresa, apresentou média de intenção de denúncia menor que o grupo de controle, mostrando não significância estatística, ou seja, que o formato de operação do canal terceirizado não causa influência na decisão dos empregados. Este resultado contraria as proposições do estudo Gao *et al* (2015), em que a disponibilização de um canal de denúncia administrado externamente tende a promover maior propensão de denúncia, principalmente quando o cometente do ato ilegal possui nível hierárquico maior.

Os achados da relação entre o grupo de controle e a presença do canal de comunicação, operado externamente, pode ser explicado pelo fato do empregado não ter a intenção de expor a entidade à terceiros, mesmo que reporte as denúncias à presidência da organização, corroborado com o status do fraudador, que tem categoria de gerente contábil no cenário. Além disto, a pesquisa engloba o cenário do Brasil, que tem como característica a existência de pouca punição contra os cometentes de ilegalidades, deste modo, essa cultura de impunidade pode ter influenciado a decisão dos empregados em denunciar ao canal operado externamente.

Os resultados podem ser decorrentes da recente exposição dos empregados no Brasil ao tema da denúncia, seus impactos e benefícios. A maior propensão a delatar quando o canal é operado internamente, único fator estatisticamente significativo pode ser decorrer de maior confiabilidade nas ações internas para as providências necessárias a cessar os eventos ilícitos observados. Pode-se sugerir que uma maior disseminação entre empregados dos benefícios da utilização dos canais de comunicação interna como efetivo instrumento de controle interno, possa potencializar sua intenção de denúncia e conseqüentemente a melhoria da efetividade dos sistemas de controles das organizações.

O estudo também traz implicações no sentido das organizações buscarem o fortalecimento dos instrumentos de controles existentes em sua estrutura, tendo como necessidade o monitoramento contínuo de auditorias internas e externas, além de acompanhamento dos processos internos e disponibilização do mecanismo de comunicação confidencial, como componente de informação e comunicação (COSO, 2013) recomendado pela Sox (2002), Lei Anticorrupção nº 12.846 (BRASIL, 2013) e Lei de Responsabilização

das Estatais 13.303/16 (BRASIL, 2016).

O presente estudo tem como limitações próprias o método experimental e as ameaças a sua validade interna, que também devem ser consideradas na leitura e interpretação dos resultados, no entanto, os achados podem contribuir para a reflexão de reguladores e organizações quanto à decisão de regular a obrigatoriedade de canais internos de denúncia no Brasil.

Pesquisas futuras podem ser desenvolvidas com implementação de canais anônimos de denúncia como ferramental de apoio ao combate a atos ilegais com uma amostra maior e homogênea para observar o comportamento de determinados profissionais e sua intenção de denúncia, bem como a relação entre as variáveis demográficas. Além disso, a inserção da existência de controle interno na organização e sua influência na decisão de comunicar ilegalidades ao canal de denúncia.

## REFERÊNCIAS

- AHMAD, Syahrul Ahmar; SMITH, Malcolm; ISMAIL, Zubaidah. Internal Whistleblowing Intentions in Malaysia: Factors that Influence Internal Auditors' Decision-Making Process. **In: International Conference on Business and Economic Research**, p. 15-16. 2010.
- AIKINS, S. K. An examination of government internal audits' role in improving financial performance. **Public Finance and Management**, 11(4), 306-337, 2011.
- ALBRECHT, C.; TURNBULL, C.; ZHANG, Y.; SKOUSEN, C.J. "The relationship between South Korean chaebols and fraud". **Managerial Auditing Journal**, 33(3), pp.1-25, 2010. Retrieved from [www.emerald.com](http://www.emerald.com)
- ALBRECHT, Steve. **Fraud Examination**. Editora Thompson. Ohio, 2003.
- AMAT, J.M.; GOMES, J.S. 1995. Controle de gestão: uma perspectiva global. **Congresso Internacional de Custos**, IV. Campinas, 1995.
- AMUDO, A; INANGA, E. L. Evaluation of internal control systems: A case study from Uganda. **International Research Journal of Finance and Economics**, 3, 124 –144, 2009.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo, Atlas, p. 1019, 2002.
- ARNOLD, D. F. S.; PONEMON, L. A. Internal auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: An experiment. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 10(2), 1-15, 1991.
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (ACFE), 2012**. Report to the nations on occupation fraud and abuse. Disponível em: < <http://www.acfe.com/rtnn.aspx>>, 2012.
- ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (ACFE), 2016**. Report to the nations on occupation fraud and abuse. Disponível em: <<https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2016-report-to-the-nations.pdf>>. Acesso em 29 de maio de 2016.
- ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**, 6<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- AYERS, Susan; KAPLAN, Steven E. Wrongdoing by consultants: An examination of employees' reporting intentions. **Journal of Business Ethics**, v. 57, n. 2, p. 121-137, 2005.
- BADARA, Mu'azu Saidu; SAIDIN, Siti Zabedah. Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. **Journal of Social and Development Sciences**, v. 4, n. 1, p. 16, 2013.
- BALTACI, Mustafa; YILMAZ, Serdar. Keeping an eye on Subnational Governments: Internal control and audit at local levels. **World Bank Institute, Washington, DC**, 2006.
- BARLOW, B.H.; HERSEN, M. **Single-case experimental design: strategies for studying behavior change**. New York: Pergamon, 1984.
- BELL, Timothy B.; CARCELLO, Joseph V. A decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 19, n. 1, p. 169-184, 2000.
- BERGAMINI JUNIOR, S. Controles internos como um instrumento de governança. **Revista do BNDES**. Rio de Janeiro: Publicações BNDES, v.12, n.24, p.149-188. dez. 2005.



BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BIERSTAKER, J. L.; BRODY, R. G.; PACINI, C. Accountants' Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods. **Managerial Auditing Journal**, v.21 (5), 2006.

BRASIL. *Lei 12.527, Lei de Acesso à Informação, de 18 de novembro de 2011*. (2011). Regula o acesso a informações. Brasília/DF. Recuperado em 11 de novembro, 2015, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm).

\_\_\_\_\_. *Lei 12.846, Lei Anticorrupção, de 1º agosto de 2013*. (2013). Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília/DF. Recuperado em 02 ago. 2013, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm).

\_\_\_\_\_. *Lei 13.303, de 30 de Junho de 2016*. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado em 24 de novembro de 2015, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13303.htm).

BRENNAN, N.; KELLY, J. A study of whistleblowing among trainee auditors. **The British Accounting Review**, 39 (1), 61-87, 2007.

BURKERT, Herbert. The issue of *hotlines*. **Protecting Our Children on the Internet: towards a new culture of responsibility**. Gütersloh: Bertelsmann Foundation Publishers, p. 263-318, 2000.

CALLAHAN, E. S.; DWORKIN, T. M. Who blows the whistle to the media, and why: Organizational characteristics of media whistleblowers. **American Business Law Journal**, 32(2), 151-184, 1994.

CANAN, I.; FONSECA, A. C. P. D. Sistemas de Controle Gerencial: Estudo de Caso nas Empresas Bunge e Amaggi. **Revista Capital Científico do Setor de Ciências Sociais Aplicadas**, Vol. 4 nº1 Jan/ Dez. 2006.

CARMO, C. B.; SANTANA, J. R. Avaliação do risco de fraude em pequenas empresas: o caso do comércio varejista em Aracaju. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO - EnANPAD, 23., 2009, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009.

CASSARRO, A. C. **Controles internos e segurança de sistemas: prevenindo fraudes e tornando auditáveis os sistemas**. São Paulo: LTr, 1997.

CHUI, L.; PIKE, B. Auditors' responsibility for fraud detection: new wine in old bottles? In: **American Accounting Association - Annual Meeting, 2011, Denver**. Proceedings... Sarasota: American Accounting Association – AAA, 2011.

CHURCHILL, G. **Marketing research: methodological foundations**. 3ª edição. New York: The Dryden Press, 1998.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). 2011. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst509.html>>.

COOPER, Donald; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. Bookman, 2003.

COSO. 2013. **Committee Of Sponsoring Organizations. Of The Treadway Commission. Internal Control – Integrated Framework**. Sumário Executivo. Disponível em: <

<http://www.coso.org>>. Recuperado em 24 de nov. 2015.

CRESSEY, Donald R. The criminal violation of financial trust. **American Sociological Review**, v. 15, n. 6, p. 738-743, 1950.

CURTIS, Mary B.; TAYLOR, Eileen Z. Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. **Accounting and the Public Interest**, v. 9, n. 1, p. 191-220, 2009.

DANIELA, Petraşcu; ATTILA, Tamaş. Internal Audit versus Internal Control and Coaching. **Procedia Economics and Finance**, v. 6, p. 694-702, 2013.

**DELOITTE TOUCHE TOHMATSU**. Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. São Paulo, 20103.

DIAS, Fabiana Lima; CORDEIRO, André Luís. **A qualidade do controle interno nas cooperativas de créditos: um estudo de caso sobre o uso da metodologia do COSO**. 2006. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Católica de Brasília.

DORMINEY, J.; FLEMING, A. S.; KRANACHER, M. J.; RILEY JR, R. A. The evolution of fraud theory. **Issues in Accounting Education**, 27(2), 555-579, 2012.

DWORKIN, T. M.; BAUCUS, M. S. Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. **Journal of Business Ethics** (12), 1281-1298, 1998.

ELIAS, Rafik. Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n.3, p. 283-294. 2008.

FADZIL, Faudziah H.; HARON, Hasnah; JANTAN, Muhamad. Internal auditing practices and internal control system. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 8, p. 844-866, 2005.

FENKER, Eloy Antônio; DIER, Carlos Alberto; ALVES, Tiago Wickstron. Desenvolvimento e Avaliação de Instrumento de Pesquisa sobre Risco e Custo Ambiental. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 16, n.2, p. 30 - p. 49, maio/ago., 2011.

FERREIRA, Daniela Abrantes; ÁVILA, Marcos; FARIA, Marina Dias. **Efeitos da responsabilidade social corporativa na intenção de compra e no benefício percebido pelo consumidor: um estudo experimental**. Revista de Administração, São Paulo, v.45, n.3, p.285-296, jul./ago/set. 2010.

GALL, Meredith D., GALL, Joyce P., BORG, Walter R. **Education Research: An introduction**. 7ª ed. White Plains, New York, England: Longman Publishing, 2003.

GAO, Jingyu; GREENBERG, Robert; WONG-ON-WING, Bernard. 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, 2015.

GHIJĂ, M.; SAS, F.; TAMAŞ, A., S.; BRICIU, S.; GHIŢĂ, R.; DOBRA, B., I. **Corporate governance and internal audit**, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2009.

GILLET, Peter; UDDIN, Nancy. CFO Intentions of Fraudulent Financial Report. **Auditing**. Vol.24, n.1, p. 55-76, 2005.

GREWAL, D.; MONROE, K.; KRISHNAN, R. The effects of price comparison advertising on buyers perceptions of acquisition value, transaction value and behavioral intentions. **Journal of Marketing, Chicago**, v.62, n.2, p.46-59, Apr. 1998.

GUTHRIE, Cynthia P.; TAYLOR, Eileen Zalkin. Protect or Pay? Promoting Internal Whistleblowing. **Promoting Internal Whistleblowing** (January 26, 2015), 2015.

HAIR JR., J.F.; ANDERSON, R.E.; TATHAM, R.L.; BLACK, W.C. **Multivariate data analysis**. 5<sup>th</sup> ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

HERNÁNDEZ-NIETO, R. A. **Contributions to statistical analysis**. Mérida: Universidade de Los Andes, 2002.

HOOKS, M. S.; DUFFY, P.; STRIPLIN, C.; KALIVAS, P. W. Behavioral and neurochemical sensitization following cocaine self-administration. **Psychopharmacology**, v. 115, n. 1-2, p. 265-272, 1994.

HUNTON, James E.; ROSE, Jacob M. Retracted: Effects of Anonymous Whistle-Blowing and Perceived Reputation Threats on Investigations of Whistle-Blowing Allegations by Audit Committee Members. **Journal of Management Studies**, v. 48, n. 1, p. 75-98, 2011.

INHOPE. 1999. Inhope Internet *Hotline* Providers: Second Report. Disponível em: <[http://www.Inhope.Org/Doc/Inhope\\_Report\\_2004.Pdf](http://www.Inhope.Org/Doc/Inhope_Report_2004.Pdf)>. Acesso em: 21 out. 2015.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA 01/2016, Controladoria Geral da União e Ministério Público**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em:<[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)>. Recuperado em 25 de novembro de 2016.

JOHANSSON, Elka; CAREY, Peter. Detecting fraud: The role of the anonymous reporting channel. **Journal of Business Ethics**, p. 1-19, 2015.

JOKIPII, Annukka. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. **Journal of Management & Governance**, v. 14, n. 2, p. 115-144, 2010.

KAPLAN, S. E.; PANY, K.; SAMUELS, J. A.; ZHANG, J. An examination of the effects of procedural safeguards on intentions to anonymously report fraud. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 28(2), 273-288, 2009.

KAPLAN, S.; PANY, K.; SAMUELS, J.; ZHANG, J. An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. **Journal of Business Ethics**, 87(1), 15-30, 2008.

KAPLAN, Steven E.; SCHULTZ, Joseph J. Intentions to Report Questionable Acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality and setting. **Journal of Business Ethics**, v. 71, p. 109-124. 2007.

KASSEM, R.; HIGSON, A. W. The fraud triangle model. **Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences**, 3, pp. 191 – 195, 2012.

KEENAN, J. P. Blowing the whistle on less serious forms of fraud: A study of executives and managers. **Employee Responsibilities and Rights Journal**, 12(4), 85-94, 2000.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1980.

LATANE, B.; DARLEY, J. M. Group inhibition of bystander intervention in emergencies. **Journal of Personality and Social Psychology**, 10(3), 215-221, 1968.

LISTER, Linda M. A practical approach to fraud risk: comprehensive risk assessments can enable auditors to focus antifraud efforts on areas where their organization is most

- vulnerable. **Internal auditor**, v. 64, n. 6, p. 61-66, 2007.
- LOPES, F. F.; MARQUES, E. V. Controle interno e sistema de informação: um estudo da adequação da tecnologia de informação em uma central de liquidação de despesas municipais. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO - EnANPAD, 24., 2010, Rio de Janeiro/RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.
- LORENZONI1, Rafaela; VIEIRA, Eloir Trindade Vasques. O Controle Interno e a Auditoria como Ferramenta de desenvolvimento nas Micro e Pequenas Empresas. **Revista gestão e desenvolvimento em contexto- GEDECON**. Universidade de Cruz Alta, Unicruz, vol.1, n°. 01, 2013.
- MAIA, Matheus Silva; SILVA, Marlene Ribeiro da; DUEÑAS, Rodrigo; ALMEIDA, Priscila Plaza de; MARCONDES, Sérgio; CHING, Hong Yuh. Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 1, n. 1, p 54 – 70, jan. /abr. 2005.
- MANN, H. B.; WHITNEY, D. R. On a test of whether one of 2 random variables is stochastically larger than the other. **Annals of Mathematical Statistics**, 18, 50-60. 1947.
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, R. **Metodologia da Investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 1ª edição, São Paulo: Atlas, 2007.
- MATTAR, F. **Pesquisa de Marketing**. Atlas: 1993.
- MENK, Karl Bryan. **The impact of materiality, personal traits, and ethical position on whistle-blowing intentions**. Virginia Commonwealth University, Tese (Doutorado em Filosofia em Negócios), Richmond. 2011.
- MENU, M., AFANASE, C., PANAITESCU, I., VILAIA, D. **Financial audit**, Editora Tehnica-Info, Chişinău, 2009.
- MESSIER, W.F., GLOVER, S.M., PRAWITT D. F. **Auditing & Assurance Services. A systematic Approach**, 5 Edition, McGraw-Hill Irwin, New York, p. 575, 577, 2008.
- MOBERLY, R. E. Sarbanes-Oxley's structural model to encourage corporate whistleblowers. **Brigham Young University Law Review**, vol (5), p.1107–1180, 2006.
- MUDRACK, P. E.; MASON, E. S. Dilemmas, conspiracies, and Sophie's choice: Vignette themes and ethical judgments. **Journal of Business Ethics**, 118, 639-53, 2013.
- NACHAR, Nadim. The Mann-Whitney U: A Test for Assessing Whether Two Independent Samples Come from the Same Distribution. **Tutorials in Quantitative Methods for Psychology**, vol 4(1), p. 13-20, 2008.
- NANNA, M. J.; SAWILOWSKY, S. S. Analysis of Likert scale data in disability and medical rehabilitation research. **Psychological Methods**, 3, 55–67, 1998.
- NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Whistle-blowing: Myth and reality. **Journal of Management**, 22(3), 507-26, 1996.
- NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Wrongdoing, whistle-blowing, and retaliation in the U.S. Government: What have researchers learned from the Merit Systems Protection Board (MSPB) survey results? **Review of Public Personnel Administration**, 28(3), 263-281, 2008.
- OCDE. (2008). *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico*. Recuperado em 20 de dezembro, 2015, de <http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf>.
- OLIVEIRA, Rossimar Laura. **Gestão de fraudes financeiras externas em bancos**. 2012,

127 f, Dissertação de Mestrado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Faculdade de São Paulo, 2012.

PARK, H.; BLENKINSOPP, J. Whistleblowing as planned behavior - A survey of South Korean police officers. **Journal of Business Ethics**, 545-556, 2009.

PARK, H; BLENKINSOPP, J; OKTEM, M. K.; OMURGONULSEN, U. Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K. **J. Bus. Ethics**, 82:929-939, 2008.

PEREIRA, A. C.; NASCIMENTO, W. S. Um Estudo sobre a Atuação da Auditoria Interna na Detecção de Fraudes nas Empresas do Setor Privado no Estado de São Paulo. **Revista brasileira de Gestão de Negócios. FECAP**. Ano 7. n. 19, Set/dez. 2005.

PEREIRA, A.J.P.; GOMES, J.S. Sistema de Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas: Estudo de Caso Petroflex. **Anais do XXX EnANPAD**, Salvador, p. 268, 2006.

PEREIRA, Luiz Carlos Jacob; FREITAS, Eduardo Costa de; IMONIANA, Joshua Onome. Avaliação do Sistema de Combate às Fraudes Empresariais no Brasil. **Revista Contemporânea e Contabilidade - UFSC**, Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 03-30, mai. /Ago. 2014.

POPE, K. R.; LEE, C. Could the Dodd–Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act of 2010 be helpful in reforming corporate America? An investigation on financial bounties and whistle-blowing behaviors in the private sector. **Journal of Business Ethics**, 112(4), 597-607, 2013.

**PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC), 2016. Adjusting the Lens on Economic Crime Preparation brings opportunity back into focus Economic crime: people, culture and controls.** Disponível em: <<http://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/forensics/economic-crime-survey.html>>; Acesso em: 27 de maio de 2016.

RAVISANKAR, P.; RAVE, V.; RAO; G. R.; BOSE, I. Detection of financial statement fraud and feature selection using data mining techniques. **Decision Support Systems**, v. 50, n. 2, p. 491-500, 2011.

REZAEE, Z.; ELAM, R.; SHARBATOGHLIE, A. Continuous auditing: The audit of the future. **Managerial Auditing Journal**, 16(3), 150-158, 2001.

REZAEE, Zabihollah. Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. **Critical Perspectives on Accounting**. Vol. 16, n.3, p.277-298, 2005.

REZAEE, Zabihollah. **Financial statement fraud: prevention and detection**. John Wiley & Sons, 2002.

ROSS, Steven M.; MORRISON, Gary R. Experimental research methods. **Handbook of Research for Educational Communications and Technology**. n.38. p. 1021-1044, 2001.

SAHIN, Yusuf; BULKAN, Serol; DUMAN, Ekrem. A cost-sensitive decision tree approach for fraud detection. **Expert Systems with Applications**, v. 40, n. 15, p. 5916-5923, 2013.

**Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing**. Accounting Review, 82(4), 803-835. AICPA, American institute of CPA. (2002).

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; MARTINS, M. A. **Manual de Controladoria**. 1ª edição, São Paulo, SP: Atlas, 2014.

SHANTEAU, J. Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 165-177, 1989.

SILVA, G. R.; MELO, H. P. A.; SOUSA, R. G. A Proteção do Anonimato e a Eficácia do *Compliance*: Um Estudo Experimental Sobre a Influência do Canal de Denúncia Anônima na Comunicação de Problemas de *Compliance* no Brasil **In: XVI USP International Conference in Accounting**, 2016, São Paulo.

SILVA, Wendel Alex Castro; GOMES, Maria Cristina de Oliveira; ARAÚJO, Elisson Alberto Tavares. Controles Internos Determinantes para a Eficiência na Gestão do CEFET/MG. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, ISSN 1984-6266. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 6, n.1, p. 103-120, jan. /abr. 2014.

SIMÃO; E. S. de Oliveira; SIMÃO, R. dos Ramos; PAIVA, S. B.; LIMA, P. G. de Oliveira. **Controle interno e prevenção contra as fraudes contábeis nas organizações privadas: uma parceria virtuosa**. IX Convibra Administração, Congresso Virtual Brasileiro de Administração, Convibra, 2012.

SIMS, R L.; KEENAN, J. P. Predictors of external whistleblowing: Organizational and intrapersonal variables. **Journal of Business Ethics**, 17(4), 411-421, 1998.

SMITH, M. *Research methods in accounting*. Sage, 2014.

SOUSA, Rossana Guerra de; VASCONCELOS, Adriana Fernandes de; ANTUNES, Gustavo Amorim; SILVA, José Dionísio Gomes. Fraudes contábeis e whistleblowing: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante. **Revista Universo Contábil**, [S.l.], v. 9, n. 3, p. 128-142, sep. 2013.

SOUZA, M. M.; VICENTE, E. F. R.; BORBA, J. A.; LUNKES, R. J. **Evidenciação das Exigências da Lei Sarbanes Oxley nas Empresas Brasileiras que negociam Adrs nos Estados Unidos**. RIC - Revista de Informação Contábil, vol. 5, n 3, p. 98-117, Jul-Set/2011.

THEOFANIS, K.; DROGALAS, G.; GIOVANIS, N. Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business. **International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, 4(1), 19-34, 2011.

TILLEMA, S., STEEN, M. VAN DER. Co-existing concepts of management control The containment of tensions due to the implementation of lean production. **Management Accounting Research**, v. 27, p. 67–83, 2015.

TOMA, M. **Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități** – Edițora III-a revizuită și adăugită, Editura CECCAR, București. OMFP 3055 of October 29th (2009). Directives for approval of accounting regulations in conformity with European Directives.

TOSCANO JR, Eudes Moacir; LEITÃO, Carla Renata Silva. Os desafios do controle interno governamental diante da reforma do Estado: o caso do Programa de Modernização do Controle Interno do Estado da Paraíba (Promocin). **Cadernos FGV EBAPE.BR**, v. 4, nº 1, março, 2006.

TREVINO, L. K.; WEAVER, G. R.; GIBSON, D. G.; TOFFLER, B. L. Managing ethics and legal compliance: What works and what hurts. **California Management Review**, 41(2), 131-151, 1999.

VASCONCELOS, Adriana Fernandes de. **Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de Whistleblowing dos auditores internos no Brasil**. 2015, 153f, Tese de Doutorado do

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UFPB/ UNB/ UFRN), João Pessoa/PB, 2015.

VERDINA, Gita. Risk Management as A Tool for Securing Internal Control in The Process of Study Programme Implementation At Higher Education Institutions. **Economics & Management**, v. 16, 2011.

VINTEN, G. The whistleblowing internal auditor: The ethical dilemma. **Internal Auditing**, 8(2), 26-33, 1992.

WELD, Leonard; BERGEVIN, Peter; MAGRATH, Lorraine. Anatomy of a Financial Fraud- a forensic examination of HeathSouth. **The CPA Journal**. Vol.74, n.10, p.44-49, 2004.

WELLS, J.T. **Principles of Fraud Examination**. 2ª. Ed. John Wiley & Sons, INC, Hoboken, New Jersey. 2008.

WILLIAMS, Nigel. The Contribution Of Hotlines To Combating Child Pornography On The Internet. 1999. Recuperado em 21 de outubro, 2015 de <http://www.Childnet-Int.Org/Downloads/Combating Child Pornography.Pdf>.

WINTER, Joost C. F.; DODOU, Dimitra. Five-Point Likert Items: t test versus Mann-Whitney-Wilcoxon. **Practical Assessment, Research & Evaluation**. Vol 15, n. 11, p.1-16, 2012.

WOLFE, David T.; HERMANSON, Dana R. The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. **The CPA Journal**, v. 74, n. 12, p. 38-42, 2004.

YALLAPRAGADA, R.; ROE, C. W.; TOMA, A. G. Accounttng Fraud, And WhiteCollar Crimes In The United States. **Journal of Business Case Studies**. V. 8 (2), p. 187-192, mar/apr. 2012.

ZHANG, J., CHIU, R. K., & WEI, L. Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: Empirical evidence and Implication, **Journal of Business Ethics**, 88 (Supplement 1), 25-41, 2009.

ZHOU, Wei; KAPOOR, Gaurav. Detecting evolutionary financial statement fraud. **Decision Support Systems**, v. 50, n. 3, p. 570-575, 2011.

## APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Prezado (a) Senhor (a),

Você está sendo convidado (a) como voluntário (a) a participar desta pesquisa que é parte do projeto de dissertação de mestrado, cujo pesquisador responsável é GILSON RODRIGUES DA SILVA, discente do Mestrado em Controladoria do Programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE). O pesquisador é orientado pela Professora Dra. Rossana Guerra de Sousa. A previsão é que sejam necessários menos de 05 minutos para a conclusão das respostas.

Considerando que a coleta de dados ocorrerá por meio eletrônico, não há risco de identificação direta do participante. Outro aspecto é um possível desconforto com alguma questão específica e, a fim de mitigá-lo, os dados não serão analisados individualmente, mas no agregado dos (das) respondentes para que não haja exposição individual.

Você será esclarecido (a) sobre os aspectos relativos a esta pesquisa sempre que desejar. Você é livre para recusar-se a participar, retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento. A sua participação é voluntária e a recusa em participar não irá acarretar qualquer penalidade.

Os pesquisadores tratarão a sua identidade com padrões profissionais de sigilo e os dados serão analisados de forma agregada, sem identificação individual de participantes. Os dados serão divulgados na dissertação e em futuras publicações de natureza científica, seguindo as diretrizes éticas da pesquisa e assegurando a privacidade dos (das) respondentes. Cabe ao pesquisador responsável a preservação do sigilo e a guarda da base de dados, a qual será mantida em meio eletrônico indefinidamente para uso em futuras publicações. Os demais dados que possam suscitar risco à privacidade dos (das) respondentes serão destruídos após a defesa da dissertação.

A participação no estudo não acarretará custos para você e não será disponibilizada nenhuma compensação financeira. Qualquer dano que, porventura, o (a) participante vier a sofrer como resultado da participação dele (a) nesta pesquisa é de responsabilidade dos pesquisadores e das Instituições envolvidas, conforme previsto na Res. CNS n. 466/12 e na legislação em vigor. Em caso de dúvidas você pode indagar ao pesquisador Gilson Rodrigues da Silva, e/ou seu orientador pelos meios de contato ou no e-mail.

Cordialmente,

Gilson Rodrigues da Silva

E-mail: [gilson\\_rodriguessilva@hotmail.com](mailto:gilson_rodriguessilva@hotmail.com)



## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

Por favor, responda todas as questões para que possamos utilizar as respostas fornecidas e atingir ao objetivo da pesquisa.

**SEÇÃO 1 - Nesta Seção, há um cenário que contém a questão que você pode enfrentar no ambiente empresarial. Por favor, leia o caso e em seguida, responda à pergunta que o acompanha. Assinale o número que melhor reflete sua opinião.**

### CENÁRIO

Você trabalha no setor contábil de uma das empresas líderes mundiais no setor de medicamentos, a PZW Medical S/A. Sua principal atribuição funcional é o registro e acompanhamento das receitas contratuais do segmento de vacinas humanas, que corresponde a uma das principais fontes de receita da empresa.

A PZW tem crescido e apresentado bons resultados aos acionistas, entretanto, você foi informado na reunião de gestão após o primeiro trimestre, em abril, que há uma preocupação da gestão com a rentabilidade de retorno ao acionista que está em média 20% abaixo do segmento no mercado, e isto tem levado a uma maior dificuldade na captação de recursos. A meta da organização passa a ser melhorar a lucratividade para incrementar o ganho potencial do acionista no máximo o final do terceiro trimestre (setembro).

Em junho, analisando os seus relatórios de receitas contratuais, você não observou grande incremento das contratações e receitas, e que a meta deste segmento, neste ritmo, não será cumprida. Em agosto, durante sua análise das contas, você identificou o registro de uma grande receita contratual, feita diretamente pelo gerente contábil, que praticamente possibilitou o cumprimento da meta prevista para este segmento. Ufa! Um alívio para todos, visto que os bônus anuais estão sujeitos ao alcance desta meta.

Chamou a atenção o fato incomum de o gerente contábil ter feito o lançamento de tal contratualização diretamente, e ao questioná-lo, o gerente informou tratar-se de um contrato que logo será concretizado e que seu registro antecipado foi necessário para cumprir a meta de rentabilidade do trimestre, por isto teria feito diretamente. Agora é final de setembro e no encerramento e conferência do relatório de receitas de sua área do terceiro trimestre, onde a meta de receita será avaliada, você identificou que o contrato ainda não foi concretizado.

Ao questionar o gerente contábil sobre o contrato, ele informou que o contrato foi cancelado, mas que aquele registro antecipado será revertido apenas em dezembro, quando as receitas devem ser mais elevadas e a meta estipulada será facilmente atingida. O relatório contábil seguirá com a manutenção deste registro.

### ***G1 – GRUPO DE CONTROLE***

**Diante desse cenário, favor indicar qual seria a possibilidade de você comunicar o fato e as ações do gerente contábil, diretamente, a Presidência da PZW Medical.**

Não comunicaria com certeza	Improvável que comunicasse	Pouco provável que comunicasse	Provável que comunicasse	Muito provável que comunicasse	Comunicaria com Certeza	Não tenho responsabilidade sobre isto
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>

**G2 – CANAL OPERADO INTERNAMENTE**

Diante desse cenário, favor indicar qual seria a possibilidade de você comunicar o fato e as ações do gerente contábil para o canal de denúncia interna da organização, que é subordinado diretamente a Presidência da PZW Medical. Este canal é operado pelos funcionários da empresa, do Departamento de Auditoria Interna, mas garante anonimato e sigilo nas denúncias.

Não comunicaria com certeza	Improvável que comunicasse	Pouco provável que comunicasse	Provável que comunicasse	Muito provável que comunicasse	Comunicaria com Certeza	Não tenho responsabilidade sobre isto
1	2	3	4	5	6	7

**G3 – CANAL OPERADO EXTERNAMENTE**

Diante desse cenário, favor indicar qual seria a possibilidade de você comunicar o fato e as ações do gerente contábil para o canal de denúncia interna da organização, que é subordinado diretamente a Presidência da PZW Medical. Este canal é operado por uma empresa terceirizada (externa), que garante anonimato e sigilo nas denúncias.

Não comunicaria com certeza	Improvável que comunicasse	Pouco provável que comunicasse	Provável que comunicasse	Muito provável que comunicasse	Comunicaria com Certeza	Não tenho responsabilidade sobre isto
1	2	3	4	5	6	7

**SEÇÃO 2 - Esta Sessão trata das informações Demográficas.**
**3) Qual seu Gênero:** Masculino Feminino**4) Tempo de Experiência Profissional: \_\_\_\_\_ (anos)****5) Tempo no atual Serviço: \_\_\_\_\_ (anos)****6) Qual a sua Idade: \_\_\_\_\_****7) Indique sua função em relação a Informação Contábil** Preparador da Informação Contábil Usuário da Informação Contábil Preparador e Usuário da Informação Contábil**8) Há algum mecanismo de denúncia (canal) na empresa que você trabalha (Ouvidoria, linha anônima, outros):** Sim Não