



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL
Universidade Federal do Rio Grande do Norte
ISSN 2176-9036

Vol. 10. n. 2, jul./dez. 2018

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 13.10.2017. Revisado por pares em:
28.02.2018. Reformulado em: 19.03.2018. Avaliado pelo sistema
double blind review.

**O PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE E O MECANISMO DE DENÚNCIA EM
UM CONTEXTO DE LAC E DE NOCLAR: ANÁLISE COMPARATIVA DE ESTUDOS
INTERNACIONAIS E NACIONAIS**

**THE ACCOUNTING PROFESSIONAL AND THE WHISTLEBLOWING
MECHANISM IN A CONTEXT OF LAC AND NOCLAR: COMPARATIVE
ANALYSIS OF INTERNATIONAL AND NATIONAL STUDIES**

**EL PROFESIONAL DE LA CONTABILIDAD Y EL MECANISMO DE DENUNCIA
EN UN CONTEXTO DE LAC Y NOCLAR: ANÁLISIS COMPARATIVO DE
ESTUDIOS INTERNACIONALES Y NACIONALES**

Autores

Rosângela Mesquita Ayres

Mestre e Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Endereço: Av. Pasteur, 250, sala 250 - Urca, Rio de Janeiro - RJ, 22.290-240.

Telefone: Comercial: (21) 3938-5117 / (21) 3938-5262.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1191494315689872>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Rosangela_Ayres

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-5885-3247>

ResearchID: <http://www.researcherid.com/rid/F-6762-2018>

LinkedIn: <https://br.linkedin.com/in/rosangela-ayres-9818214>

E-mail: ayres.rosangela@gmail.com

Fernanda Filgueiras Sauerbronn

Doutora em Administração. Professora da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) / Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC)

Endereço: Av. Pasteur, 250, sala 250 - Urca, Rio de Janeiro - RJ, 22.290-240.

Telefone: Comercial: (21) 3938-5117 / (21) 3938-5262.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8761482881522916>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Fernanda_Sauerbronn

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7932-2314>

ResearchID <http://www.researcherid.com/rid/J-5427-2014>

UFRJ: <http://ppgcc.ufrj.br/index.php/corpodocentepggcc>

E-mail: fernanda.sauerbronn@facc.ufrj.br

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Figueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca

Doutora em Administração. Professora da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) / Faculdade de Administração e Ciências Contábeis (FACC)

Endereço: Av. Pasteur, 250, sala 250 - Urca, Rio de Janeiro - RJ, 22.290-240.

Telefone: Comercial: (21) 3938-5117 / (21) 3938-5262.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4243816290041453>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Ana_Carolina_Fonseca4

UFRJ: <http://ppgcc.ufrj.br/index.php/corpodocenteppgcc>

E-mail: anafonseca@facc.ufrj.br

João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

Doutor em Ciências Contábeis. Professor do curso de Bacharelado em Administração de Empresas, Campus Amilcar Ferreira Sobral (CAFS) e Professor do Mestrado Profissional em Gestão Pública da Universidade Federal do Piauí (UFPI).

Endereço: BR 343, Km 3,5 Bairro Meladão - Floriano – PI - 64800-000 – Telefone:

(89) 3522-2716.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7222237836912088>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Joao_Nascimento10

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-3505-372X>

E-mail: jchbn1@gmail.com

RESUMO

No atual contexto de combate à corrupção, ponderando que o profissional de contabilidade é considerado como um ator chave no combate à fraude e à corrupção (TAYLOR; THOMAS, 2012), buscou-se avaliar os estágios de desenvolvimento de estudos acadêmicos internacionais e nacionais (estado da arte) sobre a possibilidade de denúncia, como mecanismo de combate à fraude e à corrupção, por profissional de contabilidade. Para tanto, se utilizou de revisão de literatura para a coleta de dados no Portal Capes e na base SPELL, buscando-se pelos termos “denunciante” e “contador” e utilizando-se análise comparativa para avaliação. Os resultados indicaram que a discussão, iniciada há quase 30 anos atrás no âmbito internacional, se desenvolveu em um processo evolutivo, transpassando várias questões do tema enquanto que os trabalhos nacionais se apresentaram incipientes, indicando oportunidade para estudos mais aprofundados e abrangentes, sendo destacados os seguintes pontos: a atuação das representações de classe; o desenvolvimento legal e dos mecanismos de proteção ao denunciante; o fortalecimento de conceitos éticos na formação profissional, a diferença entre gêneros, assim como, o desenvolvimento dos conceitos de sigilo e confidencialidade. Este estudo mostra-se relevante ao discutir o papel da contabilidade no combate à corrupção, com especial ênfase na figura do profissional contábil em relação à denúncia sobre fraude e corrupção. As conclusões indicam oportunidade para discussões necessárias ao desenvolvimento teórico e prático do campo quanto à possibilidade de denúncia por profissionais de contabilidade, tais como a abrangência do conceito de sigilo e de confidencialidade.

Palavras-Chave: Confidencialidade. Denúncia. Lei Anticorrupção. Profissional Contábil.

ABSTRACT

In the current anti-corruption context, considering that the accounting professional is considered as a key player in the fight against fraud and corruption (TAYLOR; THOMAS, 2012), we sought to evaluate the stages of development of international and national academic studies (state of the art) on the possibility of reporting, as a mechanism for combating fraud and corruption, by accounting professional. To do so, we used a literature review to collect data in Portal Capes and SPELL database, searching for the terms "whistleblower" and "accountant" and using comparative analysis for evaluation. The results indicated that the discussion, started almost 30 years ago in the international sphere and that it was developed in an evolutionary process, crossing several issues of the theme while the national works were presented incipient. It indicates opportunity for deeper and comprehensive studies, highlighting the following points: the performance of class representations; legal development and mechanisms to protect the whistleblower; the strengthening of ethical concepts in professional formation, the difference between genders, as well as the development of concepts of secrecy and confidentiality. This study is relevant when discussing the role of accounting in the fight against corruption, with special emphasis on the accounting professional in relation to the whistleblowing about fraud and corruption. The conclusions indicate the opportunity for discussions necessary for the theoretical and practical development of the field, regarding the possibility of reporting by accounting professionals, such as the scope of the concept of secrecy and confidentiality.

Keywords: Confidentiality. Whistleblowing. Anti-Corruption Law. Accounting Professional.

RESUMEN

En el actual contexto de lucha contra la corrupción, ponderando que el profesional de contabilidad es considerado como un actor clave en la lucha contra el fraude y la corrupción (TAYLOR, THOMAS, 2012), se buscó evaluar las etapas de desarrollo de estudios académicos internacionales y nacionales (estado del arte) sobre la posibilidad de denuncia, como mecanismo de lucha contra el fraude y la corrupción, por profesional de contabilidad. Para ello, se utilizó de revisión de literatura para la recolección de datos en el Portal Capes y en la base SPELL, buscando por los términos "denunciante" y "contador" y utilizando análisis comparativo para evaluación. Los resultados indicaron que la discusión, iniciada hace casi 30 años en el ámbito internacional, se desarrolló en un proceso evolutivo, traspasando varias cuestiones del tema mientras que los trabajos nacionales se presentaron incipientes, indicando la oportunidad para estudios más profundos y amplios, destacando los siguientes puntos: la actuación de las representaciones de clase; el desarrollo legal y los mecanismos de protección al denunciante; el fortalecimiento de conceptos éticos en la formación profesional, la diferencia entre géneros, así como el desarrollo de los conceptos de secreto y confidencialidad. Este estudio se muestra relevante al discutir el papel de la contabilidad en la lucha contra la corrupción, con especial énfasis en la figura del profesional contable en relación a la denuncia sobre fraude y corrupción. Las conclusiones indican la oportunidad para discusiones necesarias para el desarrollo teórico y práctico del campo en cuanto a la posibilidad de denuncia por profesionales de contabilidad, tales como el alcance del concepto de confidencialidad y confidencialidad.

Palabras clave: Confidencialidad. Denuncia. Ley Anticorrupción. Profesional contable.

1 INTRODUÇÃO

Corrupção e fraude são problemas recorrentes que assolam empresas e governos em vários países ao longo do tempo. De acordo com North (1990), em muitas nações, invariavelmente, as alternativas mais rentáveis de negócios envolvem a realização de atividades ilegais, antiéticas e imorais, como, por exemplo, subornos, propinas e “favores” a agentes públicos, que, sistematicamente, acarretam em sérias distorções na economia.

Nesse aspecto, em função de prejuízos resultantes de atos de fraude e corrupção, várias ações no âmbito internacional têm sido organizadas nesse combate, tais como a *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)* (US, 1977) e a lei britânica *UK Bribery Act (UKBA)* (UK, 2010). Legislações e ações como essas levaram ao desenvolvimento de programas de prevenção e combate à corrupção, sendo que, especificamente no Brasil, foram criadas a Lei Anticorrupção (LAC) nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, e o seu regulamento, Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015.

A LAC impõe sanções relevantes para as entidades que sejam responsabilizadas por atos de corrupção, mas, também estabelece que, para a dosimetria das sanções, deverá ser considerada a existência de mecanismos e procedimentos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, sendo ratificado, no regulamento da LAC, que os canais de denúncia de irregularidades devem ser abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, assim como estabelece a existência de mecanismos destinados à proteção de denunciadores de boa-fé (BRASIL, 2015).

Na mesma linha de ação, vários dispositivos legais têm sido criados, como, por exemplo: Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Improbidade Administrativa); Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998 (Combate à Lavagem de Dinheiro); Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), Lei nº 13.303, de 30 de junho de 2016 (Lei das Estatais). Adicionalmente, têm sido criadas possibilidades de denúncia em vários órgãos, tais como: Ministério Público Federal, o Tribunal de Contas da União e a declaração ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) do Ministério da Fazenda referente à Lavagem de Dinheiro.

O estabelecimento de um dos principais mecanismos de combate à corrupção, o canal de denúncia, choca-se, no caso específico dos profissionais de contabilidade, com consolidadas práticas relacionadas ao conceito de sigilo, trazendo intrínseco um importante dilema: de um lado, tem-se a lealdade aos colegas de trabalho, a obediência a seus superiores por pertencer à força de trabalho da entidade como empregado, de outro, a lealdade à classe profissional; e, ainda, a lealdade com a sociedade à qual faz parte, tendo um compromisso com a proteção do interesse público que pode ser compreendido como um bem maior.

Ademais, o advento de novas regras para o código de ética da categoria, como a *Non-Compliance with Laws And Regulations (NoClar)*, proposta pelo órgão internacional de emissão de normas éticas da profissão (*The International Ethics Standards Board for Accountants - IESBA*), com o objetivo de permitir que o profissional de contabilidade informe aos órgãos competentes desconformidades ou ilegalidades encontradas nas empresas e demais entidades para as quais presta serviço, reforça o papel do contador no combate à corrupção.

Diante desses dilemas, discutir o papel do profissional de contabilidade em casos de denúncia ganha ainda maior relevância. Assim, dado que a contabilidade, no registro contábil fidedigno, exerce papel relevante no combate a atos ilícitos (tendo em vista que, em princípio, todos os fatos relevantes em uma empresa são refletidos nas demonstrações econômico-financeiras); e ponderando o contexto brasileiro em que várias ações têm sido implantadas, visando ao combate à corrupção (incluindo a possibilidade de realização de denúncia de atos

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

ilícitos tanto em âmbito interno quanto externo às organizações), buscou-se revisar o estado da arte da literatura nacional e internacional relacionada à *whistleblowing* (denúncia numa tradução livre) e a possibilidade de denúncia de atos ilícitos, por parte do profissional de contabilidade. De acordo com Silva, Cunha e Amboni (1990 *apud* ALVES; GONÇALVES, 2017, p.8), "a forma de analisar o estágio de desenvolvimento de um determinado campo de conhecimento é por meio da avaliação de sua produção acadêmica recente, o estado da arte."

Desta forma, a questão que identifica o problema de pesquisa deste estudo é: **Qual é o estágio de desenvolvimento de estudos acadêmicos (estado da arte) em âmbito internacional e nacional sobre a possibilidade de denúncia, como mecanismo de combate à fraude e à corrupção, por profissional de contabilidade?**

Uma vez que a eficácia de mecanismos contra a corrupção depende, em grande parte, de uma compreensão e análise das práticas e políticas de visibilidade e que os "arranjos luminosos" (*luminous arrangements*) efetivos apresentam potencial para desencorajar práticas corruptas e influenciar a ética nas organizações (NEU; EVERETT; RAHAMAN, 2015), o presente estudo mostra-se relevante ao fomentar a discussão acerca do papel que a contabilidade exerce no combate à fraude e à corrupção e, conseqüentemente, do papel do profissional de contabilidade que, em função da sua atuação e do seu acesso à informação, passa a ser visto como um ator chave para a desestruturação de ilícitos, conforme destacado por Taylor e Thomas (2012).

Ademais, ponderando o atual conceito de sigilo profissional, o importante dilema de lealdade ao contador propenso a realizar uma denúncia e, sobretudo, o inerente compromisso com a profissão, o presente estudo aponta para futuras discussões, tão necessárias ao desenvolvimento teórico e prático do campo, quanto à possibilidade de denúncia por profissionais de contabilidade, colocando em evidência a necessidade de discussão sobre abrangência do conceito de sigilo e de confidencialidade.

Além desta Introdução, o estudo está organizado em cinco seções. A discussão teórica está estruturada em três subseções nas quais busca-se apresentar conceitos referentes à contabilidade, ao combate à corrupção e à denúncia (*whistleblowing*); os marcos legais para a denúncia e o combate à corrupção; o denunciante e a denúncia; finalizando-se com a relação do profissional de contabilidade e o mecanismo de denúncia. Na sequência, são apresentados os aspectos metodológicos do estudo empreendido, os achados da pesquisa e, por fim, as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este estudo tem como principais bases teóricas que (1) a denúncia é um importante mecanismo para descoberta e prevenção de ameaças ao interesse público, tais como casos de fraude e/ou corrupção, conforme os estudos de Brown, Hays e Stuebs (2017) e que (2) o profissional de contabilidade, em função de sua atuação e de seu acesso à informação, é considerado como um ator chave para a desestruturação de ilícitos e para o combate à fraude e à corrupção, conforme trabalho dos professores Taylor e Thomas (2012).

Estabelecidas as bases teóricas fundamentais, seguem-se apresentações de algumas definições, conceituações, premissas e contextualizações necessárias à compreensão da análise desenvolvida neste estudo.

2.1 A CONTABILIDADE, O COMBATE À CORRUPÇÃO E A DENÚNCIA

As definições aplicadas à corrupção podem variar de país para país; de um período para outro, especialmente nas últimas décadas, quando foram desenvolvidos vários pensamentos e teorias relacionados à corrupção, de acordo com fatores: culturais; legais; ou ainda, conforme a natureza do problema que aparece em cada país (UN, 2003, p. 21). As definições também podem variar dependendo da experiência e da perspectiva daqueles que elaboram a definição e da finalidade para a qual esta foi estabelecida (UN, 2003). As definições legais diferem daquelas aplicadas por sociólogos, agências de ajuda e organizações internacionais, porque, geralmente, buscam por alto nível de clareza, por isso, os legisladores optam por não tentar criminalizar o fenômeno geral (UN, 2003).

O Ministério Público Federal destaca tipos de corrupção, tais como: tráfico de influência; corrupção eleitoral; concussão; advocacia administrativa; crimes da lei de licitações; condescendência criminoso; inserção de dados falsos em sistemas de informações; corrupção ativa em transação comercial internacional; modificação ou alteração não autorizada de sistema de informação; peculato; crime de responsabilidade de prefeitos e vereadores; emprego irregular de verbas ou rendas públicas, facilitação de contrabando ou descaminho; improbidade administrativa; prevaricação; violação de sigilo funcional; corrupção ativa e passiva (MPF, 2017).

É importante destacar que, para a *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*, a corrupção, assim como a apropriação indevida de ativos e as declarações fraudulentas, são consideradas como elementos do que a ACFE denomina "fraude e abusos ocupacionais" que é definido pela ACFE como: "*The use of one's occupation for personal enrichment through the deliberate misuse or misapplication of the employing organization's resources or assets*" (ACFE, 1996, p.2).

Nesse aspecto, o papel da contabilidade no combate à corrupção é destacado pela Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção (UN, 2007) que ressalta a importância da adoção de medidas para prevenir a corrupção e melhorar as normas contábeis e de auditoria no setor público e privado, orientando, quanto aos respectivos procedimentos, o estabelecimento de sanções civis, administrativas e/ou penais eficazes para os casos de descumprimento.

Este importante papel se deve ao fato de a contabilidade ser uma Ciência Social que, na conceituação mais tradicional, tem como objetivo o controle do patrimônio e suas mutações com a finalidade de informar às partes interessadas. Nakagawa (2007, p.7) destaca a relação entre contabilidade e a *accountability*, mencionando que, para Ijiri, a *accountability* "é a razão de ser da contabilidade", já para Hendriksen e Breda, a *accountability* "é o início e o fim da contabilidade", e que seu significado etimológico é a "confiabilidade que surge como o resultado de um adequado nível de evidenciação". Segundo pesquisa (*The accountancy profession—playing a positive role in tackling corruption*) realizada pela IFAC (2017b) nas economias com maior proporção de profissionais de contabilidade com sólidas exigências éticas, educacionais e de supervisão, as pontuações são mais favoráveis com relação à percepção da corrupção (IFAC, 2017b) em comparação com outras economias.

As legislações nacionais (BRASIL, 2011a; 2011b; 2013; 2015) e internacionais (UN, 2003; EUA, 1977; 2002) que visam ao combate à corrupção e outros atos ilícitos, destacam o papel da contabilidade como mecanismo importante. A informação e o profissional contábil passaram a ter maior relevância com a ocorrência de fraudes contábeis (Enron, WorldCom, Xerox, Parmalat) com efeitos internacionais e, posteriormente, com a edição da Lei Sarbanes-Oxley (SHAWVER; CLEMENTS, 2008; AYRES, 2011; LOWE; POPE; SAMUELS, 2015),

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

incluindo o estabelecimento de canal de denúncia (FAJARDO; CARDOSO, 2014a; LOWE; POPE; SAMUELS, 2015; VASCONCELOS, 2015), o qual foi reforçado pela Lei Dodd-Frank (ROBINSON; ROBERTSON; CURTIS, 2012; VASCONCELOS, 2015).

Dentre os mecanismos citados, no caso específico dos profissionais de contabilidade, o estabelecimento de canal de denúncia pode se chocar com o conceito de sigilo atual. Há que se reconhecer a existência do dilema de lealdade vivido por uma pessoa que queira denunciar um malfeito relacionado à entidade em que atua. O dilema contrapõe, de um lado, a lealdade aos colegas de trabalho e a obediência a seus superiores por pertencer à força de trabalho da entidade como empregado e, por outro lado, a lealdade para com todos os cidadãos da sociedade à qual faz parte (ELLISTON, 1982), tendo um compromisso com a proteção do interesse público, que é tido como um dever maior. Diante deste dilema, discutir o papel do profissional de contabilidade em casos de denúncia ganha ainda maior relevância, principalmente, considerando-se o compromisso com a profissão.

Jubb (1999) destaca o dilema entre denúncia e confidencialidade com base em Bowie e Duska (1990, p. 70-72 *apud* JUBB, 1999) que estabeleceram a obediência e a confidencialidade como aspectos da lealdade à organização. Segundo Jubb (1999), a obediência envolve o cumprimento de diretrizes razoáveis, enquanto que a confidencialidade se refere ao caráter privado e aos direitos de propriedade sobre os dados de uma organização. Ambos estão inseridos nos contratos de trabalho, enquanto que a confidencialidade se estende a outros profissionais com autorização para acesso a dados. Nessa relação de confiança e de moralidade, transcende promessas formais, indicando que, em princípio, a denúncia deve ser condenada e as pessoas devem ser leais à sua organização simplesmente porque tiveram acesso a dados com base em uma relação de confiança (JUBB, 1999).

Diante do exposto, o profissional de contabilidade poderia ser compreendido como um desses profissionais que têm acesso a informações, tendo, dentre seus deveres profissionais, o sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito (CFC, 1996).

2.2 MARCOS LEGAIS PARA DENÚNCIA E COMBATE À CORRUPÇÃO

No Brasil, seguindo o movimento internacional, foi editada a Lei Anticorrupção (LAC) que inovou o ordenamento jurídico nacional ao trazer uma mudança de perspectiva no combate à corrupção. A LAC acrescentou a responsabilização da pessoa jurídica e estabeleceu a implantação de um programa de integridade que pode ser considerado como a única defesa possível para uma entidade com responsabilização objetiva, civil e administrativa, por ato de corrupção. Dentre as inovações, tem-se o incentivo à denúncia como um elemento inovador que pode contribuir, sobremaneira, para o combate à prática de corrupção e outros ilícitos. No artigo 42 do Regulamento da Lei Anticorrupção é estabelecida a necessidade da existência de "canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciadores de boa-fé" (BRASIL, 2015).

Importantes diretrizes relacionadas aos mecanismos de denúncia foram introduzidas pela Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção de 2003, assinada pelo Brasil em 9 de dezembro de 2003, promulgada no Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006 (BRASIL, 2006). O artigo 8º, do Decreto 5.687/2006, que trata de códigos de conduta para funcionários públicos, indica a necessidade de criar mecanismos que facilitem a denúncia por parte de funcionários públicos às autoridades. No artigo 13º, é destacada a participação pública por meio da divulgação dos órgãos de combate à corrupção e a garantia de acesso aos órgãos para a realização de denúncias anônimas. Já no artigo 14º, com foco na lavagem de dinheiro, destaca-se, como forma a preveni-la e detectá-la, o apoio ao estabelecimento de registros e às denúncias das transações suspeitas.

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

Desse Decreto (BRASIL, 2006) ressalta-se também o artigo 33º, sobre proteção aos denunciantes. Há a indicação clara de um ordenamento jurídico que possua “medidas apropriadas para proporcionar proteção contra todo trato injusto às pessoas que denunciem ante as autoridades competentes, de boa-fé e com motivos razoáveis, quaisquer feitos relacionados com os delitos qualificados de acordo com a presente Convenção”. O referido artigo mostra-se relevante para sustentar o desenvolvimento de programas de integridade, visando ao uso do instrumento de denúncia, também denominado na literatura como *whistleblowing*. Por fim, o artigo 39º do Decreto 5.687/2006, que trata da cooperação entre os organismos públicos e privados para o combate à corrupção, indica a possibilidade de que qualquer cidadão ou pessoa residente do território possa denunciar junto aos órgãos competentes e ao Ministério Público sobre a prática de atos de corrupção.

A *Transparency International (TI)*, no relatório *International Principles For Whistleblower Legislation (IPWL)*, destaca que os denunciantes desempenham um papel essencial na exposição da corrupção, fraude, má gestão e outras irregularidades que ameaçam a saúde pública, a segurança, a integridade financeira, os direitos humanos, o meio ambiente e a lei, e que, ao divulgarem informações sobre tais delitos, os denunciantes ajudaram a salvar inúmeras vidas e bilhões de dólares em fundos públicos, evitando que os escândalos emergentes e os desastres se agravem (TI, 2013).

O IPWL (TI, 2013) igualmente ressalta que os denunciantes frequentemente assumem altos riscos pessoais e, por isso, a proteção destes, promove a exposição da corrupção, fomentando a abertura e a prestação de contas do governo e das organizações. Dessa forma, o IPWL destaca a importância da denúncia no processo de combate a atos ilícitos e, igualmente, a importância da proteção do denunciante. Bento (2015) enfatiza que muitos países têm leis que punem severamente agentes públicos que divulgam informações sigilosas, sendo essa conduta no Brasil considerada como ato de improbidade administrativa (Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, art. 11, III). Contudo, a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (BRASIL, 2011a), conhecida como Lei de Acesso a Informação (LAI), inova ao estabelecer a proteção ao servidor público que der ciência à autoridade superior sobre suspeita concernente à prática de ilícitos (BRASIL, 2011a).

Especificamente no Brasil, alguns esforços estão sendo realizados no sentido de esclarecimento e estabelecimento de normas relacionadas ao processo de denúncia de atos ilícitos. Por exemplo, tramita no Congresso Nacional, o Projeto de Lei 1.701/2011 (BRASIL, 2011b) que visa a instituição de Programa de Recompensa e Combate à Corrupção, estabelecendo que o cidadão que oferecer denúncia ao Ministério Público, Tribunais de Contas e órgãos de controle com informações relacionadas à corrupção, que resulte na possibilidade de recuperação de valores desviados, fará jus à recompensa de 10% sobre o valor apreendido.

Concluída esta breve apresentação sobre os marcos legais para denúncia e combate à corrupção, discute-se, a seguir, os componentes inerentes ao processo de denúncia.

2.3 O DENUNCIANTE E A DENÚNCIA

As denúncias têm sido um tema de interesse para os pesquisadores e para o público em geral desde a década de 1970, devido às consequências de longo alcance que podem ter e, adicionalmente, porque a denúncia pode evitar vultosas perdas aos cofres públicos, fomentando a cultura de integridade, conforme Mansbach e Bachner (2010) afirmam. O denunciante e a denúncia são dois importantes componentes do processo de denúncia, o qual, segundo Near e Miceli (1985), envolve pelo menos quatro componentes: o denunciante, o ato de denúncia, para quem a denúncia é feita e o objeto da denúncia.

O termo “*whistleblower*”, no original em inglês, significa aquele que pratica o ato de soprar o apito, ou seja, aquele que dá o sinal de alerta. Em português, o termo similar é “Denunciante”. Bento (2015) considera o sentido em inglês mais amplo, quando comparado ao termo em português, porque o conceito de *whistleblower* se estende à pessoa que divulga informações ao público em geral (sociedade civil, imprensa ou outro destinatário), ou seja, no popular, é aquele que “põe a boca no trombone”. A denúncia, *whistleblowing*, é definida por Near e Miceli (1985) como a revelação por membros antigos ou atuais da organização sobre práticas ilegais, imorais ou ilegítimas sob o controle de seus empregadores, a pessoas ou organizações que tenham a capacidade de ação efetiva.

Algumas definições em documentos internacionais são destacadas por Rocha (2016): (1) na Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, *whistleblower* é toda pessoa que, de boa-fé e com bases razoáveis, reporta para uma autoridade competente qualquer fato relativo a ofensas previstas na convenção; (2) no Conselho Europeu, *whistleblower* é aquele que reporta uma preocupação ou informação sobre fatos ou omissões que representem ameaça ou danos ao interesse público, tendo o conhecimento origem no ambiente de trabalho; (3) a Convenção Interamericana contra a Corrupção estabelece (art. III, item 8) que os países signatários devem implantar sistemas de proteção aos servidores civis e aos cidadãos da iniciativa privada que, de boa-fé, relatem atos de corrupção, inclusive quanto à proteção de identidade; (4) na Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OECD, em suas recomendações para combater a corrupção de agentes públicos, prescreve que o programa de *whistleblower* deve proteger, contra ações discriminatórias ou disciplinares, os trabalhadores dos setores público ou privado que reportarem, de boa-fé e com bases razoáveis, para autoridade competente, atos de corrupção de agentes públicos estrangeiros nos negócios internacionais, sintetizando os elementos essenciais para que alguém seja considerado *whistleblower*: (i) revelação de irregularidades ligadas ao ambiente de trabalho; (ii) revelação que tenha dimensão de interesse público; (iii) revelação que seja direcionada a pessoas ou autoridades dentro de canais próprios e para pessoas previamente designadas.

A importância da denúncia tem sido reconhecida por alguns autores e criticado por outros. Brown, Hays e Stuebs (2017) destacam que a denúncia é o mecanismo para descoberta de irregularidades mais eficaz existente para prevenção de ameaça ao interesse público como no caso da fraude contábil e corrupção. Em geral, o ato de denúncia é realizado gradualmente. Primeiro, há divulgação interna: o denunciante se aproxima do superior hierárquico na organização para reportar uma irregularidade, progredindo para uma denúncia externa, caso o tratamento da denúncia interna tenha se mostrado ineficiente, conforme Mansbach e Bachner (2010) afirmam.

No Brasil, conforme Rocha (2016, p.1) ensina, o sistema jurídico não tem a figura do *whistleblower* codificada como é no âmbito jurídico internacional, o que o leva a vislumbrar desafios na construção de um “programa de *whistleblower*” brasileiro, destacando:

Essas experiências revelam uma séria complexidade do tema e informam com lucidez que tais programas representam, no plano individual, o asseguramento do pleno exercício dos direitos humanos, na perspectiva do direito de livre manifestação e de participação junto à administração pública, e, no plano social, ferramentas em prol do interesse público e da sociedade no combate à corrupção, a fraudes públicas e a irregularidades setoriais. A implantação de tais programas passa pelo estabelecimento de regras claras para o recebimento de informações e, principalmente, para a proteção do *whistleblower*.

Assim, pode-se perceber que, dada a inerente complexidade do tema e as questões éticas, profissionais e de direitos humanos que o perpassam, tem-se um imenso desafio para o estabelecimento de um “programa de *whistleblower*”. Outra questão importante é a proteção do

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

denunciante. Segundo Rocha (2016), a primeira experiência legislativa para proteção ao *whistleblower* nos Estados Unidos, o *Civil Service Reform Act (CSRA)* de 1978 (portanto, há quase 40 anos), marcou o início da proteção legal para os funcionários federais. Foi criada também a agência *Merit System Protection Board (MSPB)* com a incumbência de avaliar as reclamações relacionadas à violação dos direitos dos *whistleblowers*.

Para fomentar o uso do mecanismo de denúncia, reduzindo o medo de retaliação, em 1989, foi promulgada a *Whistleblower Protection Act (WPA)* que proibia a retaliação pessoal ao *whistleblower*, atribuindo ao *Office of Special Council (OSC)* funcionamento similar ao de uma promotoria perante a agência MSPB com a incumbência de adjudicar as reclamações e assegurar a implantação de medidas de proteção relativas ao programa do WPA. Em 2012, foi aprovada uma nova reforma no regime de proteção com a edição do *Whistleblower Protection Enhancement Act (WPEA)*.

2.4 PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE E O MECANISMO DE DENÚNCIA

Os Profissionais de Contabilidade estão regularmente expostos a dilemas éticos, por exemplo, quando descobrem uma irregularidade, querem denunciá-la, mas, ponderam em função do compromisso de confidencialidade, conforme Shawver e Clements (2008) explicam. Os profissionais de contabilidade, em função do seu conhecimento e acesso a dados da entidade, têm a oportunidade de descobrir o mal, antes que seus efeitos danosos comprometam a empresa ou causem prejuízos ao país/sociedade, conforme afirmam Taylor e Thomas (2012). Contudo, o profissional de contabilidade tem o compromisso de confidencialidade.

Gray (1988) em seu estudo, identifica o sigilo como uma dimensão relevante na cultura do profissional de contabilidade, concluindo que o sigilo tem relevância especial em países da América Latina (alta, em países pouco desenvolvidos e baixa, nos mais desenvolvidos). Ainda em termos culturais, Fajardo e Cardoso (2014a) destacam que peculiaridades da cultura brasileira, como o “jeitinho brasileiro”, pode influenciar o processo para denúncia enquanto Vasconcelos (2015), em seu estudo, identificou que auditores internos brasileiros consideram a materialidade para decidir quanto à realização de denúncia.

Clikeman e Henning (2000), tendo como premissa que um dos objetivos da educação contábil é apresentar aos alunos os valores e os padrões éticos da profissão, estudaram o impacto da educação contábil na graduação, comparando alunos de graduação em contabilidade com os de outras áreas de negócios, quanto a instilar senso de responsabilidade para com os usuários das demonstrações financeiras. Os autores concluem que os estudantes de contabilidade, no final do curso, se opõem ao gerenciamento de resultados de forma mais significativa que os alunos de contabilidade do início do curso e, igualmente, mais do que os estudantes no final do curso de outras áreas, indicando, assim, consistência com um processo de socialização, onde os estudantes de contabilidade aprendem a dar prioridade às necessidades dos usuários das demonstrações financeiras.

Alves *et al.* (2007) ressaltam que os códigos contêm os padrões morais que os profissionais de uma determinada classe devem aceitar e observar, regulando as relações entre os membros dessa categoria com a sociedade. Portanto, por ser impositiva, não é possível a um profissional optar pela postura ética que ele julga mais adequada para resolver determinado dilema porque, caso divergir do código, será punido. A Resolução CFC nº 803/96 (CFC, 1996), que aprovou o Código de Ética Profissional do Contador, estabelece, dentre os deveres do Profissional da Contabilidade, o de sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito.

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

O órgão internacional de emissão de normas éticas da profissão contábil, *The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*, emitiu uma nova regra para o código de ética da categoria, a *Non-Compliance with Laws And Regulations (NoClar)*, onde é estabelecido que o contador informe aos órgãos competentes desconformidades ou ilegalidades encontradas nas entidades para as quais o serviço é prestado. Neste caso, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), responsável pela convergência para o Brasil, com apoio do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), deve, a partir de então, buscar um ambiente legal propício para aplicação eficaz da referida norma (OLIVEIRA, 2016).

A norma se aplica, segundo o IESBA, a todas as categorias de profissionais de contabilidade, em relação às violações de leis e regulamentos referentes à fraude, corrupção, suborno, lavagem de dinheiro, sonegação de impostos, produtos e serviços financeiros, proteção ambiental, saúde e segurança pública, permitindo que esses profissionais denunciem possíveis situações de desconformidade às autoridades públicas competentes, sem ser restringido pelo dever ético de confidencialidade e/ou sigilo (IFAC, 2017a).

Os profissionais de contabilidade, muitas vezes, se encontram em um dilema relacionado à má conduta corporativa e, por isso, desempenham um importante papel na proteção ao investidor e às partes interessadas em geral. Nos Estados Unidos, o dever primordial dos profissionais de contabilidade certificados (*Certified Public Accountant - CPA*) é proteger o público e agir como órgãos de controle independente sobre as corporações negociadas no mercado de capitais. Historicamente, quando um CPA descobria uma tentativa ou efetiva ocorrência de fraude, as regras de confidencialidade quanto ao cliente limitavam sua capacidade de relatar publicamente suas observações. Mas, com o advento da lei chamada *Dodd-Frank (The Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act)* de 2010, os contadores passaram, segundo Taylor e Thomas (2012), a não precisar mais escolher entre fazer a coisa certa ou arriscar a perda de sua licença profissional. No Brasil, a NoClar e a Declaração COAF são ações na mesma direção.

A Lei Dodd-Frank determinou que a Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (*Securities and Exchange Commission - SEC*) estabelecesse um programa de denúncia que oferecesse proteção significativa de emprego e prêmios monetários a indivíduos, incluindo profissionais de contabilidade, que relatassem possíveis violações das leis federais de valores mobiliários, demonstrando o intuito do governo federal de valorizar e incentivar a cooperação dos cidadãos na erradicação da fraude e da corrupção. Neste ponto, o profissional de contabilidade, devido ao seu conhecimento e acesso, tem uma posição ideal para fornecer aos seus clientes e à SEC uma cooperação inestimável e com antecedência, para a identificação do escopo, dos participantes, das vítimas e dos lucros associados com a infração corporativa e, adicionalmente, aumentar a expectativa de que mais violações possam ser detectadas e interrompidas mais cedo, conforme indicam Taylor e Thomas (2012).

Muitas normas, leis e princípios regem o profissional de contabilidade, sendo o princípio básico para o auditor, a diretriz de que a atuação profissional requer integridade e cumprimento de sua responsabilidade para com o público. Mais especificamente, de acordo com a Lei Sarbanes-Oxley, os auditores são obrigados a relatar violações significativas de valores mobiliários ao comitê de auditoria do cliente ou ao grupo da diretoria executiva, sendo obrigados a emitir opinião qualificada ou adversa quando o cliente se recusar a prestar contas ou a divulgar fraude, podendo, inclusive, retirar-se do contrato, caso o cliente se recuse a aceitar o parecer, conforme esclarecem Taylor e Thomas (2012). Os autores explicam como funcionam as regras do programa de denúncia da bolsa de valores nos Estados Unidos: com poucas exclusões ou qualificações, qualquer indivíduo ou grupo de indivíduos, independentemente da cidadania, pode relatar uma possível violação de valores mobiliários que tenha ocorrido, que

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Figueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

esteja ocorrendo ou prestes a ocorrer. Assim, qualquer pessoa, inclusive profissionais de contabilidade, pode relatar violações anonimamente, se representado por um advogado.

Segundo as disposições da Lei Dodd-Frank, conforme Taylor e Thomas (2012) acrescentam, os empregadores e as firmas de contabilidade não podem fazer retaliações aos contadores que, de boa fé e consonantes às regras do programa, fornecerem informação à SEC. Em caso de retaliação, existem mecanismos significativos, incluindo, reintegração com antiguidade equivalente, o pagamento de duas vezes o salário com juros, honorários advocatícios e outras despesas relacionadas e, ainda, o pagamento de prêmios monetários de 10% a 30% das sanções monetárias totais coletadas em função das informações originais que o contador voluntariamente fornecer e que resultem em ação de execução pela autoridade com obtenção de, pelo menos, US \$ 1 milhão em sanções.

Considerando a crescente relevância do processo de denúncia no combate à corrupção, o desenvolvimento do marco legal que dá sustentação ao mesmo e o crescente reconhecimento do papel do profissional de contabilidade, torna-se fundamental analisar os estudos desenvolvidos em âmbito internacional e nacional que relacionam o profissional de contabilidade e a possibilidade de denúncia.

3 MÉTODO DE PESQUISA

O presente estudo pode ser classificado como exploratório, porque busca maior familiaridade ao tema, bem como fomentar o desenvolvimento de novos trabalhos; qualitativo, porque busca o desenvolvimento por meio de revisão da literatura (bibliográfica) e por meio de análise comparativa.

Na pesquisa exploratória, segundo Beuren (2003, p. 81), “[...] explorar um assunto significa reunir mais conhecimento [...], bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas”. A pesquisa bibliográfica, segundo Marconi e Lakatos (2009) pode levar a conclusões inovadoras porque, conforme Manzo (1971, p. 32 *apud* MARCONI; LAKATOS, 2009) a bibliografia “oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente”. O método de análise comparativa, segundo Marconi e Lakatos (2009), considera as semelhanças e diferenças entre grupos, sociedades e povos, como os estágios de desenvolvimento em dado aspecto.

Desta forma, considerando como base teórica que a denúncia é um mecanismo eficaz para descoberta e prevenção de ameaças ao interesse público, como a fraude e a corrupção (BROWN; HAYS; STUEBS, 2017) e que o profissional de contabilidade é considerado como um ator chave no combate à fraude e à corrupção (TAYLOR; THOMAS, 2012) e considerando também que a forma adequada para se avaliar os estágios de desenvolvimento do conhecimento de determinado tema é a avaliação da produção acadêmica (estado da arte) (SILVA; CUNHA; AMBONI, 1990 *apud* ALVES; GONÇALVES, 2017), este trabalho tem como objetivo avaliar os estágios de desenvolvimento de estudos acadêmicos internacionais e nacionais (estado da arte) sobre a possibilidade de denúncia, como mecanismo de combate à fraude e à corrupção, por profissional de contabilidade.

Para tanto, se utiliza os seguintes métodos: para (1) a coleta de dados, a Revisão da Literatura (Bibliográfica) com o objetivo de mapear os resultados referentes aos estudos realizados (internacionais e nacionais) sobre o tema e, para (2) a análise, se utiliza a análise comparativa dos resultados com o objetivo de se avaliar os estágios de desenvolvimento acadêmico (estado da arte) (MARCONI; LAKATOS, 2009) sobre o tema no âmbito internacional e nacional, permitindo o aprofundamento do conhecimento (GIL, 2002) e,

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

adicionalmente, a promoção da discussão sobre o tema em estudo e o vislumbre quanto a questões para investigações futuras, favorecendo o estabelecimento de uma agenda de pesquisa.

Para o desenvolvimento do objetivo deste estudo, estabeleceu-se um protocolo composto por duas fases. Inicialmente, na primeira fase, realizou-se a busca avançada no Portal Capes, que é um portal relevante que congrega importantes bases e periódicos, utilizando-se os parâmetros "qualquer" lugar do texto e "contém" os termos especificados, inserindo-se dois termos com "e" para a busca identificar os trabalhos que tivessem concomitantemente os dois termos especificados em qualquer lugar do texto. Na segunda fase, se faz um refinamento dos resultados, identificando-se os trabalhos que foram publicados em periódicos na área de contabilidade ou de negócios.

Os termos inseridos foram "whistleblow" que é o radical dos termos "whistleblower" (denunciante) e "whistleblowing" (denúncia) em conjunto com o termo "accountant" (contador) para identificação dos estudos desenvolvidos em inglês, sendo encontrados 24 trabalhos e com o refinamento restaram oito trabalhos (conforme apresentado no Quadro 1).

Para a identificação de estudos nacionais, a busca de termos em português no Portal Capes teve como protocolo os seguintes parâmetros: em "qualquer" lugar "contém" os termos denúncia "e" contador, obteve-se como resultado 85 trabalhos, sendo 39 publicados em periódicos: *Acta Scientiarum. Language and Culture* (1); *Alea: Estudos Neolatinos* (3); *Almanaque Abril* (3); *Anales de la Literatura Española Contemporánea* (2); *Anales de la literatura española contemporánea* (3); *Bulletin of the Comedians* (1); *Cuadernos de Historia del Derecho* (4); *Dieciocho: Hispanic Enlightenment* (4); *Em Questão* (1); *Estudios de Historia Novohispana* (4); *Interface - Comunicação, Saúde, Educação* (2). Posteriormente, realizando-se o refinamento para seleção de trabalhos publicados em periódicos da área de contabilidade e de negócios, o resultado foi a identificação que nenhum estudo atendia a esse requisito. Ou seja, não havia trabalhos sobre o assunto publicado na área de contabilidade e de negócios.

Considerando este resultado na busca no Portal Capes, adotou-se, então, protocolo adicional com busca complementar na base SPELL (*Scientific Periodicals Electronic Library*). Como cada base tem protocolo de busca distinto, não se tinha como realizar a busca na base SPELL exatamente igual a realizada no Portal Capes. Então, os seguintes parâmetros para a busca foram usados: trabalhos que tenham no resumo o termo denúncia ou denunciante ou *whistleblowing*, que sejam do "tipo de documento" artigo, resumo de teses ou dissertações ou outros "publicados" em português na "área de conhecimento" de contabilidade ou administração, obtendo-se como resultado 15 trabalhos, que com o refinamento, considerando a pertinência ao objeto de estudo, ficaram reduzidos a três trabalhos para análise:

- 1) Fajardo e Cardoso (2014b): A ocasião faz a denúncia? Uma abordagem multinível para os contabilistas brasileiros.
- 2) Fajardo e Cardoso (2014a): Faça o que digo, não faça o que eu faço: como aspectos individuais e relacionais influenciam as denúncias de fraudes organizacionais.
- 3) Sousa *et al* (2013): Fraudes contábeis e *whistleblowing*: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante.

É importante destacar que foi identificado que esses três trabalhos não estão disponíveis no banco de dados do Portal Capes, explicando o porquê de estes não terem sido identificados na busca inicial.

A despeito do protocolo de pesquisa adotado no presente estudo, reconhece-se a existência de algumas limitações, sobretudo no tocante à diversidade de periódicos, principalmente os internacionais, compreendidos no estudo (tendo em vista que foram consultados apenas o Portal de Periódicos Capes e a base SPELL), bem como à possibilidade de algum *paper* relevante não ter sido contemplado no levantamento da literatura em razão dos termos e critérios de seleção utilizados nas buscas.

4 RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DE ESTUDOS INTERNACIONAIS

A pesquisa avançada no Portal Capes por assunto, tendo como referência os termos *whistleblow* e *accountant* com o refinamento para periódicos na área de contabilidade ou *business* resultou em oito (8) trabalhos (ver Quadro 1).

Quadro 1: Seleção de Artigos para Análise

ANO	TÍTULO	AUTORES	PERÍODICO
1989	<i>Whistleblowing and management accounting: An approach</i>	Loeb, S.; Cory, S.	<i>Journal of Business Ethics</i>
1989	<i>Ethical codes of conduct: Deficient in guidance for the Canadian accounting profession</i>	Brooks, L.	<i>Journal of Business Ethics</i>
2000	<i>The ethics of final year accountancy students: an international comparison</i>	O’Leary, C.; Cotter, D.	<i>Managerial Auditing Journal</i>
2007	<i>A study of whistleblowing among trainee auditors</i>	Brennan, N.; Kelly, J.	<i>The British Accounting Review</i>
2008	<i>Whistleblowing: factors that contribute to management accountants reporting questionable dilemmas</i>	Shawver, T.; Clements, A.H.	<i>Management Accounting</i>
2012	<i>Blowing the whistle without fear.</i>	Taylor, E.Z.; Thomas, J. A.	<i>Accounting Today</i>
2013	<i>The latest from the SEC corporation finance and enforcement divisions: reporting issues and enforcement actions.</i>	NYSSCPA - New York State Society of Certified Public Accountants	<i>The CPA Journal</i>
2015	<i>Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral Intensity for Earnings Management?</i>	Shawver, T.; Clements, L.	<i>Journal of Business Ethics</i>

Fonte: elaborado pelos autores

A análise dos trabalhos, de forma cronológica, indica os focos de interesse dos estudos internacionais, sendo possível identificar o amadurecimento ao longo do tempo:

Os dois trabalhos iniciais são de 1989, de Loeb e Cory e de Brooks que contribuíram, respectivamente, apresentando a possibilidade de denúncia interna e externa como alternativas possíveis para o profissional de contabilidade e a necessidade de flexibilização do conceito de confidencialidade para a promoção do *whistleblowing* e para a redução do dilema ético do profissional. Nos Estados Unidos, as leis Sarbanes-Oxley de 2002 e a Dodd-Frank de 2010 contribuíram na promoção de discussões sobre as questões referentes à realização de denúncia por profissional de contabilidade.

Loeb e Cory (1989), com base no trabalho de George (1981) estudaram a responsabilidade de denúncia de irregularidades por contadores atuantes em entidades não contábeis, ou seja, os profissionais de contabilidade que atuam em empresas de forma geral, e que nos Estados Unidos são chamados de "*Management Accountants*", os quais devem lealdade às diretrizes éticas das empresas em que atuam, em contrapartida, aos profissionais de contabilidade chamados de "*Public Accountants*" que atuam em empresas de contabilidade e precisam ser membros de entidades de classe, como o *The American Institute of CPAs (AICPA)*, tendo que atender às diretrizes éticas dessas entidades de classe que, dentre seus objetivos, têm a proteção ao mercado financeiro e a seus investidores. Loeb e Cory (1989) apresentaram a possibilidade de denúncia interna e externa como alternativas possíveis para os "*Management*

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

Accountants" que vivenciam situações de dilemas éticos. Brooks (1989) estudou a questão da confidencialidade como limitador da denúncia do profissional de contabilidade, concluindo que a flexibilização do conceito de confidencialidade precisaria da ação de liderança das classes representantes da profissão.

Em 2000 e 2007, são observadas as investigações de O'Leary e Cotter (2000) e de Brennan e Kelly (2007) que indicaram, respectivamente, que há necessidade de fortalecimento ético na formação do estudante de contabilidade e que auditores *trainees* com mais de 25 anos são menos propensos ao relato de irregularidades, sendo a existência de canal de denúncia formal um facilitador.

O'Leary e Cotter (2000) examinaram atitudes éticas de alunos de contabilidade na Irlanda e na Austrália quanto à aceitação de suborno/trapaça nas provas e, quanto à intenção de denúncia. Os resultados indicaram que 58% dos irlandeses e 23% dos australianos estavam dispostos a participar de fraudes (homens apresentam probabilidade duas a quatro vezes maior que mulheres). Quanto a trapacear em provas, 56% dos irlandeses e 28% dos australianos apresentaram disposição (não houve diferença homem/mulher). Os resultados foram drasticamente reduzidos quando o risco de ser pego foi introduzido. Quanto à disposição para denúncia, apenas cerca de 50% pareceram dispostos. Os autores concluem que há um longo caminho a percorrer em relação à educação ética eficaz na formação de novos profissionais.

Brennan e Kelly (2007) investigaram fatores que influenciam a propensão à denúncia de auditores *trainees*, identificando que, quando as empresas têm estruturas formais adequadas para denúncias, os auditores *trainees* têm maior probabilidade de relato e maior confiança de que suas carreiras não serão afetadas, contudo, a disposição de relato externo é reduzida nos *trainees* com mais de 25 anos.

Em 2008 e 2012, os trabalhos de Shawver e Clements e de Taylor e Thomas estudaram o impacto do desenvolvimento legal, respectivamente, com a Sarbanes-Oxley e a Dodd-Frank. O primeiro, no contexto da SOX, concluindo que a materialidade, a garantia de emprego e o anonimato são fatores importantes para a denúncia e, no segundo, concluindo que a Lei Dodd-Frank promoveu a denúncia de irregularidades por profissionais de contabilidade pela promoção de proteção e de incentivos.

Shawver e Clements (2008) buscam examinar as avaliações dos profissionais de contabilidade quanto a situações antiéticas dentro das crenças filosóficas da justiça, da deontologia, do utilitarismo, do relativismo, do egoísmo e da compaixão em relação à intenção de denunciar algum delito e avaliaram os efeitos do anonimato, da satisfação com o trabalho, da percepção de aplicação efetiva do código ético e do compromisso organizacional com relação à denúncia, concluindo que os profissionais de contabilidade são mais propensos à denúncia em situações que envolvem: nível de materialidade elevado; garantia de emprego e anonimato.

Taylor e Thomas (2012) tiveram como foco a edição da Lei Dodd-Frank, que levou a bolsa de valores norte-americana (SEC) a estabelecer um programa de denúncia, oferecendo proteção ao emprego e prêmios monetários significativos para indivíduos, incluindo a possibilidade de denúncia para profissionais de contabilidade. Os autores discorreram sobre os direitos, responsabilidades e procedimentos necessários para a realização de denúncia (*whistleblowing*), concluindo que a lei Dodd-Frank dá poder ao profissional de contabilidade (empoderamento - *empowerment*) quando lhes permite fazer escolhas éticas quanto ao relato de possíveis violações porque promove proteção e incentivos para que os profissionais de contabilidade cumpram o papel de guardião do interesse público. Em 2013, observa-se a publicação da matéria do NYCSSCPA que destaca o acirramento das autoridades na supervisão da conduta do profissional de contabilidade em relação a identificação de irregularidades (NYCSCPA, 2013).

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Figueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

Shawver e Clements (2015) examinam, por meio de um experimento, as diferenças de gênero em avaliações éticas, julgamento moral, intenções morais e avaliações de intensidade moral em um grupo de contadores, concluindo que não há diferenças significativas entre os gêneros e que o julgamento moral é semelhante quanto à não realização da ação irregular e quanto à intenção de denúncia.

Assim, ao se finalizar a análise quanto aos trabalhos internacionais, se segue para a análise dos estudos nacionais.

4.2 ANÁLISE DE ESTUDOS NACIONAIS

Como no protocolo inicial adotado na busca no Portal Capes não foi identificado nenhum trabalho, conforme apresentado anteriormente, foi realizado um protocolo complementar na base SPELL (*Scientific Periodicals Electronic Library*), sendo identificados, como objeto para análise, três trabalhos:

Sousa *et al* (2013) examinaram a interferência da percepção contábil do empregado, em relação à denúncia interna, concluindo que a propensão a delatar é maior nos respondentes que concordam com uma divulgação ampla e responsável das informações e que os respondentes com média de idade mais alta e maior tempo de atuação profissional apontam maior propensão a delatar que os mais jovens e em início de carreira.

Fajardo e Cardoso (2014b) analisaram o processo de *whistleblowing* no contexto brasileiro, considerando a influência de custos e de benefícios intrínsecos, e aspectos relativos à interação do indivíduo com sua organização, com sua profissão e com toda a sociedade. Os resultados indicaram a importância dos aspectos individuais e também situacionais em relação à denúncia. Os autores destacaram como contribuições importantes do estudo a indicação dos possíveis benefícios que poderiam advir da exposição de estudantes de contabilidade a casos de ensino envolvendo situações de fraudes; a consideração, pelo CFC, quanto a empreender esforços para fortalecer a relevância do trabalho do contabilista na prevenção de fraude, adotando, por exemplo, o código de ética da *International Federation of Accountants (IFAC)*.

Fajardo e Cardoso (2014a) estudaram o processo de *whistleblowing* no contexto brasileiro considerando as peculiaridades da cultura nacional (como o “jeitinho brasileiro”, a cordialidade, a aversão a riscos e uma sociedade altamente hierarquizada), partindo do pressuposto que denúncia pode não ser um curso de ação natural. Os autores buscaram identificar influências de aspectos individuais e relacionais na intenção de denunciar atividades fraudulentas, concluindo pela existência de caráter *dual* da influência social tanto na intensidade moral como no comportamento ético do indivíduo, evidenciado pela intenção de denunciar fraudes organizacionais. Por fim, Fajardo e Cardoso (2014a) destacam que os resultados corroboram o adágio popular: “Faça o que digo, não faça o que faço”.

Assim, é possível inferir que, dado o escopo e a amostra utilizada, os profissionais de contabilidade brasileiros sofrem influência dos aspectos individuais e situacionais para a realização de denúncia, sendo estes mais propensos à denúncia quando: apresentam idade mais elevada; têm maior tempo de atuação profissional; e consideram que a divulgação das informações deve ocorrer de forma ampla.

Realizada a análise dos estudos nacionais identificados, parte-se para a realização da análise comparativa dos estudos internacionais e nacionais.

4.3 ANÁLISE COMPARATIVA DE ESTUDOS INTERNACIONAIS E NACIONAIS

A pesquisa é um procedimento, segundo Ander-Egg (1978, p.28 *apud* MARCONI, LAKATOS, 2009) "reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento". Ao se ter como questão de pesquisa "Qual é o estágio de desenvolvimento de estudos acadêmicos (estado da arte) em âmbito internacional e nacional sobre a possibilidade de denúncia, como mecanismo de combate à fraude e à corrupção, por profissional de contabilidade?", e como protocolo de busca no Portal Capes e na base SPELL por estudos com os termos em português e inglês específicos, denunciante (*whistleblow*) e contador (*accountant*), percebe-se que este protocolo pode ser considerado como uma restrição significativa à pesquisa, mas, por outro lado, pode ser ponderado que ao se escolher um recorte com parâmetros similares para a coleta dos dados, no caso de uma análise comparativa, ainda que alguns trabalhos importantes eventualmente não sejam captados, permanece perene a possibilidade de contribuição dos resultados da análise comparativa, considerando-os como exemplares, os quais podem permitir conclusões que levem a dimensões inovadoras.

O primeiro grande destaque na análise comparativa de estudos internacionais e nacionais relacionados ao contador e à denúncia refere-se à dimensão da produção profícua, sendo identificados 8 artigos internacionais enquanto no Brasil, como protocolo similar, só foram identificados 3 artigos na segunda tentativa, depois da flexibilização do protocolo inicial, já que a primeira tentativa resultou na identificação de nenhum trabalho. Este reduzido número de trabalhos pode ser motivado pelo atraso de quase 30 anos na edição de legislação anticorrupção incluindo a denúncia como um mecanismo importante para que um programa de combate à corrupção tenha êxito.

Este período de quase 30 anos pode ter relação também com a cadência evolutiva dos temas de pesquisas identificados na academia internacional em comparação com os temas nacionais. Na literatura internacional, já em 1989, com Loeb e Cory e de Brooks, estudos tiveram como tema o contador em uma organização em contraposição aos outros contadores, seus dilemas éticos em relação à lealdade, se à organização ou à entidade de classe da profissão, discutindo a flexibilização do conceito de confidencialidade em função da possibilidade denúncia. Nos exemplares de 2000 e 2007, há indicação da necessidade de se focar no fortalecimento ético do profissional de contabilidade, ponderando quanto à relação entre ética e propensão à denúncia. O foco se volta para a importância do desenvolvimento legal nos artigos de 2008 e 2012, envolvendo questões relevantes, tais como o anonimato, a garantia de emprego, a promoção dos denunciadores e a possibilidade de recompensa financeira, assim como, sobre as inovações trazidas pela edição das leis SOX e Dodd-Frank. Mais recentemente, no trabalho de 2015, a questão se aprofunda, buscando refinamento na análise, conforme a lente da diferenciação entre gêneros.

No Brasil, somente com a edição da legislação anticorrupção que registrava a possibilidade de denúncia como um mecanismo relevante é que houve fomento às discussões sobre o assunto, mas, de forma mais específica, na área jurídica. Na área contábil e administrativa, a produtividade extremamente reduzida, demonstra que o interesse pelo tema é ínfimo. Adicionalmente, pelo recorte feito, os trabalhos brasileiros identificados são de 2013 e 2014, quando o mecanismo anticorrupção estava em voga em função da edição da LAC. No primeiro trabalho, de Sousa *et al* (2013), é examinada a interferência da percepção contábil do empregado em relação à denúncia e os dois outros artigos de Fajardo e Cardoso em 2014, consideram, no primeiro trabalho, a influência de custos e de benefícios intrínsecos e aspectos relativos à interação do indivíduo com sua organização, com sua profissão e com toda a

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

sociedade, e no segundo trabalho, estudaram o processo de *whistleblowing* no contexto brasileiro, considerando as peculiaridades da cultura nacional.

Apesar da qualidade dos três estudos brasileiros, identifica-se a necessidade de uma agenda de pesquisa em contabilidade que promova maior reflexão e discussão sobre a relação entre o mecanismo de denúncia e o profissional de contabilidade, principalmente, por ocasião da emissão da NoClar, e pela tendência internacional e nacional de combate contínuo à corrupção, fraudes e irregularidades, sendo o profissional de contabilidade considerado como um ator chave para a desestruturação de ilícitos e para o combate à fraude e à corrupção, conforme trabalho dos professores Taylor e Thomas (2012) e, sendo a própria denúncia considerada como um relevante mecanismo nesse contexto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que este trabalho teve como objetivo avaliar os estágios de desenvolvimento de estudos acadêmicos internacionais e nacionais (estado da arte) sobre a possibilidade de denúncia, como mecanismo de combate à fraude e à corrupção, por profissional de contabilidade, com base no escopo e na amostra utilizada para a análise dos trabalhos, pode-se inferir que alguns aspectos foram importantes no desenvolvimento do programa de denúncia no âmbito internacional, tais como: o interesse acadêmico e das representações de classe; o desenvolvimento de mecanismos de proteção ao denunciante; o desenvolvimento legal e normativo; o fortalecimento de conceitos éticos na formação profissional e a reflexão sobre o conceito de confidencialidade e de sigilo.

Observa-se que os dois primeiros trabalhos internacionais analisados, que tratam sobre a possibilidade de denúncia para o profissional de contabilidade e sobre a flexibilização do conceito de confidencialidade e de sigilo para a redução do dilema ético, são de 1989, ou seja, quase 30 anos atrás, indicando algum atraso na discussão sobre o assunto no Brasil, já que somente em 2017, com o surgimento da NoClar, o tema foi incluído na agenda profissional para discussão.

Nos trabalhos internacionais é possível identificar consonância na evolução das discussões dos profissionais acadêmicos e práticos enquanto no Brasil ainda há distanciamento do tratamento dado pelos dois grupos.

Quanto à análise dos trabalhos nacionais, considerando o escopo e a amostra utilizada, pode-se concluir que os profissionais mais propensos à denúncia são os mais velhos, com mais tempo de atuação e que consideram que a divulgação das informações tem que ser ampla, assim como, é possível inferir que os profissionais de contabilidade brasileiros sofrem influência de aspectos individuais e situacionais para a realização de denúncia. Portanto, os benefícios e malefícios (intrínsecos e extrínsecos) são importantes na interação do indivíduo com sua profissão e com toda a sociedade, e que há indícios da existência de caráter dual tanto na intensidade moral como no comportamento ético, levando a um distanciamento entre o que é discursado e o que é efetivamente feito.

Os resultados nacionais vis-à-vis os internacionais levam a inferência de que no Brasil, o desenvolvimento de trabalhos sobre denúncia na área contábil ainda é incipiente, indicando que há oportunidade para desenvolvimento, focando na evolução do processo de denúncia, considerando, por exemplo, a atuação das representações de classe; o desenvolvimento legal e do mecanismos de proteção ao denunciante; fortalecimento de conceitos éticos na formação profissional; ou o desenvolvimento de conceitos como o de confidencialidade em sua abrangência. Considerando o contexto brasileiro atual, percebe-se que várias ações têm sido voltadas ao combate de fraude, corrupção e outros ilícitos (LAI, LAC, COAF, NoClar, PL1701/11), incluindo a possibilidade de realização de denúncia (interno/externo).

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

Este trabalho analisou a literatura internacional e nacional relacionando *whistleblowing* e o profissional de contabilidade, indicando que a possibilidade de denúncia é um mecanismo que precisa de discussão e reflexão aprofundada, considerando benefícios e malefícios (intrínsecos/extrínsecos) e, principalmente, contrapondo os conceitos de permissão para denúncia e de obrigação de sigilo e confidencialidade.

A título de limitações, cita-se, inicialmente, o fato de terem sido considerados apenas dois repositórios (Portal de Periódicos Capes e base SPELL). Mesmo estas sendo importantes fontes de consulta por parte dos pesquisadores nacionais, reconhece-se que, eventualmente, periódicos relevantes, sobretudo internacionais, não tenham sido analisados por não comporem o acervo dos respectivos repositórios. Outra limitação surge em decorrência do critério de busca utilizado, uma vez que, eventualmente, estudos importantes podem não ter sido capturados pelos buscadores em virtude dos termos utilizados (“denunciante” e “contador” e suas respectivas traduções).

Este trabalho pode representar uma contribuição para a área, porque esta análise comparativa sugere que a discussão iniciada há quase 30 anos atrás no âmbito internacional se desenvolveu em um processo evolutivo, transpassando vários pontos, indicando que algumas questões devem ser incluídas na agenda de discussão no Brasil:

- Profissionais de contabilidade que atuam em organizações - lealdade às diretrizes éticas da profissão ou da organização? Quais diretrizes prevalecem em caso de denúncia?
- Profissionais afiliados às entidades de classe - Quais diretrizes prevalecem em caso de denúncia?
- A possibilidade de denúncia e o conceito de confidencialidade e/ou sigilo resultam em dilema para o profissional de contabilidade no Brasil?
- Como o profissional percebe a NoClar? Qual é a predisposição do profissional de contabilidade em denunciar irregularidades?
- Como os estudantes de contabilidade percebem a NoClar e o conceito de sigilo profissional? Eles são propensos à denúncia? E ao sigilo? Qual é o entendimento para aplicação de um ou de outro?
- Quais fatores podem influenciar na decisão de denúncia de um profissional de contabilidade no Brasil? Recompensa financeira? Reconhecimento? Proteção por meio de leis e normas?
- Como os profissionais de contabilidade esperam que os Conselhos de Classe atuem quanto a essa questão de denúncia?

Assim, diante do exposto, dado os critérios de busca e fontes de pesquisa utilizados, reconhece-se a existência de limitações no processo de revisão da literatura. No entanto, considerando os resultados alcançados, entende-se que essas limitações não impactaram significativamente a relevância da pesquisa e as contribuições para a área.

REFERÊNCIAS

- ACFE. Association of Certified Fraud Examiner. **Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse**, 1996.
- ALVES, Eder Junior; GONÇALVES, Carlos Alberto. Análise Comparativa Qualitativa como Método de Pesquisa em Administração: uma Revisão Sistemática de Literatura. **Métodos e Pesquisa em Administração**, v. 2, n. 2, 2017.

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

ALVES, F. J. D. S. et al. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista de Contabilidade e Finanças**, n. Esp., 2007. 58-68.

AYRES, R. M. et al. XBRL: Um passo para a democratização da informação contábil? **8º CONTECSI - International Conference on Information Systems and Technology Management**, São Paulo, 1-3 jun 2011. 3731-3758.

BENTO, L. V. O princípio da proteção ao denunciante: parâmetros internacionais e o direito brasileiro. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí, v.20, n. 2, jul. 2015. p.785-809.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006. Promulga a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 01 de Fevereiro de 2006. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 18 de Novembro de 2011, Edição extra, 2011a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. Projeto de lei no 1.701, de 2011. **Institui o Programa Federal de Recompensa e Combate à Corrupção**, 2011b. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/993398.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 02 de Agosto de 2013. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. Decreto nº 8.420, de 18 de março de 2015. Regulamenta a Lei no 12.846, de 1º de agosto de 2013, **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 19 de Março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8420.htm>. Acesso em: 20 fev. 2017.

BRENNAN, N.; KELLY, J. A study of whistleblowing among trainee auditors. **The British Accounting Review**, 1, 2007. 61-87. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2006.12.002>.

BROOKS, L. Ethical codes of conduct: Deficient in guidance for the Canadian accounting profession. **Journal of Business Ethics**, v.8, n. 5, 1989. 325-335.

BROWN, J. O.; HAYS, J.; STUEBS, M. **Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle**, p. In-Press, 2017. Disponível em: <<http://www.aaajournals.org>>. Acesso em: 2017 fev. 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n. 803, de 20 de novembro de 1996. **Aprova o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC**, 1996. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_803.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

CLIKEMAN, P. M.; HENNING, S. L. The Socialization of Undergraduate Accounting Students. **Accounting Education**, v.15, n. 1, Fev. 2000. 1-17.

ELLISTON, F. A. Anonymity and whistleblowing. **Journal of Business Ethics**, v.1, n. 3, aug. 1982. 167–177. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/BF00382768>.

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Figueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

FAJARDO, B. D. A. G.; CARDOSO, L. R. Faça o que digo, não faça o que eu faço: Como Aspectos individuais e relacionais influenciam as Denúncias de Fraudes Organizacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v.17, n. 1, 2014a. 115-133.

FAJARDO, B. D. A. G.; CARDOSO, R. L. A Ocasião Faz A Denúncia?: uma Abordagem Multinível para os Contabilistas Brasileiros. **Brazilian Business Review - BBR**, Vitória-ES, v. 11, n. 5, p. 25-50, Set.- Out. 2014b. DOI: <http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2014.11.5.2>.

GEORGE, R. T. D. Ethical Responsibilities of Engineers in Large Organizations: The Pinto Case. **Business & Professional Ethics Journal**, 1, n. 1, 1981. 1-14.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª Ed. Atlas: São Paulo, 2002.

GRAY, S. J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. **Abacus**, v.24, n. 1, 1988. 1-15.

IFAC. International Federation of Accountants. **Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations**, 20 fev. 2017a. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/responding-non-compliance-laws-and-regulations>>.

IFAC. International Federation of Accountants. **The accountancy profession—playing a positive role in tackling corruption**, fev 2017b. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-The-Accountancy-Profession-Playing-a-Positive-Role-in-Tackling-Corruption.pdf>>. Acesso em: 11 mar 2017.

JUBB, P. B. Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation. **Journal of Business Ethics**, n. 21, 1999. 77-94.

LOEB, S. E.; CORY, N. S. Whistleblowing and Management Accounting: An Approach. **Journal of Business Ethics**, 1989. 903-916.

LOWE, D. J.; POPE, K. R.; SAMUELS, J. A. An Examination of Financial Sub-certification and Timing of Fraud Discovery on Employee Whistleblowing Reporting Intentions. **J Bus Ethics**, n. 131, 2015. 757–772. DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-013-2020-8>.

MANSBACH, A.; BACHNER, Y. G. Internal or external whistleblowing: Nurses' willingness to report wrongdoing. **Nursing Ethics**, v. 14, n. 4, p. 483-490, 2010. DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0969733010364898>.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7ª Edição. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MPF. Ministério Público Federal. **Tipos de Corrupção**, 2017. Disponível em: <<http://combateacorrupcao.mpf.mp.br/tipos-de-corrupcao>>. Acesso em: 20 fev. 2017.

NAKAGAWA, M. Accountability: a razão de ser da contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.18, n. 44, ago. 2007. 7.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing. **Journal of Business Ethics**, v.4, n. 1, Feb. 1985. 1-16. <http://www.jstor.org/stable/25071466>.

NEU, D.; EVERETT, J.; RAHAMAN, A. S. Preventing corruption within government procurement: Constructing the disciplined and ethical subject. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 28, p. 49-61, 2015.

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Figueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

NORTH, D. C. **Institutions, Institutional Change, and Economic Performance**. New York: Cambridge University Press, 1990.

NYSSCPA. The latest from the SEC corporation finance and enforcement divisions: reporting issues and enforcement actions. **The CPA Journal**, v.83, n. 7, jul. 2013. 26.

O'LEARY, C.; COTTER, D. The ethics of final year accountancy students: an international comparison. **Managerial Auditing Journal**, v.15, n. 3, 2000. 108-115.

OLIVEIRA, J. Órgão internacional emissor de normas éticas (Iesba) divulga nova regra no Brasil. **Conselho Federal de Contabilidade. Notícias.**, 22 nov. 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/noticias/orgao-internacional-emissor-de-normas-eticas-iesba-divulga-nova-regra-no-brasil/>>. Acesso em: 31 jan. 2017.

ROBINSON, S. N.; ROBERTSON, J. C.; CURTIS, M. B. The Effects of Contextual and Wrongdoing Attributes on Organizational Employees' Whistleblowing Intentions Following Fraud. **Journal of Business Ethics**, 106, n. 2, mar 2012. 213–227.

ROCHA, M. A. Subsídios ao debate para a implantação dos programas e whistleblower no Brasil. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, 75, dez. 2016.

SHAWVER, T. J.; CLEMENTS, L. H. Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral Intensity for Earnings Management? **Journal of Business Ethics**, v.131, n. 3, 2015. 557-566.

SHAWVER, T.; CLEMENTS, H. A. Whistleblowing: factors that contribute to management accountants reporting questionable dilemmas. **Management Accounting Quarterly**, v.9, n. 2, Winter 2008. 26.

SOUSA, R. G. D. et al. Fraudes contábeis e whistleblowing: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, Jul-Set 2013. 128-142.

TAYLOR, E. Z.; THOMAS, J. A. Blowing the whistle without fear. **Accounting Today**, v.26, n. 5, may 2012. 8.

TI. International Principles for Whistleblower Legislation. **Transparency International**, 5 nov. 2013. Disponível em: . Acesso em: 29 jan. 2017.

UK. United Kingdom. **Bribery Act 2010**, 2010. Disponível em: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/pdfs/ukpga_20100023_en.pdf>. Acesso em: 27 fev 2017.

UN. United Nations. **UN Guide for anti-corruption policies (Global Programme Against Corruption)**, 2003. Disponível em: <https://www.unodc.org/pdf/crime/corruption/UN_Guide.pdf>. Acesso em: 04 set. 2016.

UN. United Nation. **Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção**, 2007. Disponível em. Acesso em: 22 fev. 2017.

US. United States of America. **The Foreign Corrupt Practices Act**, 1977. Disponível em: <<https://www.justice.gov/sites/default/files/criminal-fraud/legacy/2012/11/14/fcpa-portuguese.pdf>>. Acesso em: 27 fev 2017.

Rosângela Mesquita Ayres, Fernanda Filgueiras Sauerbronn, Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca e João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento

VASCONCELOS, A. F. Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de Whistleblowing dos auditores internos no Brasil. João Pessoa: [s.n.], 2015. 153f p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte.