

## **A influência do locus de compromisso e do estilo ético no *whistleblowing* de auditores independentes**

**NADIELI CORDEIRO**

*Universidade Positivo*

**LUCAS MARTINS DIAS MARAGNO**

*Universidade Positivo*

### **Resumo**

A fraude contábil se caracteriza pela manipulação das demonstrações contábeis de uma entidade sendo recorrente nas últimas duas décadas com grandes escândalos de corrupção e fraudes corporativas. O Brasil apresenta um índice significativo de fraudes e manipulações das informações contábeis, e é agravada pela omissão, quando da não denúncia por um colega de trabalho. Diante disso, a auditoria surge como ferramenta de autenticidade das demonstrações apresentadas pelas organizações e se mostra como uma das principais ferramentas no combate a fraudes. Contudo, situações adversas podem deixar a auditoria em conflito com sua imparcialidade. Quando o auditor tem sua independência ameaçada, seus relatórios podem perder a credibilidade e, ainda, desconsiderados fidedignos. O presente trabalho teve como objetivo verificar os fatores individuais que afetam a intenção dos auditores em reportar um colega de trabalho em condições de alto risco inerente. Para cumprir o objetivo da pesquisa, um instrumento de coleta de dados que continha um cenário hipotético, um questionário contendo as questões para mensurar as variáveis locus de compromisso e estilo ético, e ainda, as variáveis demográficas. O instrumento de pesquisa foi enviado a auditores de uma empresa *Big Four*. As evidências indicam que o estilo ético influencia de maneira positiva e estatisticamente significativa a intenção dos auditores em reportar, assim como o fato de ser mulher. Enquanto que, o locus de comprometimento não demonstrou significância para influenciar a intenção dos auditores em reportar. Os resultados podem contribuir no processo de formação ética do auditor, auxiliar no desenvolvimento de políticas internas que ressaltem a conduta ética. Ainda, as organizações podem efetuar treinamentos práticos que demonstrem possíveis situações antiéticas cotidianas.

**Palavras chave:** Whistleblowing, Auditoria, Canal de denúncia.

## 1. INTRODUÇÃO

As fraudes corporativas têm alcançado expressiva atenção e preocupação de gestores, profissionais contábeis e demais partes interessadas (stakeholders), sobretudo no aprimoramento de mecanismos de detecção e prevenção. Dentre as medidas, o relatório de 2020 da Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) demonstra que a denúncia é a ferramenta que mais detecta fraudes (43%), em segundo a auditoria interna (15%) e, em terceiro, a revisão da gerência (12%). Ainda, se mostra tempestiva, as empresas que possuem canais de denúncias levam menos tempo para detectá-las e economizam tempo e recursos financeiros durante a investigação (ACFE, 2020).

No Brasil, existe um índice significativo de fraudes e manipulações das informações contábeis, e é agravada pela omissão, quando da não denúncia por um colega de trabalho (Condé, 2013). Segundo Fonseca (2020), 46% dos profissionais brasileiros possuem tendência a cometer desvios ou a não denunciar colegas que cometeram desvios da empresa, e 48% manipulariam ou aceitariam que colegas manipulassem relatórios de despesas pagas pela companhia em beneficiamento próprio.

Por um lado, a literatura demonstra que fatores como, canal anônimo e independente, seriedade da fraude, percepção da responsabilidade em reportar e liderança ética aumentam a intenção em denunciar fraudes (Bhal & Dadhich, 2011; Kaplan, Pany, Samuels & Zhang, 2012; Robinson, Robertson & Curtis, 2012). Por outro lado, estudos evidenciam que a percepção de custo e possibilidade de retaliação diminuem a intenção dos denunciadores (Taylor; Curtis, 2010; Dalton; Radtke, 2013).

Em razão disso, diversos estudos utilizaram contadores para analisarem a intenção dos whistleblowers em diferentes contextos (Vieira, Melo, Lustosa & Silva, 2015; Silva; Sousa, 2017). Nesse sentido, Fajardo e Cardoso (2014) apontam a possibilidade de se analisar outras profissões além dos contabilistas. Por exemplo, a literatura demonstra que auditores são relutantes para reportar atos questionáveis de outros auditores (Kaplan, 1995; Kaplan & Whitecotton, 2001).

A independência do auditor é um fator crítico para manter a credibilidade e veracidade dos resultados apresentados pelo profissional (Morás, Souza & Cunha, 2018) e, o ceticismo profissional é fundamental para que o auditor mantenha uma postura questionadora, tenha uma avaliação crítica das evidências e esteja sempre alerta às possíveis informações que possam estarem distorcidas provenientes de erros ou fraudes. Dessa maneira, pouco se conhece sobre as intenções em reporte de fraudes de profissionais da auditoria, assim, surge o problema de pesquisa: Quais fatores individuais afetam a intenção dos auditores em reportar um colega de trabalho em condições de alto risco inerente? Visto o problema de pesquisa, o objetivo é: Verificar os fatores individuais que afetam a intenção dos auditores em reportar um colega de trabalho em condições de alto risco inerente.

A pesquisa visa contribuir para literatura brasileira e explorando dilemas éticos enfrentados pelos auditores no dia a dia da profissão. Sabe-se que o auditor é uma peça fundamental para o desenvolvimento não só das organizações, mas também do mercado de capitais, e que sua atuação é sinônimo de confiança e credibilidade (Alves, Tiossi & Milan, 2016), portanto faz-se necessário avaliar qual a posição tomada por um auditor quando seus princípios éticos são testados. Também, contribui para o rol de pesquisas sobre a importância do fenômeno *whistleblowing* no Brasil, visto que, esta pesquisa explora as características e percepções dos whistleblowers. Ademais, grande parte da literatura acerca do tema se concentra em questões relacionadas à tendência de um auditor se envolver em comportamento antiético (Kaplan & Whitecotton, 2001), enquanto a presente pesquisa se concentra na intenção dos auditores em reportar o comportamento antiético

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Fraudes Contábeis e Auditoria

As últimas duas décadas foram marcadas por múltiplos escândalos de corrupção e fraudes corporativas (ex. Enron, Worldcom, Petrobras). A fraude tem sido conceituada como um grave problema econômico e social, que afeta não apenas a empresa mas também todos seus stakeholders (Sousa, Vasconcelos, Antunes & Silva, 2013), infringe a confiabilidade de seus clientes, acionistas e investidores, o que pode causar a extinção da entidade, gera desempregos e causa impacto negativo na sociedade (Costa & Wood Junior, 2012).

A fraude contábil se caracteriza pela manipulação das demonstrações contábeis de uma entidade, que pode ser compreendida como um desvio intencional de conduta, no qual o fraudador utiliza estratégias para executar um ato ilícito ou dissimular informações, e tem como objetivo o benefício próprio (Condé, 2013).

Diante disso, a auditoria surge como ferramenta de autenticidade das demonstrações apresentadas pelas organizações, de sua situação econômica e financeira, e por se tratar de um exame analítico se mostra como uma das principais ferramentas no combate a erros, fraudes e possíveis falhas (Batista, Lima, Silveira & Barbosa, 2014).

A auditoria é realizada pelo auditor que deve sempre manter sua imparcialidade perante os fatos, sustentar uma relação estritamente profissional, independente e equilibrada (Franco & Reis, 2004), pois o parecer elaborado por ele servirá como suporte às tomadas de decisões de gestores, fazendo-se necessário que os dados apresentados sejam fidedignos (Alves, Tiossi & Milan, 2016).

Contudo, situações adversas podem deixar a auditoria em conflito com sua imparcialidade. A Norma Brasileira de Contabilidade PA 290 (NBC PA 290) auxilia os profissionais de auditoria na aplicação de conceitos importantes, na conquista e conservação da independência (Morás; Souza; Cunha, 2019), entretanto, as Normas de Auditoria não abrangem todas as possíveis situações que possam ocorrer durante a execução de suas atividades (Oliveira, Araújo, Araújo & Lagioia, 2014).

Quando o auditor tem sua independência ameaçada, seus relatórios já não possuem credibilidade e não podem ser considerados fidedignos, e é durante essa perda de independência que o auditor pode manipular alguma informação contábil, ocasionando a fraude. Quando a fraude é descoberta, a entidade responsável é penalizada com multa e corre o risco de ter sua credibilidade destruída que pode leva-la à falência, como ocorreu com a empresa de auditoria Arthur Andersen que perdeu sua imparcialidade ajudando a maquiagem os balanços da Enron Corporation em 2001 (Santos & Goulart, 2016, *Jornal Contábil*, 2017).

Demasiados são os casos em que a auditoria perde sua independência e é sentenciada a pagamento de multas. Em 2016, a Deloitte foi multada em US\$ 8 milhões pela Comissão Pública de Supervisão de Companhias de Contabilidade (PCAOB) pelo cometimento de irregularidades no balanço da Gol S.A. (Durão; Junior, 2016). Em 2019, a Price foi multada em US\$ 7,9 milhões pela Securities and Exchange Commission (SEC) acusada de ter conduta profissional inadequada e de violar as regras de independência de auditoria em relação a acordos para um emissor (Coin, 2020). Novamente em 2020, a Deloitte foi multada em US\$ 19,42 milhões pelo Financial Reporting Council (FRC) por não ter ‘agido com integridade, objetividade ou ceticismo profissional ao examinar as declarações financeiras da Autonomy, onde seus auditores são acusados de declararem resultados supostamente enganosos (Kinder, 2020).

Portanto, a perda da independência do auditor dá abertura para que as fraudes aconteçam. Assim como a ausência de controles internos, procedimentos e políticas internas e gerenciamento de risco que também se mostram fatores recorrentes na progressão de fraudes

(Moura, 2007). Desse modo, é necessário que métodos corretivos sejam implantados nas organizações tendo em vista a redução gradativa das fraudes, para que a confiança dos stakeholders seja mantida através da credibilidade da entidade (Souza, Vasconcelos, Antunes & Silva, 2013).

## 2.2 Canais de denúncias

O canal de denúncia apresenta-se como uma das maneiras mais eficazes na detecção de fraudes (ACFE, 2020), quando incorporado ao ambiente da empresa possui o benefício da preservação de informações estratégicas, e oferece a organização a oportunidade para a resolver os problemas internamente e com mais agilidade, sem envolver o ambiente externo evitando que escândalos e represálias aconteçam.

Nos Estados Unidos da América (EUA), o relatório do *Foreign Corrupt Practices Act* de 2012, aponta que um programa de conformidade eficaz deve incluir um mecanismo para que os funcionários de uma organização e outros relatem má conduta suspeita ou real ou violações das políticas da empresa de forma confidencial e sem medo de retaliação. A preferência pelo canal de denúncia está relacionada a garantia e confiabilidade de que o denunciante será preservado e que as devidas ações corretivas sobre as irregularidades serão tomadas (Silva & Sousa, 2017).

No Reino Unido, o Bribery Act de 2010, aponta que as organizações devem colocar em prática políticas de prevenção de suborno para mitigar os riscos identificados, bem como para evitar a conduta antiética deliberada por meio de canais de whistleblowing (denúncias).

No Brasil, a Lei 12.846 de 2013, também conhecida como “Lei Anticorrupção” ou “Probidade Empresarial”, possui como propósito reprimir práticas lesivas ao erário nacional e a responsabilização administrativa e civil pelas práticas de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e em seu art. 7º discorre que um dos itens que será considerado na aplicação das sanções é o “incentivo à denúncia de irregularidades” (Perera, Freitas & Imoniana, 2014).

## 2.3 Influência dos Aspectos Individuais

A proteção ao anonimato é indubitavelmente um dos critérios mais importantes que deve estar presente no canal de denúncia, para que o indivíduo possa ter confiança na organização e acreditar que ela tomará as devidas medidas corretivas, e assim, persistir com sua denúncia (Curtis & Taylor, 2009).

O processo de whistleblowing é sensível e é afetado por fatores contextuais e por características individuais (Chiu, 2003). Curtis e Taylor (2009) descrevem como fatores externos os recursos do canal de denúncia, a cultura organizacional, a ação tomada referente a acontecimentos anteriores e a intensidade do ato ilícito. Juntamente com a ética e a responsabilidade social que conduzem as tomadas de decisões dos indivíduos perante a sociedade, alguns fatores individuais como o lócus de compromisso, estilo ético e lócus de controle, podem influenciar o indivíduo a denunciar.

### 2.3.1 Lócus de compromisso

O lócus de compromisso está relacionado a identificação e envolvimento que o funcionário possui com a sua organização, a dimensão de sua afinidade com as crenças,

valores e objetivos organizacionais, e a vontade de exercer um maior esforço em nome da entidade (Taylor & Curtis, 2010).

Outrossim está relacionado ao compromisso com os colegas de trabalho. Este compromisso se mostra como um sentimento de lealdade e responsabilidade, e o quanto um apoiará o outro em situações conflitantes (Curtis & Taylor, 2009). Taylor e Curtis (2010) definem o *locus* de compromisso como a direção tomada pelos funcionários, quando estes se deparam com um dilema que coloca os compromissos organizacionais e compromissos de colegas uns contra os outros.

Apesar de os funcionários de uma organização terem três opções para resolver um dilema organizacional: sair da organização, reportar o fato, ou permanecer em silêncio (Mesmer-Magnus e Viswesvaran, 2005), os autores Taylor e Curtis (2010) explicam que o *whistleblower* pesará a decisão de reportar a fraude ou a conduta antiética em relação ao dano que causará à empresa ou ao colega. Os resultados empíricos demonstraram que os indivíduos com maior comprometimento organizacional tendem a maiores intenções em relatar o colega.

Dessa maneira, desenvolve-se a primeira hipótese de pesquisa.

H1: O *locus* de compromisso para com a (o) organização (colega) está positivamente (negativamente) associado a intenção em reportar.

### 2.3.2 Estilo ético

O estilo ético se mostra como a capacidade do indivíduo em julgar dilemas éticos ou questões morais. A ética influencia as decisões pessoais, ter uma maior dimensão do que é certo ou errado estimula o julgamento pessoal, e desta forma, quando o indivíduo confia que a denúncia se caracteriza como uma tomada de decisão ética, este está mais propenso a denunciar (Chiu, 2003; Vasconcelos, 2015; Mary & Eileen, 2009).

Curtis e Taylor (2009) descrevem dois tipos de estilos éticos, o de cuidar e o de julgar. O estilo de cuidar trata os dilemas éticos com o objetivo de reduzir os danos e estragos causados pela situação em questão, no entanto, o estilo de julgamento possui a tomada de decisão baseada em regras, objetividade e consistência, sendo o mais provável a denunciar. De fato, as normas de ética do AICPA proíbem os auditores de considerar o emprego de um cliente durante o trabalho de auditoria, a fim de minimizar as preocupações que os usuários das demonstrações financeiras possam ter em relação à perda de independência do auditor, de fato ou aparente (Kaplan & Whitecotton, 2001).

Dessa maneira, desenvolve-se a segunda hipótese de pesquisa.

H2: Estilo ético está positivamente associado à intenção em reportar.

## 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

### 3.1 Instrumento de pesquisa

Para realizar a coleta de dados o presente estudo utilizou a pesquisa de levantamento de dados (*survey*), que foi realizada por meio de um instrumento de coleta, aplicado à profissionais de uma empresa de auditoria, *Big Four*. O instrumento em formato de questionário foi disponibilizado no mês de outubro de 2020 por meio da plataforma online *Google Forms* e o link de acesso foi enviado por e-mail. A população é composta por 1.534 profissionais atuantes da área de auditoria de uma empresa *Big Four*.

Primeiro, o instrumento apresetou aos participantes o formulário de consentimento. Em seguida, os participantes foram submetidos ao cenário hipotético (Apêndice A) adaptado de Kaplan e Whitecotton (2001), que trata de um auditor (Pedro) que recebe uma proposta de assumir um cargo na empresa em que audita, e que estaria decidindo se aceitaria a posição ou continuaria com seu papel de auditor para a empresa, isto é analisado pela visão de um colega auditor (Miguel). Ainda, o cenário apresenta um alto risco inerente, devido aos erros materiais e políticas contábeis agressivas. Logo, o instrumento apresentou as seguintes perguntas para verificar a atenção dos respondentes do cenário hipotético: ‘Qual era o nome do cliente de auditoria?’ e ‘A oferta de emprego foi oferecida a qual auditor?’. Na sequência, os participantes responderam numa escala de 1 a 7 “Qual a probabilidade de Miguel reportar para seu superior que Pedro tem uma oferta de emprego da Empresa Master Tec S/A?”. A pergunta desenvolvida em terceira pessoa visa reduzir o viés de desejabilidade social (Berger, Perreault & Wainberg, 2017; Robinson, Robertson & Curtis, 2012).

Ainda, o questionário continha o seguinte conjunto de perguntas para a construção das variáveis de locus de compromisso e de estilo ético.

Tabela 1 – Fatores individuais

| Variáveis                             | Perguntas   | Mensuração                               | Faixa  | Referências   |
|---------------------------------------|---|--|--------|---|
| Locus de Compromisso ( <i>Lcomp</i> ) | 3 questões com resposta de 1 a 5 para cada  | Soma das três respostas para as questões | 3 - 15 | Taylor e Curtis (2010)  |
| Estilo Ético ( <i>Etica</i> )         | 8 questões com resposta binária. Para comportamento julgador 1 do contrário 0 (cuidador). | Soma das oito respostas para as questões | 0 - 8  | Chiu (2003), Curtis e Taylor (2009), Mary e Eileen (2009), e Vasconcelos (2015) |

Nota: A descrição das questões estão descritas no Apêndice B.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

O Locus de Compromisso foi mensurado por meio de um instrumento de 3 questões que foram respondidas de 1 a 5, onde os baixos valores indicam maior comprometimento para com os colegas, enquanto altos valores indicam maior comprometimento para com a empresa. A variável Estilo Ético foi mensurada utilizando um instrumento de 8 perguntas, sendo que altos valores indicam o estilo julgador e baixos valores indicam estilo cuidar.

Por fim, com intuito de identificar o perfil dos participantes foram coletados os dados demográficos como, idade, gênero, nível educacional, experiência na área, cargo, auditor e se já presenciou alguma situação considerada antiética ou ato questionável.

### 3.2 Seleção dos participantes

Foi estabelecido que os participantes seriam profissionais atuantes da área de auditoria de uma *Big Four*. A população é composta por 1.534 profissionais, e a amostra resultou em 91 respondentes, de níveis hierárquicos de trainee, consultor, sênior e gerente.

A Tabela 2 demonstra a população e a amostra final, assim como as respostas das perguntas de atenção que resultaram na exclusão dos participantes que responderam incorretamente.

Tabela 2 – População e Amostra da pesquisa

|                                     |       |
|-------------------------------------|-------|
| Envio do questionário               | 1.534 |
| Respostas completas                 | 91    |
| % da amostra em relação à população | 5,93% |
| Falhas das perguntas de atenção     |       |
| Nome da empresa                     | 0     |
| Nome do auditor                     | 6     |
| Total de respostas da amostra final | 85    |

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

O questionário foi enviado no dia 29 de setembro de 2020, e ficou disponível até o dia 14 de outubro de 2020. Foram obtidas 91 respostas completas, isso representa 5,93% da população. Para reforçar a legitimidade das respostas, após o cenário hipotético os participantes foram submetidos a duas perguntas de atenção, onde os resultados apresentaram: 0 erros para a primeira pergunta e 6 erros para a segunda pergunta, resultando em uma exclusão de seis respostas, assim, a amostra final totalizou 85 respostas.

### 3.3 Método

A análise inicial se deu por meio da estatística descritiva, média e desvio padrão. Também, utilizou-se a análise de correlação e a Análise de covariância (ANCOVA). A ANCOVA pode ser conceituada como uma extensão da Análise de variância (ANOVA). Isso pois, inclui variáveis independentes quantitativas (covariáveis). A ANCOVA requer os pressupostos da ANOVA como, normalidade dos resíduos e homogeneidade da variância (Cohen, 2013).

## 4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Análises descritivas

A Tabela 3 apresenta o conjunto das características individuais com objetivo de compreender o perfil dos participantes.

Tabela 3 – Informações demográficas

|                             | Frequência | Porcentagem (%) |
|-----------------------------|------------|-----------------|
| Idade (anos)                |            |                 |
| Média                       | 26         | -               |
| Desvio Padrão               | 3,38       | -               |
| Gênero                      |            |                 |
| Feminino                    | 39         | 42,86%          |
| Masculino                   | 51         | 56,04%          |
| Prefiro Não Responder       | 1          | 1,10%           |
| Escolaridade                |            |                 |
| Ensino Médio                | 0          | 0,00%           |
| Graduação Incompleta        | 25         | 27,47%          |
| Graduação Completa          | 50         | 54,95%          |
| Pós Graduação               | 16         | 17,58%          |
| Experiência na área (meses) |            |                 |
| Média                       | 36         | -               |

|   |      |        |
|---|------|--------|
| Desvio Padrão   | 28,8 | -      |
| Cargo   |      |        |
| Trainee   | 19   | 20,88% |
| Consultor   | 29   | 31,87% |
| Sênior  | 27   | 29,67% |
| Gerente   | 16   | 17,58% |
| Auditor   |      |        |
| Sim   | 86   | 94,51% |
| Não   | 5    | 5,49%  |
| Você já presenciou alguma situação considerada antiética ou ato questionável? |      |        |
| Sim   | 46   | 50,55% |
| Não   | 45   | 49,45% |

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Observa-se na Tabela 3 que, em média, os participantes possuem 26 anos e desvio padrão de 3,38. A amostra é composta de 56,04% do gênero masculino, o que difere dos estudos de anteriores que indicaram uma forte predominância masculina na profissão (Morás, Souza & Cunha, 2019; Degenhart & Cunha, 2020). Todos os participantes possuem nível médio como escolaridade mínima e, predominante, o nível de graduação completa (54,95%). Em relação ao cargo, nota-se que há uma distribuição e prevaleceu o cargo de consultor em 31,87% da amostra. Do total, 86 participantes (94,51%) são auditores e possuem, em média, 36 meses de experiência na área de atuação. Por fim, as repostas para a pergunta relacionada a vivência em situações ou atos questionáveis demonstra-se equiparada, onde 46 participantes (50,55%) já presenciaram e 45 participantes (49,45%) não. Portanto, situações consideradas antiéticas ou atos questionáveis foram vivenciadas por, aproximadamente, metade dos profissionais de auditoria.

#### 4.2 Análises estatísticas

A Tabela 4 apresenta as estatísticas descritivas das variáveis de pesquisa que foram utilizadas para o modelo ANCOVA. Pode-se observar os valores de médias, desvios padrões, mínimos e máximos.

Tabela 4 – Estatísticas descritivas

| Variáveis      | Obs | Média  | Desvio Padrão | Mínimo | Máximo |
|----------------|-----|--------|---------------|--------|--------|
| <i>Reporte</i> | 85  | 4,953  | 1,550         | 1      | 7      |
| <i>Lcomp</i>   | 85  | 10,271 | 2,723         | 3      | 15     |
| <i>Etica</i>   | 85  | 5,941  | 1,276         | 2      | 8      |
| <i>Idade</i>   | 85  | 25,718 | 3,376         | 20     | 36     |
| <i>Genero</i>  | 85  | 0,424  | 0,497         | 0      | 1      |
| <i>Exp</i>     | 85  | 36,176 | 28,799        | 1      | 123    |

Notas: *Reporte* = intenção em reportar, *Lcomp* = locus de compromisso, *Etica* = estilo ético, *Idade* = idade do participante em anos, *Genero* = se feminino 1 do contrário 0, *Exp* = experiências em meses.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

A variável dependente *Reporte* apresentou uma média de 4,95 e desvio padrão de 1,55. Esse resultado descritivo indica que os auditores estão mais propensos a reportar do que não reportar a situação apresentada no cenário hipotético. A variável *Lcomp* apresentou média de 10,27 e desvio padrão de 2,72 sendo que os valores estão numa faixa entre 3 e 15.



Assim, observa-se que, em média, os participantes apresentam um locus de compromisso mais próximo da organização do que para com os colegas de trabalho. A variável *Etica* apresentou média de 5,94 e desvio padrão de 1,27, com um mínimo de 2 e máximo de 8, o que indica, em média, um estilo ético mais próximo de julgador do que de cuidador. O estilo julgador pode ser uma característica necessária para a execução da profissão, visto que estilo julgador é fundamentado em seguir as regras, na objetividade e consistência das decisões.

#### 4.3 Análises de Correlação e ANCOVA

A Tabela 5 corresponde aos valores das correlação de Pearson e a respectiva significância estatística sobre as variáveis da pesquisa para o modelo ANCOVA.

Tabela 5 – Correlações de pearson

|                | <i>Reporte</i>    | <i>Lcomp</i>      | <i>Etica</i>      | <i>Idade</i>      | <i>Genero</i>     | <i>Exp</i> |
|----------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------|
| <i>Reporte</i> | 1                 |                   |                   |                   |                   |            |
| <i>Lcomp</i>   | 0,130<br>(0,236)  | 1                 |                   |                   |                   |            |
| <i>Etica</i>   | 0,167<br>(0,126)  | 0,104<br>(0,343)  | 1                 |                   |                   |            |
| <i>Idade</i>   | -0,094<br>(0,394) | -0,082<br>(0,454) | 0,217<br>(0,046)  | 1                 |                   |            |
| <i>Genero</i>  | 0,150<br>(0,171)  | -0,103<br>(0,347) | -0,223<br>(0,040) | -0,176<br>(0,107) | 1                 |            |
| <i>Exp</i>     | -0,116<br>(0,289) | -0,001<br>(0,990) | 0,204<br>(0,061)  | 0,752<br>(0,000)  | -0,156<br>(0,152) | 1          |

Notas: *Reporte* = intenção em reportar, *Lcomp* = locus de compromisso, *Etica* = estilo ético, *Idade* = idade do participante em anos, *Genero* = se feminino 1 do contrário 0, *Exp* = experiências em meses.

Significância estatística nos parênteses.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

A partir dos resultados apresentados na Tabela 5, pode-se observar que a intenção em reportar é positivamente correlacionada com locus de compromisso, estilo ético e gênero e, negativamente correlacionada à idade e experiência. Importante destacar que, para o modelo ANCOVA, há o pressuposto da linearidade entre as covariáveis e variáveis altamente correlacionadas (acima de 0,80) dificultam a estimação dos parâmetros do modelo com maior precisão, ou seja, com erros menores (Gujarati & Porter, 2011). Os resultados obtidos por meio da análise do teste de correlação de Pearson indicam que a correlação entre a variável idade e experiência é forte (0,752), ou seja, pode haver indício de multicolinearidade.

A partir disso, realizou-se a ANCOVA para identificar os efeitos das características individuais sobre a intenção em reportar o colega auditor em uma situação de alto risco inerente. A Tabela 6 apresenta os resultados do modelo ANCOVA que inclui as variáveis de interesse *Lcomp* e *Etica* e as variáveis de controle, *Idade*, *Genero* e *Exp*. Também, as variáveis de controle como, idade, gênero e experiência na área de atuação.

Tabela 6 – Modelo ANCOVA

|               | <i>Partial SS</i> | <i>df</i> | <i>MS</i> | <i>F</i> | <i>Prob &gt; F</i> |
|---------------|-------------------|-----------|-----------|----------|--------------------|
| Modelo        | 19,762            | 5,000     | 3,952     | 1,720    | 0,141              |
| <i>Lcomp</i>  | 3,110             | 1,000     | 3,110     | 1,350    | 0,249              |
| <i>Etica</i>  | 9,130             | 1,000     | 9,130     | 3,960    | 0,050              |
| <i>Idade</i>  | 0,001             | 1,000     | 0,001     | 0,000    | 0,988              |
| <i>Genero</i> | 6,892             | 1,000     | 6,892     | 2,990    | 0,088              |

|                 |         |        |       |       |       |
|-----------------|---------|--------|-------|-------|-------|
| <i>Exp</i>      | 1,546   | 1,000  | 1,546 | 0,670 | 0,415 |
| <i>Residual</i> | 182,050 | 79,000 | 2,304 |       |       |
| Total           | 201,812 | 84,000 | 2,403 |       |       |

Notas: *Lcomp* = locus de compromisso, *Etica* = estilo ético, *Idade* = idade do participante em anos, *Geneno* = se feminino 1 do contrário 0, *Exp* = experiências em meses.

$R^2 = 0,097$  e  $R^2$  ajustado = 0,040.

Teste de normalidade de Jarque-Bera = 2,84 e  $\text{Chi}^2 = 0,2417$ .

Teste para heterocedasticidade de Breusch-Pagan/ Cook-Weisberg,  $\text{chi}^2 = 0,19$  e  $\text{Prob} > \text{chi}^2 = 0,664$ .

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Os resultados apresentados na Tabela 6 indicam que a variável *Lcomp* não apresentou significância estatística, assim a H1 de pesquisa não foi confirmada. Em contrapartida, a variável *Etica* apresentou associação positiva e estatisticamente significativa ( $F(1, 84) = 3,96$ ,  $p = 0,050$ ), o que confirma a H2 de pesquisa. Esse resultado indica que quanto maior o estilo ético de julgar maior a intenção em reportar a situação apresentada no cenário hipotético. Ainda, corrobora e reforça os achados de Curtis e Taylor (2009) que encontraram resultados estatísticos significantes somente ao nível de 10%.

Ainda, a variável *Genero* apresentou associação positiva e estatisticamente significativa ( $F(1, 84) = 2,99$ ,  $p = 0,088$ ). Esse resultado indica que as mulheres estão mais propensas a reportar do que os homens. Ainda, esse achado é contrário ao de Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005) e, corrobora com os resultados de Seifert, Sweeney, Joireman e Thornton (2010). Os autores Taylor e Curtis (2013) explicam que o gênero pode criar este tipo de diferença pois as mulheres são mais sensíveis às situações éticas desafiadoras.

Ressalta-se que os resultados foram testados excluindo a variável experiência devido à forte correlação com idade. Nesse caso, com a exclusão da *Exp*, mantiveram-se as significâncias estatísticas para as variáveis *Etica* e *Genero*, assim, os resultados apresentam-se robustos mesmo na presença de indícios de multicolinearidade.

## 5. CONCLUSÕES

O presente estudo teve por objetivo verificar os fatores individuais que determinam a intenção de auditores em reportar um colega de trabalho, quando este recebe uma oferta de emprego do cliente, em uma situação de alto risco inerente. Para se cumprir o objetivo um cenário hipotético foi adaptado de Kaplan e Whitecotton (2001) em que um auditor recebe uma oferta de emprego do cliente, e um outro colega auditor toma conhecimento e precisa decidir se reporta ou não a situação. Este instrumento de pesquisa foi enviado a todos os auditores de uma empresa *Big Four*.

Inicialmente, os resultados descritivos indicaram que os participantes, em média, estão mais comprometidos com a empresa e seu sucesso do que com os colegas. Estes resultados podem ser explicados pela forte cultura organizacional das empresas de auditoria *Big Four*, a reputação e os treinamentos constantes (Marques, Louzada, Amaral & Souza, 2018; Degenhart & Cunha, 2020).

Os achados apontaram que o estilo ético julgador é mais propenso ao reporte de situações cotidianas relacionadas aos auditores do que o estilo cuidador. Com isso, este perfil pode contribuir para que o auditor realize seu trabalho a manter a objetividade e o ceticismo profissional de maneira congruente aos requisitos da NBC PA 290. Morás, Souza e Cunha (2019) explicam que para os auditores serem independentes no dia a dia da profissão precisam ser objetivos e imparciais em suas ações e avaliações.

Ainda, os resultados contribuem para o mix de evidências apresentados por Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005) e Seifert et al. (2010) sobre os efeitos do gênero na intenção dos *whistleblowers*. Em especial, os achados da pesquisa indicam que as mulheres são mais

propensas a reportarem a situação apresentada do que os homens e reforçam os achados de Seifert et al. (2010).

Esta pesquisa apresenta evidências importantes sobre o fenômeno do whistleblowing na área de auditoria. Os resultados podem contribuir no processo de formação ética do auditor, auxiliar no desenvolvimento de políticas internas que ressaltem a ética e o próprio código de conduta do auditor. Ainda, as organizações podem efetuar treinamentos práticos que demonstrem possíveis situações antiéticas e como o profissional deve agir perante elas, assim como informar sobre a importância do canal de denúncia e enfatizar a não retaliação por parte da empresa e colegas de trabalho.

Por fim, a amostra se limita a 85 respostas de profissionais atuantes da área de auditoria de uma empresa *Big Four*, foi utilizado um cenário hipotético, que pode distanciar-se da realidade vivida pelos auditores, e foi explorado a intenção dos participantes e não uma ação de fato. A pesquisa foi realizada em um período específico, contendo apenas aspectos individuais que podem influenciar os denunciantes.

Como sugestão, para as futuras pesquisas analisar aspectos organizacionais como, clima organizacional, posição hierárquica, porte e setor econômico da empresa, relacionar duas ou mais organizações, ou ainda identificar se há diferenças entre contabilistas do setor público e privado. Cabe salientar que a pesquisa das influências dos aspectos individuais na denúncia se mostra essencial para o entendimento do processo de *whistleblowing*.

## REFERÊNCIAS

Alves, L., Tiossi, F. M., & Milan, W. W. (2016). Auditoria contábil interna: seu papel e relevância para as organizações. *Revista Eletrônica Organizações e Sociedade*, 5(3), 101-114.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2020). Report to the Nations: The 2020 Report to the Nations. Recuperado em 11 abril, 2020, de <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>.

Batista, A. A. R., Lima, K. R., da Silveira, T. R., & Barbosa, W. H. (2014). A importância da auditoria para a prevenção de erros e fraudes na organização. *Diálogos em Contabilidade: Teoria e Prática*, 2(1).

Berger, L., Perreault, S., & Wainberg, J. (2017). Hijacking the moral imperative: How financial incentives can discourage whistleblower reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(3), 1-14.

Bhal, K. T., & Dadhich, A. (2011). Impact of ethical leadership and leader-member exchange on whistle blowing: The moderating impact of the moral intensity of the issue. *Journal of business ethics*, 103(3), 485-496.

Bribery Act. (2010). Guidance about Procedures which Relevant Commercial Organizations can put into Place to Prevent Persons Associated with Them from Bribing. Recuperado em 11 abril, 2020, de <https://www.justice.gov.uk/downloads/legislation/bribery-act-2010-guidance.pdf>.

Chiu, R. K. (2003). Ethical judgment and whistleblowing intention: Examining the moderating role of locus of control. *Journal of business ethics*, 43(1), 65-74.

- Coin, B. N. (2020). SEC multou cerca de 20 grandes organizações em 2019. Recuperado em 14 abril, 2020, de <https://www.moneytimes.com.br/sec-multou-cerca-de-20-grandes-organizacoes-em-2019/>.
- Cohen, B. H. (2013). *Explaining psychological statistics*. John Wiley & Sons.
- Conselho Federal de Contabilidade. NBC PA 290 (R2) – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão. Recuperado em 30 abril, 2020, em [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290\(R2\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290(R2).pdf).
- Costa, A. P. P., & Wood Junior, Thomas. (2012). Fraudes Corporativas. *Revista de Administração de empresas*, 52(4), 464-472.
- Condé, R. A. D. (2013). Fraudes corporativas: um estudo de casos múltiplos à luz da teoria dos escândalos corporativos. Recuperado em 02 junho, 2020, em [http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ\\_2eebe027daa427f769a0f33f0ac049c0](http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_2eebe027daa427f769a0f33f0ac049c0).
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. (2009). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 191-220.
- Dalton, D., & Radtke, R. R. (2013). The joint effects of Machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. *Journal of business ethics*, 117(1), 153-172.
- Degenhart, L., & da Cunha, P. R. (2020). Influência do Comportamento do Líder no Desempenho da Equipe de Auditoria. *RAGC*, 8(33).
- Durão, M., & Junior, A. S. (2016) Deloitte Brasil paga multa recorde nos EUA por fraude ao auditar balanços. Recuperado em 14 junho, 2020, de <https://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,deloitte-brasil-paga-multa-recorde-nos-eua-por-fraude-ao-auditar-balancos,10000092773>.
- Fajardo, B. D. A., & Cardoso, R. L. (2014). Do as I Say, Don't Do as I Do: How Individual and Relational Characteristics Influence Whistleblowing. *CONTABILIDADE GESTAO E GOVERNANCA*, 17(1), 115-133.
- Foreign Corrupt Practices Act (FCPA). (2012). A Resource Guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act. Recuperado em 14 junho, 2020, de <https://www.justice.gov/criminal-fraud/file/1292051/download>.
- Fonseca, A. (2020). Brasileiros tendem a aceitar ações antiéticas. 2020. Recuperado em 11 abril, 2020, de <https://valor.globo.com/carreira/noticia/2020/01/06/brasileiros-tendem-a-aceitar-acoes-antiéticas.ghtml>.
- Franco, A. A. D., & Reis, J. A. G. (2004). O papel da auditoria interna nas empresas. Recuperado em 03 maio, 2020, de [http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC\\_2004/trabalhos/inic/pdf/IC6-106.pdf](http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2004/trabalhos/inic/pdf/IC6-106.pdf).
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2011). *Econometria básica*. Amgh Editora.

Kaplan, S. E. (1995). An examination of auditors' reporting intentions upon discovery of procedures prematurely signed-off. *Auditing*, 14(2), 90.

Kaplan, S. E., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2012). An examination of anonymous and non-anonymous fraud reporting channels. *Advances in accounting*, 28(1), 88-95.

Kinder, T. (2020). Deloitte terá de pagar multa recorde na Europa por 'grave delito' na auditoria da Autonomy. Recuperado em 12 dezembro, 2020, de <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2020/09/18/deloitte-tera-de-pagar-multa-recorde-na-europa-por-grave-delito-na-auditoria-da-autonomy.ghtml>.

Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of business ethics*, 62(3), 277-297.

Morás, V. R., de Souza, T. R., & da Cunha, P. R. (2019). Ameaças à independência do auditor: uma análise a partir da percepção de auditores independentes em consonância a NBC PA 290. *Contabilidade Vista & Revista*, 30(3), 46-72.

Moura, D. (2007). Análise dos fatores de convencimento do júízo brasileiro quanto à ocorrência de fraude contábil: um estudo de caso múltiplo da gallus, da encol e do banco santos. Recuperado em 30 abril, 2020, de <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/4038/pronto.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Oliveira, J. B., de Araújo, J. G., Araújo, D. J. C., & Lagioia, U. C. T. (2014). A Independência dos Auditores Independentes: Um Estudo da Percepção dos Auditores sobre as Situações que influenciam a sua perda. *Revista Universo Contábil*, 10(4), 86-105.

Perera, L. C. J., de Freitas, E. C., & Imoniana, J. O. (2014). Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(23), 03-30.

Robinson, S. N., Robertson, J. C., & Curtis, M. B. (2012). The effects of contextual and wrongdoing attributes on organizational employees' whistleblowing intentions following fraud. *Journal of business ethics*, 106(2), 213-227.

Sampaio, D. B. D., & Sobral, F. (2013). Speak now or forever hold your peace?: An essay on whistleblowing and its interfaces with the Brazilian culture. *BAR-Brazilian Administration Review*, 10(4), 370-388.

Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 707-717.

Silva, G. R., & de Sousa, R. G. (2017). A influência do canal de denúncia anônima na detecção de fraudes contábeis em organizações. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(30), 46-56.

Sousa, R. G., Vasconcelos, A. F., Antunes, G. A., & da Silva, J. D. G. (2013). Fraudes contábeis e whistleblowing: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante. *Revista Universo Contábil*, 9(3), 128-142.

Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*, 93(1), 21-37.

Vasconcelos, A. F. (2015). Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de Whistleblowing dos auditores internos no Brasil. Recuperado em 04 maio, 2020, de [http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/Teses/dout\\_tese\\_032.pdf](http://ppgcont.unb.br/images/PPGCCMULTI/Teses/dout_tese_032.pdf).

Vieira, E. R. F. D. C., de Melo, C. L. L., Lustosa, P. R. B., & Silva, C. A. T. (2015). Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 9(24), 3-17.

## APÊNDICE A

### CENÁRIO HIPOTÉTICO

Imagine que Miguel fosse solicitado a fazer julgamentos avaliativos sobre um ato questionável por parte de um colega auditor.

Imagine que o auditor Miguel estava em uma reunião aonde foram apresentadas informações sobre a empresa Master Tec S/A (cliente da auditoria) incluindo uma descrição geral da empresa, uma visão geral do ciclo operacional e as demonstrações financeiras atuais (não auditadas) e do ano anterior (auditadas). Também foi informado a Miguel de que o colega auditor Pedro, esteve nas três auditorias anteriores e é muito apreciado pelo cliente.

Durante conversas de Miguel com alguns colaboradores do cliente, descobriu-se que Pedro havia recebido uma proposta de assumir um cargo na empresa Master Tec S/A. Miguel foi informado de que o Pedro ainda estaria decidindo se aceitaria a posição ou continuaria com seu papel de auditor para a empresa Master Tec S/A.

A empresa Master Tec S/A foi informada de que a oferta de emprego pode ser vista como prejudicial a independência e a entidade recebeu orientações das normas de ética sobre esse assunto. Em particular, os auditores foram informados de que a regra de ética afirma que "o indivíduo deve se retirar do trabalho até que a oferta de emprego seja rejeitada ou que a oferta de emprego não esteja mais disponível, com intuito de manter a integridade profissional e a objetividade.

A empresa Master Tec S/A não possui uma boa estrutura de controles internos. Alguns profissionais da controladoria, embora possuam qualificações adequadas, geralmente exibem negligência no desempenho de suas funções. A Companhia utiliza políticas contábeis agressivas e defende seu uso vigorosamente. Durante as auditorias anteriores, vários erros materiais foram descobertos e, após longas discussões, os ajustes foram resolvidos pela empresa.

## APÊNDICE B

### Perguntas do constructo Locus de Compromisso

1. Estou mais comprometido com minha empresa do que com as pessoas com quem trabalho.  
(Escala de 1 a 5)
2. Sou mais responsável pelo sucesso da minha empresa do que pelo sucesso pessoal de meus colegas.  
(Escala de 1 a 5)
3. Eu me identifico mais com minha empresa do que com meus colegas de trabalho.  
(Escala de 1 a 5)

### Perguntas do constructo Estilo Ético

1. O que é pior?
  - a) Ferir os sentimentos de alguém dizendo a verdade (C)
  - b) Contando uma mentira e protegendo seus sentimentos (J)
2. Qual é o pior erro?
  - a) Fazer exceções muito livremente (J)
  - b) Aplicar regras muito rigidamente (C)
3. Qual é a pior coisa para ser?
  - a) Impiedoso (C)
  - b) Injusto (J)
4. O que é pior?
  - a) Roubar algo valioso de alguém sem um bom motivo (J)
  - b) Quebrar uma promessa a um amigo sem um bom motivo (C)
5. O que é pior?
  - a) Não ajudar alguém com problemas (C)
  - b) Ser injusto com alguém escolhendo favoritos (J)
6. Ao tomar uma decisão, você confia mais em:
  - a) Fatos concretos (J)
  - b) Sentimentos pessoais e intuição (C)
7. Seu chefe ordena que você faça algo que machucará alguém. Se você executar o pedido, você realmente fez algo errado?
  - a) Sim (C)
  - b) Não (J)
8. O que é mais importante para determinar se uma ação é certa ou errada?
  - a) Se alguém realmente se machuca (C)
  - b) Se uma regra, lei, mandamento ou princípio moral é violada (J)