

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CAMILA HELFENSTEIN

DETERMINANTES DA INTENÇÃO DO COMPORTAMENTO *WHISTLEBLOWING* À
LUZ DA TEORIA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS

CURITIBA

2024

CAMILA HELFENSTEIN

DETERMINANTES DA INTENÇÃO DO COMPORTAMENTO *WHISTLEBLOWING* À
LUZ DA TEORIA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Contabilidade. Área de Concentração: Contabilidade e Controle Gerencial.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Sayuri Unoki de Azevedo

CURITIBA

2024

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

Helfenstein, Camila

Determinantes da intenção do comportamento *whistleblowing*
à luz da teoria da busca racional de objetivos / Camila Helfenstein.
– Curitiba, 2024.

1 recurso on-line : PDF.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná,
Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-
Graduação em Contabilidade.

Orientadora: Profa. Dra. Sayuri Unoki de Azevedo.

1. Fraude contábil. 2. Determinantes. 3. Delação – Intenção
do comportamento. 4. Racionalismo. I. Azevedo, Sayuri Unoki de.
II. Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação
em Contabilidade. III. Título.

Bibliotecária: Maria Lidiane Herculano Graciosa CRB-9/2008

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da dissertação de Mestrado de **CAMILA HELFENSTEIN** intitulada: **DETERMINANTES DA INTENÇÃO DO COMPORTAMENTO WHISTLEBLOWING À LUZ DA TEORIA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS**, sob orientação da Profa. Dra. SAYURI UNOKI DE AZEVEDO, que após terem inquirido a aluna e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de mestra está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 22 de Fevereiro de 2024.

Assinatura Eletrônica

23/02/2024 16:37:26.0

SAYURI UNOKI DE AZEVEDO

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

26/02/2024 17:43:27.0

LUCAS MARTINS DIAS MARAGNO

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO)

Assinatura Eletrônica

23/02/2024 16:01:07.0

NAYANE THAIS KRESPI MUSIAL

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

AGRADECIMENTOS

Este momento destinado a escrever os agradecimentos faz-me refletir e perceber que não cheguei até aqui sozinha. Muitas pessoas me ajudaram e se fizeram presentes durante essa jornada em busca dos meus sonhos e realizações. Dessa forma, quero deixar meu agradecimento a todos que foram importantes para essa conquista, pois se não fossem vocês, não estaria aqui escrevendo essas palavras.

Deus, mais uma etapa conquistada! Etapa esta, graças ao Senhor por ter me concedido saúde, força, determinação, coragem e resiliência em momentos difíceis que enfrentei nesses dois anos de mestrado e que por muitas vezes pensei em desistir. Obrigada também por todas as conquistas, bençãos e realizações que conquistei, bem como, por ter me permitido prosseguir nesse caminho em busca de meus objetivos e por permitir me tornar uma pessoa melhor a cada dia. Obrigada!

Quero agradecer imensamente à minha família, meu pai Nelson Helfenstein e minha mãe Noeci Jahn Helfenstein, que no começo foram resistentes à minha escolha e mudança, mas depois me apoiaram e hoje estão ao meu lado comemorando cada vitória e conquista. Agricultores e batalhadores desde muito jovens, tenho muita admiração e orgulho do que puderam fazer e proporcionar à mim e à minha irmã. Obrigada! Quero destacar meu sincero agradecimento à minha amiga, parceira e irmã Caroline Helfenstein, na qual considero meu porto seguro e que posso contar para o que precisar. Pessoa que desde o início esteve ao meu lado, apoiando nas minhas escolhas e me incentivando em cada momento. Hoje estou aqui graças à essa irmã maravilhosa que Deus me proporcionou. Essa conquista é nossa e representa muito para nossa família. Obrigada por tudo!

A professora Sayuri Unoki de Azevedo, quero agradecer por ter abraçado a ideia desde o início, por ter me guiado e orientado durante todo esse processo. Agradecer por todas as conversas, risadas, parcerias e direcionamentos, bem como, pela disponibilidade em vários momentos para me atender e discutirmos elementos referentes à essa dissertação. Foi um período de muito aprendizado e conhecimento adquirido, que me proporcionaram crescer como pessoa e como profissional. Obrigada!

A todos os professores membros das bancas em que a presente dissertação foi submetida, deixo meu sincero agradecimento, pois foi um processo de muito aprendizado e crescimento do trabalho. Agradeço inicialmente à professora Nayane Thaís Krespi Musial e ao professor Flaviano Costa pelas contribuições na banca de pré-qualificação. À professora Luciana Klein e ao professor Lucas Dias Maragno, por fazerem parte da banca de

qualificação, contribuindo e direcionando as melhorias do trabalho. Quero ressaltar um sincero agradecimento a professora Luciana Klein por ter me atendido em momentos de construção dessa dissertação, onde várias dúvidas foram surgindo, mas gentilmente foi atenciosa em me ajudar. Por fim, quero agradecer novamente aos professores Lucas Martins Dias Maragno e Nayane Thaís Krespi Musial, membros da banca de defesa. Obrigada pelas contribuições para o desenvolvimento dessa pesquisa e por fazerem parte desse momento muito importante na minha vida. E claro, quero deixar meu agradecimento especial aos professores a qual tive contato durante as disciplinas em que realizei no mestrado, bem como aos que prontamente me atenderam em momentos que precisava de ajuda ou de algum auxílio no desenvolvimento dessa dissertação.

Deixo o meu muito obrigada a professora Luciane Dagostini, pois se não fosse todo o auxílio e apoio dessa pessoa e professora maravilhosa também não estaria aqui hoje. Pessoa que me incentivou desde o início e me ajudou em momentos que mais precisei durante essa jornada. Junto a ela, quero deixar meu obrigada a todos os docentes na Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), campus de Pato Branco. Profissionais e Instituição de Ensino a qual tenho um enorme carinho e admiração. Outrossim, quero deixar meus agradecimentos ao professor Jonatas Dutra Sallaberry, o qual sempre estava disposto a conversar, ajudar e me atender quando precisava tirar dúvidas a respeito da temática investigada. Obrigada pelo apoio, auxílio e parceria!

Agradeço aos membros dos laboratórios de pesquisa LAPEG e LEPEC a qual faço parte, por todas as contribuições e ajuda no processo de construção da pesquisa. Agradecer aos meus colegas de turma de mestrado de 2022, pelos momentos de alegrias e desespero que enfrentamos juntos. Em especial ao meu amigo Francisco Gleisson Paiva Azevedo, irei levar sua amizade com muito carinho. Obrigada pelas conversas, incentivos, parcerias, ombro amigo e conselhos. Agradeço também, aos demais amigos que o mestrado me proporcionou, Andre, Amanda, Alexandre, Crislaine, Débora, Elcídio, Pavel, Rayane e Thaís. Obrigada pelo apoio, auxílio e pela força de cada um de vocês. Deixo um agradecimento especial às minhas amigas de graduação, Carla, Danieli e Rafaela, pelas palavras de incentivo e pela torcida de sempre. Aos demais amigos e familiares que se fazem presente em minha vida. Além de agradecer ao professor e conselheiro Cesar Alberto Ponte Dura, do Conselho Regional de Contabilidade do estado do Paraná que nos auxiliou nesse trabalho.

Por fim, deixo meus agradecimentos a todos os funcionários da UFPR, em especial a Camila e o Márcio, bem como a CAPES pelo incentivo financeiro concedido nesses dois anos de mestrado e que foram fundamentais durante essa jornada.

*Cada dia que amanhece assemelha-se a uma página em branco,
na qual gravamos os nossos pensamentos, ações e atitudes. Na
essência, cada dia é a preparação de nosso próprio amanhã.*

(Chico Xavier)

RESUMO

As fraudes contábeis são um fenômeno global que gera problemas econômicos às organizações e a todos os envolvidos e interessados. Nesse contexto, o comportamento *whistleblowing* tem se apresentado como um dos principais mecanismos para a detecção de fraudes, entretanto é influenciado por diversos fatores e determinantes. Diante dessa perspectiva, o presente estudo teve como objetivo analisar o efeito dos determinantes na intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos (TBRO), considerando canais internos e externos de denúncia. A TBRO, recentemente desenvolvida em 2019 por Ajzen e Kruglanski, tem o intuito de promover uma maior explicação e predição da intenção e do comportamento investigado. Para a operacionalização, coletou-se dados por meio de um questionário *online* aplicado a profissionais que atuam na área da contabilidade no contexto brasileiro, formados ou cursando a Graduação em Ciências Contábeis, além dos técnicos em contabilidade. A amostra contou com 268 respostas válidas, as quais foram submetidas à análise de estatística descritiva e posteriormente à técnica de Modelagem de Equações Estruturais por Mínimos Quadrados Parciais. Por meio dos resultados, averiguou-se que a inserção ao modelo da aprovação da meta ativa e da motivação foram significativas para a explicação da intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos de denúncia. Enquanto a meta ativa, apesar do comportamento investigado atender a meta escolhida pelos profissionais, não apresentou relações positivas e significativas. Os determinantes da atitude e norma subjetiva descritiva predizem de forma significativa e positiva a motivação dos profissionais em desenvolverem a intenção comportamental, entretanto a norma subjetiva injuntiva não foi significativa na explicação motivacional. O papel moderador do controle comportamental percebido não demonstrou efeito significativo conforme previsão suportada pela TBRO. Esse efeito de moderação foi uma modificação apresentado pela teoria em relação as abordagens anteriores, no entanto não foram confirmados efeitos nessa pesquisa. Bem como, a meta ativa e a aprovação da meta ativa também não demonstraram relações de moderação. Os achados evidenciaram que os profissionais de contabilidade possuem uma motivação maior de intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos de denúncia, pois percebem que esse meio leva ao alcance de seus objetivos, conforme sustentação da TBRO. Por fim, ao investigar as variáveis de controle de gênero, idade, nível educacional, tempo de trabalho na organização e quantidade de treinamentos ou cursos que abrangem a temática de ética na profissão contábil, apenas a variável gênero foi significativa sobre as intenções de denúncia a canal externo. Dessa forma, presume-se que as mulheres apresentam uma propensão maior em denunciar externamente, quando comparadas aos homens. Como contribuições teóricas, o presente estudo apresenta evidências que contribuem para o entendimento sobre determinantes que afetam a intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade, baseado na perspectiva da TBRO. Bem como, resultados que colaboram para a discussão a respeito da aplicabilidade da teoria na explicação e predição da intenção do comportamento investigado. Em perspectivas práticas, o estudo auxilia para a formulação de mecanismos e medidas que incentivem a propensão da ação de denúncia dos profissionais de contabilidade, acarretando na detecção e prevenção das fraudes contábeis.

Palavras-chave: Fraude Contábil; Determinantes; Intenção do comportamento *whistleblowing*; Teoria da Busca Racional de Objetivos.

ABSTRACT

Accounting fraud is a global phenomenon that generates economic problems for organizations and all those involved and interested. In this context, whistleblowing behavior has emerged as one of the main mechanisms for detecting fraud, although it is influenced by various factors and determinants. From this perspective, this study aimed to analyze the effect of determinants on the intention of accounting professionals to engage in whistleblowing behavior in the face of fraudulent accounting activities, in light of the Theory of the Rational Pursuit of Objectives (TBRO), considering internal and external whistleblowing channels. TBRO, recently developed in 2019 by Ajzen and Kruglanski, aims to promote greater explanation and prediction of the intention and behavior investigated. For operationalization, data was collected through an online questionnaire applied to professionals working in the field of accounting in the Brazilian context, graduates or undergraduates in Accounting Sciences, in addition to accounting technicians. The sample consisted of 268 valid responses which were submitted to descriptive statistics analysis and then to the Structural Equation Modeling technique using Partial Least Squares. The results showed that the inclusion of active goal approval and motivation in the model was significant in explaining the intention of whistleblowing behavior towards internal whistleblowing channels. While the active goal, despite the fact that the behavior investigated met the goal chosen by the professionals, did not present significant relationships. The determinants of attitude and descriptive subjective norm significantly predict the motivation of professionals to develop behavioral intention, while the injunctive subjective norm was not significant in explaining motivation. The moderating role of perceived behavioral control did not show a significant effect as predicted by TBRO. This moderation effect was a modification presented by the theory in relation to previous approaches, however no effects were confirmed in this research. Active goal and active goal approval also failed to show moderating relationships. The findings showed that accounting professionals have a greater motivation to intend whistleblowing behavior towards internal whistleblowing channels, as they perceive that this means leads to the achievement of their objectives, as supported by TBRO. Finally, when investigating the control variables of gender, age, level of education, length of time working in the organization and amount of training or courses covering ethics in the accounting profession, only the gender variable was significant in terms of intentions to report to an external channel. It is therefore assumed that women are more likely to report externally than men. As theoretical contributions, this study presents evidence that contributes to an understanding of the determinants that affect the whistleblowing behavior of accounting professionals, based on the TBRO perspective. As well as results that contribute to the discussion about the applicability of the theory in explaining and predicting the intention of the behavior investigated. From a practical perspective, the study helps to formulate mechanisms and measures that encourage accounting professionals to take action to report fraud, such as the implementation of internal channels, resulting in the detection and prevention of accounting fraud.

Keywords: Accounting Fraud; Determinants; Intention of whistleblowing behavior; Theory of the Rational Pursuit of Objectives.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - <i>Fatores que podem afetar o processo de denúncia</i>	31
Figura 2 - <i>Processo construtivo da TBRO</i>	39
Figura 3 - <i>Modelo Teórico da TBRO</i>	41
Figura 4 - <i>Modelo Teórico da Pesquisa</i>	57
Figura 5 - <i>Definições Constitutivas e Operacionais dos constructos</i>	60
Figura 6 - <i>Instrumento de captação dos determinantes comportamentais da intenção do comportamento whistleblowing</i>	62
Figura 7 - <i>Cenário para captação da intenção do comportamento whistleblowing a canais internos e externos</i>	65
Figura 8 - <i>Fórmulas de captação dos determinantes comportamentais</i>	67
Figura 9 - <i>Variáveis da Pesquisa</i>	71
Figura 10 - <i>Critérios de avaliação do modelo de mensuração</i>	77
Figura 11 - <i>Critérios de avaliação do modelo estrutural</i>	77
Figura 12 - <i>Desenho de Pesquisa</i>	79
Figura 13 - <i>Modelo Estrutural Testado</i>	107
Figura 14 - <i>Dummy das Variáveis de Controle</i>	108
Figura 15 - <i>Modelo Estrutural Testado com as variáveis de controle</i>	110
Figura 16 - <i>Efeito de Moderação 1 – Motivação</i>	118
Figura 17 - <i>Efeito de Moderação 2 – Motivação</i>	119
Figura 18 - <i>Efeito de Moderação 3 – Motivação</i>	120
Figura 19 - <i>Efeito de Moderação 4 – Intenção do comportamento whistleblowing a canais internos</i>	121
Figura 20 - <i>Efeito de Moderação 5 – Intenção do comportamento whistleblowing a canais externos</i>	122
Figura 21 - <i>Hipóteses de Teste da Pesquisa</i>	123

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - <i>Gênero, Idade, Nível de Formação Concluído e Semestre do Curso</i>	80
Tabela 2 - <i>Cursos sobre Ética Contábil, Setor de Atuação, Tempo de Trabalho Atual e Nível Hierárquico</i>	81
Tabela 3 - <i>Área de Atuação, Vínculo Empregatício e Situação de Fraude Contábil Vivenciada</i>	83
Tabela 4 - <i>Estatística Descritiva de Meta Ativa e Aprovação da Meta Ativa</i>	84
Tabela 5 - <i>Estatística Descritiva da Motivação</i>	86
Tabela 6 - <i>Estatística Descritiva da Gravidade do Delito</i>	87
Tabela 7 - <i>Estatística Descritiva da Intenção de Denúncia a Canais Internos e Externos</i>	88
Tabela 8 - <i>Estatística Descritiva da Atitude</i>	89
Tabela 9 - <i>Estatística Descritiva da Norma Subjetiva</i>	91
Tabela 10 - <i>Estatística Descritiva do Controle Comportamental Percebido</i>	93
Tabela 11 - <i>Matriz de Cargas Cruzadas dos indicadores resultantes da multiplicação antes dos ajustes</i>	97
Tabela 12 - <i>Matriz de Cargas Cruzadas dos indicadores resultantes da multiplicação após os ajustes</i>	98
Tabela 13 - <i>Índices de validação do modelo de mensuração pelos produtos dos indicadores multiplicados</i>	99
Tabela 14 - <i>Validade Discriminante sobre os produtos dos determinantes comportamentais</i>	100
Tabela 15 - <i>Avaliação dos indicadores do modelo estrutural</i>	102
Tabela 16 - <i>Modelo Estrutural de Efeitos Diretos</i>	103
Tabela 17 - <i>Modelo Estrutural de Efeitos de Moderação</i>	105
Tabela 18 - <i>Modelo Estrutural de Efeitos Diretos Adicionais</i>	106
Tabela 19 - <i>Critérios referente ao modelo completo com as variáveis de controle</i>	108
Tabela 20 - <i>Comparativos dos coeficientes estruturais entre os modelos</i>	109

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACFE	- <i>Association of Certified Fraud Examiners</i>
AM	- Aprovação da Meta Ativa
ATT	- Atitude
AVE	- <i>Average Variance Extracted</i>
BACEN	- Banco Central do Brasil
CA	- Crenças de Atitude
CC	- Crença de Controle
CCP	- Controle Comportamental Percebido
CEP/CHS	- Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CLT	- Consolidação das Leis do Trabalho
COAF	- Conselho de Controle de Atividades Financeiras
CONPEJ	- Conselho Nacional dos Peritos Judiciais da República Federativa do Brasil
CRC	- Conselho Regional de Contabilidade
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
DFA	- <i>Dodd Frank Act</i>
EM	- Efeito de Moderação
FA	- Força das Crenças de Atitude
FC	- Força da Crença de Controle
GN	- Gênero
ID	- Idade
IDE	- Intenção do comportamento <i>Whistleblowing</i> a Canais Externos
IDI	- Intenção do comportamento <i>Whistleblowing</i> a Canais Internos
FNd	- Força da Norma Subjetiva Descritiva
FNi	- Força da Norma Subjetiva Injuntiva
HTMT	- <i>Heterotrait-Monotrait</i>
IESBA	- <i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>
LAPEG	- Laboratório de Pesquisas Gerenciais
MA	- Meta Ativa
MBA	- <i>Master of Business Administration</i>
MT	- Motivação
NF	- Nível de Formação Completo
NoClar	- <i>Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations</i>
NS	- Norma Subjetiva
NSi	- Norma Subjetiva Injuntiva
NSd	- Norma Subjetiva Descritiva
PLS-SEM	- <i>Partial Least Squares Structural Equation Modeling</i>
SOX	- <i>Sarbanes-Oxley Act</i>
TAF	- Teoria da Ação Fundamentada
TAR	- Teoria da Ação Racional
TCE	- Treinamentos/cursos em Ética na Profissão Contábil
TCP	- Teoria do Comportamento Planejado
TBRO	- Teoria da Busca Racional de Objetivos
TSO	- Teoria dos Sistemas de Objetivos
TTO	- Tempo de Trabalho na Organização Atual
UFPR	- Universidade Federal do Paraná
USD	- Dólar
VIF	- <i>Variance Inflation Factor</i>

LISTA DE SÍMBOLOS

Σ	- Soma
©	- Copyright
®	- Marca Registrada
α	- Alfa
β	- Beta

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.2 OBJETIVOS	21
1.2.1 Objetivo Geral	21
1.2.2 Objetivos Específicos	22
1.3 JUSTIFICATIVA	22
1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	25
2 REFERENCIAL TEÓRICO	27
2.1 FRAUDES CONTÁBEIS E O PAPEL DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE ..	27
2.2 CONCEITOS, PROCESSO E DETERMINANTES DO COMPORTAMENTO <i>WHISTLEBLOWING</i>	29
2.3 CANAIS DE DENÚNCIA	33
2.4 TEORIA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS (TBRO).....	35
2.5 HIPÓTESES E MODELO TEÓRICO DA PESQUISA	43
2.5.1 Metas Ativas e Atitude	44
2.5.2 Aprovação da Meta Ativa e Norma Subjetiva.....	46
2.5.3 Atitude e Motivação	47
2.5.4 Norma Subjetiva e Motivação	49
2.5.5 Motivação e Intenção do Comportamento <i>Whistleblowing</i>	51
2.5.6 Meta Ativa e Aprovação da Meta Ativa como moderadores da Atitude e da Norma Subjetiva.....	53
2.5.7 Controle Comportamental Percebido como moderador da Motivação	54
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	59
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	59
3.2 DEFINIÇÕES CONSTITUTIVAS E OPERACIONAIS	59
3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	61
3.3.1 Mensuração do instrumento de pesquisa.....	66
3.3.2 Validações do instrumento de pesquisa.....	67
3.3.3 Variáveis de Controle	69
3.4 POPULAÇÃO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS DA PESQUISA	72
3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS	75
3.6 QUESTÕES ÉTICAS.....	78

3.7 DESENHO DE PESQUISA	78
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	80
4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES	80
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA	84
4.3 MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS	95
4.3.1 Avaliação do Modelo de Mensuração	95
4.3.2 Avaliação do Modelo Estrutural.....	101
4.3.3 Variáveis de Controle	108
4.4 DISCUSSÕES DAS HIPÓTESES	111
4.4.1 Discussões das Variáveis de Controle.....	124
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	127
5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	132
5.2 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	133
REFERÊNCIAS	135
APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	146
ANEXO 1 – PARECER CONSUBSTANCIADO DO COMITÊ DE ÉTICA.....	151
ANEXO 2 – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	156

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

As fraudes contábeis provocam impactos monetários e efeitos negativos para o mercado de capitais (Sousa et al., 2013). A divulgação ao público desses acontecimentos reflete em danos sobre a reputação da empresa (Erkmen et al., 2014), a confiabilidade das informações públicas, na diminuição da capitalização e na queda de valor de mercado (Sousa et al., 2013). As implicações geradas enfatizam a necessidade de mecanismos e ferramentas capazes de detectar e prever esse fenômeno (Maragno & Cordeiro, 2022). Segundo o relatório da *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2022), os prejuízos provenientes de atos fraudulentos em âmbito global são estimados em torno de USD 3,6 bilhões/ano, alcançando 5% de perda das receitas anuais das organizações.

Dentre os escândalos decorrentes de fraudes contábeis, destacam-se internacionalmente os casos das empresas Enron, WorldCom, Quest, Lehman Brothers, Andersen, Tyco, Xerox, Adelphia, Parmalat e da Wells Fargo. Alguns desses, foram expostos por meio de denúncias de colaboradores ou ex-colaboradores, que reconheciam que as atividades fraudulentas deveriam ser interrompidas (Zhang et al., 2009). No contexto brasileiro, evidencia-se os casos de fraudes contábeis das empresas Petrobras e Via Varejo, dos bancos PanAmericano, Cruzeiro do Sul e Banco Nacional, e mais recentemente, as inconsistências contábeis cometidas pela empresa Americanas.

Nesse cenário, profissionais contábeis têm sua imagem envolvida como indivíduos que possuíam algum conhecimento da situação, como cúmplices do ato (Lucena et al., 2015) ou como sujeitos que assumiram a responsabilidade de denunciar (Silva Filho, 2019). Devido ao acesso às informações sigilosas e privilegiadas, o profissional de contabilidade torna-se um elemento chave para a descoberta e combate de atos contábeis fraudulentos (Fajardo, 2012; Silva Filho, 2019). Em contraposição, deve manter em sigilo as informações decorrentes do exercício lícito de sua profissão, se deparando dessa maneira com dilemas éticos na decisão de denunciar ou manter seu compromisso de confidencialidade (Ayres et al., 2018).

Ressalta-se, que o Código Civil em seu art. 1.177, parágrafo único, prevê a responsabilidade solidária entre o profissional de contabilidade e a pessoa que lhe contratou, a responderem perante terceiros por atos dolosos (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002). Segundo Lucena et al. (2015), a conduta ética do profissional, além do cumprimento de leis, normas e códigos que regem a profissão, está ligada também ao respeito à sociedade e aos

usuários das demonstrações contábeis. A norma NBC PG 01, que trata do Código de Ética Profissional do Contador (CFC, 2019a), dispõe de preceitos sobre a conduta ética do contador e do técnico em contabilidade, destacando como dever, o relato de irregularidades observadas á órgãos competentes. Do mesmo modo, a norma brasileira de contabilidade NBC PG 100 (R1) (CFC, 2019b), estabelece o cumprimento do código de ética, dos princípios fundamentais e da estrutura conceitual no exercício da atividade profissional contábil, visando a responsabilidade de interesse público.

Dessa forma, perante as pressões impostas sobre as empresas para reduzir os comportamentos antiéticos (Yang & Xu, 2020) e as recorrentes notícias de escândalos contábeis, estudos sobre ética e fraudes foram impulsionados no campo científico (Lucena et al., 2015; Silva & Sousa, 2017). Além disso, refletiu na necessidade de criação de medidas adequadas para o combate de ações fraudulentas (Owusu et al., 2020). É nesse escopo, que a denúncia recebe maior destaque como um dos principais mecanismos na detecção, prevenção, combate e exposição de fraudes organizacionais (Sampaio & Sobral, 2013; Sousa et al., 2013; Trongmateerut & Sweeney, 2013; Fajardo & Cardoso, 2014a; Silva & Sousa, 2017; Ayres et al., 2018; Triantoro et al., 2020; Yang & Xu, 2020; Tudu, 2021). No campo da contabilidade, a denúncia atua como uma importante ferramenta na descoberta de fraudes contábeis e outras atividades irregulares (Owusu et al., 2020) e o profissional contábil desempenha um papel central nesse processo (Lee & Xiao, 2018).

A denúncia, em inglês *whistleblowing*, é a ação em que colaboradores antigos ou atuais relatam atividades ilegais, imorais ou ilegítimas para pessoas ou entidades que possam tomar as medidas necessárias (Near & Miceli, 1985). Consiste em um instrumento de controle interno, em virtude da sua utilidade em identificar e interromper atividades irregulares (Zakaria, 2015). Cerca de 42% das fraudes foram detectadas por meio de denúncias, a maioria destas oriundas de funcionários (55%), tornando-se uma das estratégias mais comuns e eficientes no combate a esse fenômeno (ACFE, 2022).

Apesar dos benefícios que a denúncia apresenta para o contexto econômico, organizacional e social, muitos indivíduos permanecem em silêncio em decorrência dos riscos envolvidos ao relatar as irregularidades identificadas (Iwai et al., 2021). Diante dessa conjuntura, medidas legislativas foram criadas como forma de garantir a proteção e incentivo aos denunciantes (Vandekerckhove & Tsahuridu, 2010). Um dos casos mais conhecidos no cenário internacional foi a promulgação das leis *Sarbanes-Oxley Act* (SOX, 2002) e a *Dodd Frank Act* (DFA, 2010) nos Estados Unidos, criadas após os casos de escândalos cometidos principalmente pelas empresas Enron e WorldCom. Essas medidas foram promulgadas com

intuito de melhorar a divulgação das demonstrações financeiras e ao mesmo tempo combater e prevenir atos contábeis fraudulentos. Ambas exigiram das empresas, abarcadas no escopo da lei, sistemas de denúncias, proteção significativa aos denunciantes contra retaliação e distribuição de recompensas aos delatores, com objetivo de promover maior efetividade na descoberta de fraudes (Sousa et al., 2013; Silva & Sousa, 2017; Ayres et al., 2018; Lee & Xiao, 2018). Cabe destacar também, que após escândalos políticos ocorridos nos Estados Unidos, foi criada em 1977 a Lei *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA) ou Lei Americana Anticorrupção, considerada pioneira no combate à corrupção contra a administração pública estrangeira.

No cenário brasileiro, existem legislações, órgãos e reguladores que visam amparar e promover meios para combater fraudes organizacionais, tanto na esfera pública como na privada. Dispõem-se da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), da Lei de Acesso a Informações, da Lei Anticorrupção, do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), do Ministério Público Federal e da norma contábil internacional *NoClar*. No entanto, apesar da denúncia estar ganhando espaço na legislação brasileira, o Brasil não possui uma lei específica sobre a denúncia na área contábil (Silva Filho, 2019). O comportamento *whistleblowing* é atravancado devido a características particulares da cultura nacional, como a aversão a conflitos entre funcionários e supervisores, natureza afetiva das pessoas e espírito de lealdade. Diante disso, respalda no entendimento de que a ação de denunciar é inaceitável para muitos indivíduos em seu ambiente de trabalho (Sampaio & Sobral, 2013; Fajardo & Cardoso, 2014a).

Nesse contexto, um meio de incentivar e motivar os indivíduos a denunciarem é a presença de canais de denúncia do tipo interno ou externo, formal ou informal, identificado ou anônimo (Park et al., 2008). Mas, é de suma importância que se estabeleça sistemas de proteção aos denunciantes, especialmente contra retaliações, discriminação e perseguição, considerando os altos riscos pessoais que o indivíduo enfrenta quando assume um comportamento *whistleblowing* (Bento, 2015). Do ponto de vista organizacional, os canais internos são mais preferíveis em comparação aos canais externos, por promover a oportunidade de resolver a situação sem se expor ao público, minimizando custos e reduzindo as chances da ocorrência de uma ação judicial (Alleyne et al., 2017; Lee & Xiao, 2018; Mansor et al., 2020). Quando a denúncia é reportada a canais externos, provoca um impacto maior à organização (Park & Blenkinsopp, 2009).

Da mesma forma, Soltes (2020) destaca que o acompanhamento e as devidas respostas dadas pelas organizações sobre as denúncias redigidas aos canais por parte dos indivíduos se

tornam relevantes. Esse mecanismo, quando verificado e levado em consideração, direciona para o acionamento de investigações adequadas que permitem descobrir más condutas de forma precoce, dentre elas, as fraudes contábeis. Deste modo, contribui para a diminuição de custos e prejuízos consideráveis para as empresas e para a sociedade como um todo. A ACFE (2022), ressalta que a velocidade da detecção de uma fraude é uma das etapas essenciais para o processo investigativo, pois terá impacto significativo sobre a magnitude que a fraude provocará, assim, a denúncia é um meio que agiliza todo o processo.

No entanto, investigar a denúncia é um fenômeno complexo, pois envolve implicações psicológicas, organizacionais, sociais e legais (Sampaio & Sobral, 2013). Estudos nacionais e internacionais têm apresentado resultados variáveis (Henik, 2015), em decorrência da denúncia ser influenciada por diversos fatores organizacionais, individuais, situacionais e demográficos (Brennan & Kelly, 2007; Vasconcelos, 2015). Concomitantemente, o tema apresenta uma análise sensível devido a alguns obstáculos metodológicos, como a dificuldade de investigar o comportamento real de denúncia (Owusu et al., 2020), e de acessar dados de denunciadores reais (Alleyne et al., 2017).

Diante disso, pesquisadores utilizam em seus estudos a intenção como variável operacional (*proxy*) para explorar a denúncia, substituindo o comportamento real (Chiu, 2003; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Liyanarachchi & Newdick, 2009; Park & Blenkinsopp, 2009; Kanojia et al., 2020; Mansor et al., 2020; Owusu et al., 2020; Ayres et al., 2022). Esta opção é sustentada em decorrência da intenção de denúncia ser considerada antecedente imediato do comportamento real. Quanto mais forte for a intenção, mais provável da pessoa colocar em prática o comportamento pretendido (Ajzen, 1991).

As investigações pautadas em analisar o comportamento *whistleblowing* utilizam-se de teorias comportamentais (Vasconcelos, 2015), como a Teoria da Ação Racional (TAR) de Fishbein e Ajzen (1975), e a sua extensão, a Teoria do Comportamento Planejado (TCP) de Ajzen (1991) sendo que esta se consolidou como uma das principais abordagens teóricas utilizadas em investigações sobre intenção do comportamento *whistleblowing* (Alleyne et al., 2018; Owusu et al., 2020). Contudo, recentemente emergiu na literatura a Teoria da Busca Racional de Objetivos (TBRO), proposta por Ajzen e Kruglanski (2019).

A TBRO surge com o propósito de estender o alcance da TCP, melhorando a capacidade preditiva e explicativa da intenção e do comportamento investigado por meio da inserção ao modelo da motivação para o alcance dos objetivos, metas ativas e aprovação das metas. Além dos determinantes da atitude, norma subjetiva e controle comportamental percebido apresentados pelo modelo da TCP, esses novos incorporados pela TBRO, oferecem

vantagens e implicações relevantes para o alcance da teoria, com o intuito de promover uma percepção e investigação mais profunda sobre o comportamento social humano (Ajzen & Kruglanski, 2019; Concari et al., 2023). Ao considerar o comportamento como foco principal, a TCP omite um ponto fundamental em não ponderar que o comportamento é movido pelos objetivos (Ajzen & Kruglanski, 2019). Dessa forma, a TBRO possibilita ampliar o poder explicativo sobre a ação comportamental realizada, investigando o contexto dos objetivos por de trás da ação comportamental (Concari et al., 2023).

A integração dos objetivos no modelo teórico da TBRO, por meio da implementação das variáveis metas ativas, aprovação das metas e motivação, possibilita tornar explícito o que antes pela TCP se encontrava de forma implícita sobre a compreensão de comportamentos (Ajzen & Kruglanski, 2019). No entanto, devido ao seu recente desenvolvimento, são poucas as pesquisas que utilizaram a TBRO como abordagem teórica investigativa (Hamilton et al., 2022; Akhtar & Suki, 2022; Sallaberry, 2022; Concari et al., 2023). Apenas Sallaberry (2022) explorou a teoria no campo da denúncia ao investigar no contexto brasileiro o efeito do conhecimento das *red flags* de indícios de ilícitos financeiros na relação dos determinantes comportamentais na intenção e no comportamento *whistleblower*.

Em seu estudo, Sallaberry (2022) constatou que a intenção e comportamento *whistleblower*, de forma geral, tiveram influência dos determinantes apresentados pela TBRO. A motivação, como elemento fundamental da evolução da TCP para a TBRO, apresentou significância na explicação da intenção e do comportamento estudado a canais internos, tal qual foi explicada pela meta ativa, aprovação da meta, atitude e norma subjetiva injuntiva. Destacam-se os efeitos diretos e de moderação apresentados pelas metas ativas e aprovação dessas metas nas relações com as demais variáveis do modelo teórico. Além disso, a meta ativa sobre denúncia explicou de forma direta as atitudes, enquanto a aprovação da meta explicou parcialmente a norma descritiva e injuntiva. Assim como, a meta ativa e a aprovação da meta demonstraram efeitos de moderação na relação da atitude com a motivação e entre a norma injuntiva com a motivação, respectivamente. Tais evidências suportam a perspectiva da TBRO, demonstrando que a meta ativa, sendo essa relacionada ao reporte, implicou no direcionamento do comportamento de denúncia visto que esta permitiria alcançar os objetivos desejados. O autor salienta que novas pesquisas devem explorar essa recente teoria presente na literatura.

Nesse sentido, novas validações empíricas da teoria se tornam válidas para compreender se as previsões aprimoradas e postuladas pela TBRO demonstram efeitos e melhorias na explicação do comportamento estudado, como mencionado por Ajzen &

Kruglanski (2019). Torna-se relevante a busca de novos conhecimentos a respeito das crenças individuais apresentadas pelos profissionais de contabilidade e como isso tende afetar suas escolhas comportamentais (Sallaberry, 2022). Assim, esta pesquisa busca testar as relações propostas pela teoria, por meio da ampliação da população verificada anteriormente por Sallaberry (2022), investigando além de profissionais de contabilidade formados e registrados, profissionais que atuam na área, mas que ainda se encontram em processo de formação (estudantes de Ciências Contábeis). Bem como, a pesquisa busca analisar a intenção do comportamento *whistleblowing* desses profissionais em um novo contexto, resultante da observância de atividades contábeis fraudulentas. Como respaldado, esse tipo de fraude provoca grandes escândalos e impactos em todo mundo e por vezes, acaba envolvendo a imagem do profissional de contabilidade.

A pesquisa busca analisar também o efeito de moderação da variável controle comportamental percebido sobre a relação entre motivação e intenção do comportamento *whistleblowing*, segregando a intenção a canais internos e externos de denúncia. Essa associação relacional entre motivação e intenção por meio da moderação do controle comportamental percebido é uma das mudanças apresentadas pela TBRO em relação a TCP, pois anteriormente, a variável demonstrava-se como um antecedente direto da intenção comportamental. Essa nova perspectiva foi investigada por Hamilton et al. (2022), o qual evidencia a busca por novos resultados empíricos para verificar o papel moderador do controle comportamental percebido na predição de determinado comportamento, visto que em sua pesquisa essa relação não foi constatada.

Todavia, a presente investigação possibilita averiguar e compreender possíveis fragilidades apresentadas pela TCP. Compreender os papéis que as metas e a motivação apresentam na conexão com as demais variáveis apresentadas pelo modelo teórico anterior (Concari et al., 2023), para a explicação da intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas. Conforme inferido por Hamilton et al. (2022), pesquisas futuras devem buscar testar sistematicamente os efeitos diretos, indiretos e de moderação apresentados pela TBRO em diferentes contextos, comportamentos e populações. Do mesmo modo, essa exploração da capacidade preditiva da TBRO em diferentes contextos, contribuiria para a robustez da teoria, visto que para isso é necessário passar por testes de generalização como o caso da TCP, arcabouço teórico solidificado na literatura (Concari et al., 2023).

Apesar do impacto que as fraudes nas demonstrações contábeis provocam para a sociedade e para o mercado de capitais, nem todas as fraudes são denunciadas quando

observadas, em decorrência de fatores e características envolvidas (Robinson et al., 2012). Deste modo, o modelo da TBRO pode contribuir na compreensão de determinantes que apresentam efeitos sobre a intenção de profissionais de contabilidade denunciarem atividades contábeis fraudulentas. Tais resultados podem promover ações e medidas que buscam incentivar o comportamento *whistleblowing*, visto que as organizações dependem de colaboradores que denunciem fraudes (Robinson et al., 2012). Assim, a denúncia além de atender a questões morais e éticas, é um meio de proteção do ambiente e da estrutura financeira da organização (Sallaberry, 2022).

Desta forma, considerando o contexto apresentado anteriormente, enfatizando a importância da denúncia para a prevenção e detecção de fraudes contábeis, o papel significativo do profissional de contabilidade para a descoberta dessas situações, os fatores que podem influenciar a probabilidade de assumir um comportamento *whistleblowing* e a relevância da presença de canais de denúncia como ferramentas de incentivos e recebimento de informações, emergiu a seguinte questão de pesquisa: *Qual o efeito dos determinantes na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos, considerando canais internos e externos de denúncia?*

Os determinantes investigados pela pesquisa abrangem a meta ativa, aprovação da meta ativa, atitude, norma subjetiva injuntiva, norma subjetiva descritiva, motivação e controle comportamental percebido. Seus efeitos na intenção do comportamento *whistleblowing*, segregada a canais internos e externos de denúncia, foram analisados de forma direta e por meio de efeitos de moderação, conforme previsões e relações apresentadas pela Teoria da Busca Racional de Objetivos. Essas etapas investigativas, com intuito de atender a questão de pesquisa proposta, são delineadas nos objetivos da pesquisa, geral e específicos.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o efeito dos determinantes na intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos, considerando canais internos e externos de denúncia.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar os determinantes comportamentais de profissionais de contabilidade, reconhecidos pela Teoria da Busca Racional de Objetivos, que afetam a intenção do comportamento *whistleblowing* diante de atividades contábeis fraudulentas;
- b) Verificar a relação direta dos determinantes comportamentais postulados pela Teoria da Busca Racional de Objetivos, na intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas;
- c) Verificar a relação de moderação dos determinantes comportamentais postulados pela Teoria da Busca Racional de Objetivos, na intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas;
- d) Investigar a intenção do comportamento *whistleblowing* considerando canais internos e externos de denúncia.

1.3 JUSTIFICATIVA

Perante o cenário econômico e social, as fraudes contábeis se apresentam como um problema sério que afetam diferentes partes interessadas, seja na esfera pública ou privada. Neste cenário, a denúncia atua como um dos principais mecanismos de detecção e mitigação desse fenômeno (Fajardo, 2012). Os danos financeiros causados pelas fraudes poderiam ser destinados à criação de empregos e produção de bens e serviços, mas em vez disso, destinam-se aos interesses próprios dos fraudadores e demais pessoas envolvidas (ACFE, 2022). Assim, é prudente investigar o comportamento *whistleblowing* de indivíduos frente a atos contábeis fraudulentos observados em seu ambiente de trabalho, bem como, condições, crenças e elementos que podem influenciar nessa escolha comportamental (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Trongmateerut & Sweeney, 2013; Tudu, 2021). Diante de tais evidências, a presente investigação se justifica pela relevância da temática, dispondo de importantes contribuições teóricas e práticas.

Em termos teóricos, a pesquisa apresenta contribuições para o campo da literatura científica, aprofundando discussões a respeito da intenção do comportamento *whistleblowing* em relação as fraudes contábeis, visto que estudos empíricos sobre a temática é recente e incipiente no Brasil (Ayres et al., 2022). Da mesma forma, a pesquisa contribui para a literatura sobre a ética profissional, demonstrando resultados que refletem no debate da

conduta ética e moral dos profissionais de contabilidade perante o exercício de suas atividades laborais, quando confrontados com atos fraudulentos (Iwai et al., 2021).

Ademais, o estudo busca demonstrar perspectivas de investigação sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* mediante a aplicação da TBRO, modelo teórico recente na literatura e que carece de novos resultados empíricos (Sallaberry, 2022). Diante da sua primeira utilização no campo da denúncia por meio do estudo desenvolvido por Sallaberry (2022), a presente pesquisa busca ampliar sua aplicação em um outro contexto investigativo, ao utilizar a TBRO para analisar a intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante da observância de atividades contábeis fraudulentas. Assim, permite aprofundar a discussão de sua aplicabilidade na explicação e predição da intenção comportamental estudada, auxiliando para a consolidação de um arcabouço teórico eficaz e gerando informações para pesquisas futuras (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Alinhado a isso, apesar da literatura apresentar estudos sobre o comportamento *whistleblowing*, estes em sua maioria são suportados pelo uso da abordagem teórica da TCP (Park & Blenkinsopp, 2009; Latan et al., 2018; Silva Filho, 2019; Mansor et al., 2020; Owusu et al., 2020; Lee et al., 2021; Tudu, 2021). Deste modo, o presente estudo se diferencia ao colaborar para a base de determinantes comportamentais que predizem a probabilidade em denunciar por meio da aplicação de uma nova abordagem teórica. Busca-se explorar como as novas variáveis (metas ativas, aprovação das metas e motivação) apresentadas pela TBRO atuam diante da explicação e predição da intenção do comportamento *whistleblowing*, em específico sobre o contexto de fraudes contábeis. Denota-se que investigar os fatores que influenciam a intenção de relatar atos irregulares é um dos pontos de destaque na literatura (Otchere et al., 2023), o que proporciona avanços teóricos e práticos para a compreensibilidade da denúncia.

Evidenciam-se também, contribuições e discussões para literatura científica sobre denúncias em países considerados emergentes. A mesma está voltada a analisar contextos relacionados principalmente a economias ocidentais, como os Estados Unidos, Canadá e Europa. Apesar de descobertas significativas, os resultados não podem ser generalizados entre os países com diferenças econômicas, culturais e jurídicas (Alleyne et al., 2017; Brody et al., 2020).

Assim, as contribuições refletem em implicações práticas, pois compreender fatores relacionados a fraudes contábeis e intenção de denúncia, como o caso do Brasil (Fajardo & Cardoso, 2014a), promove informações significativas para as empresas investirem e desenvolverem seus negócios. Considerando aspectos sociais, econômicos, comerciais e

tecnológicos, como também em relação aos meios de comunicação (Chiu, 2003), as organizações buscam ultrapassar as barreiras territoriais em busca de filiais e novos negócios. Desse modo, entender questões culturais relacionada a fraude dos países, permite equilibrar bons negócios com uma boa prática ética (Chiu, 2003).

Outra justificativa prática do presente estudo é evidenciar a importância do denunciante e da denúncia para a detecção de fraudes, estando inclusive a frente dos processos de auditoria (Sousa et al., 2013; ACFE, 2022). Miceli et al. (2009), salientam que a denúncia, tanto para uma organização, quanto para a sociedade, é um sistema essencial no processo de descoberta e da deslegitimação de irregularidades.

Por conseguinte, a pesquisa proporciona aos profissionais, organizações e formuladores de políticas, informações que auxiliem no desenvolvimento de medidas para aperfeiçoar as condutas de denúncia e de proteção ao delator (Owusu et al., 2020; Tudu, 2021). Os resultados podem ajudar essas entidades a entenderem sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade e assim estabelecerem práticas e ações de incentivo e de atendimento a esse comportamento (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Mansor et al., 2020). A pesquisa também fornece informações que auxiliam para a oferta de treinamentos de orientação sobre a postura ética adequada dos profissionais de contabilidade, frente a diversos conflitos e dilemas éticos vivenciados no cotidiano de sua atividade laboral, como forma de aprimorar suas competências (Latan et al., 2018; Mansor et al., 2020).

Em específico ao cenário brasileiro, possibilita fomentar a legislação existente, com medidas que incentivem e forneçam proteção aos denunciantes quando do relato de atividades fraudulentas, já que a mesma se encontra de forma tímida e gradativa (Silva et al., 2020). Por conseguinte, colabora para o ambiente organizacional, pois segundo Near e Miceli (1996), apresentar uma visão realista do fenômeno estudado é relevante para as organizações estabelecerem mecanismos de apoio ao comportamento *whistleblowing*, com objetivo de controlar a ocorrência de más condutas.

Busca-se ainda com a presente pesquisa, subsidiar discussões a respeito dos canais de denúncia que os profissionais de contabilidade são mais propensos a relatar atividades contábeis fraudulentas. Assim, contribui com informações que direcionam para a constituição de políticas públicas e organizacionais para a implementação de canais de denúncia (Iwai et al., 2021), melhorando os meios de comunicação, os instrumentos de controle e buscando encorajar relatos de denunciantes (Miceli & Near 1988).

Ressalta-se contribuições também para a área acadêmica, especificamente para o ensino contábil, com o intuito de promover e ampliar discussões sobre a educação ética no

início da formação profissional (Elias, 2008). Discussões essas, relacionadas a postura e a atitude ética a ser seguida perante o exercício da atividade contábil, bem como, abordagens a respeito da importância de denunciar atividades fraudulentas, como sendo um dos deveres dos profissionais de contabilidade (Latan et al., 2019). É necessário a arguição desse tema com objetivo de formar profissionais que atuem com compromisso, dignidade e responsabilidade, buscando por decisões sustentadas por perspectivas morais e éticas e seguindo seus deveres perante a sociedade e a sua classe profissional.

Por fim, o presente estudo está direcionado ao escopo de pesquisas desenvolvidas pelo Laboratório de Pesquisas Gerenciais (LAPEG), ligado ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Nesse sentido, contribui apresentando uma investigação relacionada ao comportamento individual, com foco na discussão sobre determinantes que afetam a intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas. Assim como, busca demonstrar a importância da denúncia e o papel que o profissional de contabilidade tem diante da descoberta de fraudes contábeis para o contexto organizacional e social.

1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A presente dissertação está estruturada por meio da divisão de cinco capítulos. O primeiro, introdutório, apresenta a contextualização e o problema de pesquisa a respeito do tema, culminando na questão de pesquisa. Segue-se pelos objetivos geral e específicos, justificativas para o desenvolvimento da pesquisa e informações a respeito da estrutura da dissertação.

No segundo capítulo, apresenta-se a fundamentação teórica que visa discutir elementos de sustentação ao tema proposto. Inicia-se com a exposição de aspectos a respeito de fraudes contábeis e o papel do profissional de contabilidade. Em sequência são apresentadas discussões sobre o comportamento *whistleblowing*, como conceitos, processo e determinantes que influenciam o fenômeno. O tópico subsequente apresenta a argumentação sobre os canais de denúncia, seguido da explanação a respeito da Teoria da Busca Racional de Objetivos. E por fim, o tópico referente a construção das hipóteses e a apresentação do modelo teórico da pesquisa.

O terceiro capítulo é constituído pelos procedimentos metodológicos que fornecem subsídio para a operacionalização da presente pesquisa. Engloba pontos como o delineamento da pesquisa, definições constitutivas e operacionais, descrição do instrumento de coleta de

dados, e relacionado a esse, descreve-se as etapas de mensuração e validações do instrumento. Posteriormente, apresentam-se as variáveis de controle, população e amostra, procedimentos para coleta de dados, técnicas de análise dos dados, aspectos éticos que norteiam o trabalho e por fim, a apresentação de forma resumida do desenho de pesquisa.

O quarto capítulo contém a apresentação e análise dos resultados encontrados, confrontando com estudos presentes na literatura e respondendo as hipóteses levantadas no estudo de acordo com o objetivo proposto. Momento este que procura também discutir o efeito dos determinantes comportamentais apresentados pela Teoria da Busca Racional dos Objetivos na explicação e predição da intenção do comportamento *whistleblowing*. Assim como, analisa a influência da presença de canais de denúncia interno e externo na probabilidade de denunciar e se as variáveis de controle apresentam efeitos sobre a intenção comportamental estudada.

Por fim, o quinto capítulo denota as conclusões diante dos resultados encontrados, evidenciando os principais achados, as implicações teóricas e práticas a respeito do tema, as limitações encontradas e sugestões para estudos futuros. A pesquisa termina com as exposições das referências, anexos e apêndices utilizados no desenvolvimento do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 FRAUDES CONTÁBEIS E O PAPEL DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE

Como um problema global, a fraude afeta as organizações de diferentes setores e regiões do mundo (ACFE, 2022). Segundo a NBC TA 240 (R1) (2016, p. 4), “fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal”. Considerada como uma ação dolosa, é efetuada de forma premeditada com o intuito de conseguir algum tipo de proveito em relação a uma determina situação (Murcia & Carvalho, 2007; Silva & Sousa, 2017). Segundo o relatório da ACFE (2022), quase metade das fraudes provêm de quatro departamentos específicos. O setor de contabilidade se encontra na segunda posição, responsável por cerca de 12% das fraudes, atrás apenas do departamento de operações com 15% e a frente da gestão executiva/alta gerência e vendas representando cada 11% dos casos.

A descoberta de casos de fraudes normalmente é vista pela sociedade como uma atividade atrelada ao trabalho dos auditores em que verificam demonstrações financeiras, documentos e relatórios das organizações na busca de elementos que comprovem atos incoerentes e movimentos suspeitos (Fajardo & Cardoso, 2014a; Mansor et al., 2020). No entanto, segundo a norma de auditoria NBC TA 240 (R1) (2016, p. 2), “a principal responsabilidade pela prevenção e detecção de fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração”.

Uma maneira eficaz de identificar atividades fraudulentas são por meio de informações fornecidas por denunciante (Sampaio & Sobral, 2013). Segundo evidências da ACFE (2022), a denúncia é um dos meios mais eficazes na detecção de fraudes, quando comparada com outros mecanismos. Dados do relatório demonstraram que 42% das fraudes são descobertas por dicas oriundas especialmente de empregados, superando em três vezes mais a detecção de fraudes por meio da auditoria interna (16%), segundo método mais comum de identificação do fenômeno.

Nesse contexto, é importante que as organizações promovam a implementação de sistemas de denúncias, como forma de incentivar o relato de atividades irregulares quando observadas (Triantoro et al., 2020). Os colaboradores de uma organização são a fonte mais importante de informações para prevenção e detecção de fraudes corporativas. Por isso,

medidas devem ser tomadas para encorajá-los a relatarem as situações fraudulentas presenciadas, contribuindo para a eficácia organizacional (Kanojia et al., 2020).

A ACFE (2022), divide a fraude em três categorias principais: (i) apropriação indevida de ativos tangíveis ou intangíveis, considerada a mais comum entre todas, mas a que causa menos perdas financeiras; (ii) corrupção, que incluiu delitos como suborno, extorsão e conflitos de interesse, ficando no meio termo de frequência e perdas; e (iii) fraude das demonstrações financeiras ou fraudes contábeis, representada pela distorção ou omissão de forma intencional de demonstrações financeiras. Esta representa a categoria menos frequente, mas que provoca os maiores prejuízos financeiros para as organizações, além de ser uma das categorias que mais demanda tempo para a sua descoberta em relação as demais.

A fraude contábil, em específico, viola os princípios contábeis (Murcia & Carvalho, 2007), omitindo ou distorcendo de forma intencional as informações reportadas nos relatórios, documentos, transações e demonstrações (Silva Filho, 2019). Provoca atos dolosos sob aspectos financeiros e sociais em decorrência de seu objetivo em conseguir algum tipo de benefício de forma injusta e com prejuízos a entidade, fornecedores, investidores e sociedade (Eckert et al., 2014; Silva & Sousa, 2017; ACFE, 2022). São exemplos a manipulação de documentos e transações contábeis, omissão de informações contábeis necessárias para a elaboração de relatórios, não aplicação, de forma intencional, dos princípios contábeis, uso de procedimentos contábeis agressivos para o gerenciamento de resultados de forma ilegítima, entre outros (Rezaee, 2005). Alguns aspectos motivacionais que levam a ocorrência de fraudes nas demonstrações contábeis consistem em desejo pelo aumento do preço das ações, obtenção de empréstimos, menores distribuições de dividendos e a busca pela redução no pagamento de impostos (Silva & Sousa, 2017).

Como mecanismo, a denúncia é uma das maneiras mais eficazes para detectar fraudes corporativas, incluindo as fraudes contábeis (Owusu et al., 2020). O profissional de contabilidade considerado como peça chave (Otchere et al., 2023), assume um papel importante nesse processo. Isso se deve ao fato de assumir uma posição favorável e crucial dado ao acesso a relatórios financeiros e a informações confidenciais e privilegiadas, auxiliando na identificação e prevenção de fraudes (Andon et al., 2018; Latan et al., 2019; Silva Filho, 2019; Ayres et al., 2022).

Os profissionais de contabilidade, no exercício de suas atividades, são regidos por código de ética, normas e leis que direcionam suas ações e condutas (Lucena et al., 2015), com intuito de promover um comportamento adequado, responsável e de obediência perante sua atuação. Nos contextos organizacionais, além de fornecer informações úteis para a tomada

de decisão, espera-se que os mesmos atuem pautados em valores e deveres éticos, seja de cunho pessoal ou social (Borges & Medeiros, 2007). Em cumprimento com seus deveres, devem portar-se de forma profissional e deter-se de responsabilidade onerosa com a proteção dos ativos das organizações, assim como, ter o compromisso de relatar quaisquer irregularidades que tenham conhecimento (Otchere et al., 2023).

Exemplos de denúncias de fraudes contábeis realizadas por profissionais de contabilidade podem ser observadas nos casos ocorridos com as empresas Enron e WorldCom, em que contadoras relataram as atividades contábeis fraudulentas que estavam ocorrendo nas empresas (Silva Filho, 2019). Dessa forma, por meio do processo de denúncia destinado a quem possa tomar atitudes cabíveis é possibilitado auxiliar na descoberta e interrupção de fraudes contábeis.

2.2 CONCEITOS, PROCESSO E DETERMINANTES DO COMPORTAMENTO *WHISTLEBLOWING*

A denúncia tem-se destacado no campo investigativo da ética e da moralidade perante as atividades organizacionais (Avakian & Roberts, 2011). Para Owusu et al. (2020), a denúncia é o processo que compreende em relatar irregularidades da organização ou de indivíduo(s) que nela atua(m) para autoridades competentes que possuem o atributo cabível para investigá-la e interrompê-la. Um dos conceitos amplamente utilizados na literatura é o apresentado por Near e Miceli (1985) em que definem a denúncia (*whistleblowing*) como a ação de divulgar práticas ilegais, imorais ou ilegítimas, que colaboradores antigos ou atuais relatam a pessoas ou a outras entidades que possam tomar as ações efetivas. Tal mecanismo, além de ser um meio de dar voz aos colaboradores no ambiente de trabalho (Fajardo & Cardoso, 2014b), também atua como uma ferramenta de controle interno na identificação de atitudes antiéticas cometidas na organização (Zakaria, 2015).

Apontada como um comportamento pró-social destinado a beneficiar outras pessoas, a denúncia é impulsionada por divulgações voluntárias de caráter positivo, alinhado a normas e responsabilidades sociais (Brennan & Kelly, 2007; Latan et al., 2018). Para isso, apresentam-se pelo menos quatro elementos relacionados ao processo de denúncia de acordo com Near e Miceli (1985): o denunciante (*whistleblower*), o ato de denúncia (*whistleblowing*), para quem a denúncia é redigida (receptor) e o objeto da denúncia (organização contra a qual a denúncia é feita).

O processo de denúncia inicia quando o indivíduo testemunha uma má conduta e decide se realmente a atividade observada é ilegal. Após essa análise, o denunciante opta em denunciar ou não. Aos que decidem denunciar, a maioria escolhe relatar a situação internamente dentro do ambiente organizacional ou externamente a terceiros, como reguladores ou a própria mídia. No entanto, estudos identificaram que os denunciantes preferem primeiro relatar a canais internos do que externos (Near & Miceli, 1985; Lee & Xiao, 2018).

Quando há denúncia a canais internos, a organização por um lado, pode reagir favoravelmente, conduzindo investigações adequadas para corrigir a conduta denunciada, protegendo o denunciante, ou oferecendo recompensas. Por outro lado, pode ter uma reação negativa ao não investigar a situação e nem promover ações corretivas das más condutas e proteção aos denunciantes. O processo de denúncia se encerra quando o denunciante alcança resultados satisfatórios, caso contrário, o mesmo, percebendo que não teve sua ação acatada internamente pela organização e que procedimentos não foram estabelecidos, poderá denunciar externamente. Além do que, pode permanecer em silêncio caso tenha uma tentativa inicial fracassada, finalizando assim, o processo de denúncia (Near & Miceli, 1985; Lee & Xiao, 2018).

A escolha entre denunciar ou não é permeada por uma decisão difícil e complexa para o potencial denunciante, carecendo de uma análise cuidadosa e com diversas deliberações (Owusu et al., 2020). Ao decidir denunciar, riscos pessoais e consequências indesejáveis se fazem presentes, como ameaças, perda do emprego, isolamento no ambiente de trabalho (Chiu, 2003), processos, agressões físicas e psicológicas (Bento, 2015), assédios verbais e intimidação (Latan et al., 2021). Além de retaliações, humilhações, punições, conflitos com a organização ou com o infrator, dificuldades de avançar na carreira profissional e queda do *status* e de salário (Sampaio & Sobral, 2013; Sousa et al., 2013). Elementos esses, que fazem com que muitos optam em permanecer em silêncio em vez de denunciar (Owusu et al., 2020).

Como descrito de forma similar por Fajardo e Cardoso (2014a, 2014b), o processo de decisão em denunciar abrange também uma observação a respeito dos custos e benefícios que o comportamento a ser tomado provocará aos envolvidos. Assim, perante um olhar estritamente racional, o denunciante irá realizar a ação de denunciar quando perceber que seus benefícios ultrapassam os custos pessoais.

Latan et al. (2021) destacam a importância de as organizações estabelecerem canais de denúncia, sistemas de proteção e sigilo aos denunciantes, para que os mesmos não sofram consequências negativas em decorrência do comportamento assumido. Otchere et al. (2023)

ressaltam que os indivíduos possuem alta motivação em denunciar quando percebem que a organização irá tomar medidas de forma rápida e apropriada, caso contrário, há a desmotivação da ação. Além disso, benefícios como recompensas financeiras, reconhecimento e progressão da carreira profissional podem incorrer como forma de incentivar e promulgar o comportamento *whistleblowing* nos ambientes organizacionais (Lee & Xiao, 2018).

O ato de denúncia necessita que o denunciante coloque em primeiro lugar os interesses públicos em vez dos interesses particulares (Zakaria, 2015). Assim, essa ação é vista por algumas pessoas como um comportamento de traição e por outras como ato heroico (Tudu, 2021). No caso do profissional de contabilidade, descoberto como um ator participativo em muitos casos de fraudes, é também visto como peça fundamental na revelação de atividades fraudulentas devido a sua atuação e acesso a informações (Ayres et al., 2022).

Nessa conjuntura, a ação de assumir um comportamento *whistleblowing* envolve dilemas éticos vivenciados pelos profissionais, decidindo entre seguir os princípios éticos da profissão ou atender às ordens de seus superiores organizacionais (Silva Filho, 2019). Por um lado, tem-se a lealdade e compromisso com seus colegas e com a organização em que atua como membro (Maragno & Cordeiro, 2022). Mas por outro lado, apresenta-se a lealdade e os deveres com a sua classe profissional, sociedade, e a responsabilidade de proteger o interesse público acima de tudo, considerado como bem maior a ser atendido (Ayres et al., 2018).

Nessa discussão sobre denunciar ou não, a intenção de denúncia é influenciada por diversos determinantes (Owusu et al., 2020). Na literatura são divididos em fatores organizacionais, individuais, situacionais e demográficos, podendo ser analisados de forma isolada ou em conjunto (Brennan & Kelly, 2007; Vasconcelos, 2015). A Figura 1 apresenta os fatores e suas respectivas variáveis de análise que afetam o processo de denúncia, conforme evidências da literatura.

Figura 1

Fatores que podem afetar o processo de denúncia

Fatores	Variáveis	Referências
Individuais	Julgamento/posição ética	Brabeck (1984); Chiu (2002); Chiu (2003); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Park et al. (2005); Comer e Vega (2006); Tracy (2006); Curtis e Taylor (2009); Taylor e Curtis (2010); Ahmad (2011); Menk (2011); Shawver (2011); Sampaio e Sobral (2013); Vasconcelos (2015); Silva Filho (2019); Yang e Xu (2020); Maragno e Cordeiro (2022).
	Locus de controle	Chiu (2002); Chiu (2003); Curtis e Taylor (2009); Ahmad (2011); Vasconcelos (2015); Kanojia et al. (2020).

	Comprometimento organizacional	Somers e Casal (1994); Street (1995), Sims e Keenan (1998); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Shawver e Clements (2008); Ahmad (2011); Fajardo e Cardoso (2014a); Kanojia et al. (2020); Maragno e Cordeiro (2022).
	Traços de personalidade	Menk (2011); Miceli et al (2012).
Organizacionais	Clima ético	Rothwell e Baldwin (2006); Tracy (2006); Shawver e Clements (2008); Ahmad (2011); Vasconcelos (2015).
	Tamanho da organização	Near e Miceli (1985); Barnett (1992); King (1999); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Rothwell e Baldwin (2006); Tracy (2006); Brennan e Kelly (2007); Ahmad (2011).
	Nível de trabalho	Keenan (2000); Keenan (2002); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Ahmad (2011).
Situacionais	Gravidade ou materialidade do delito	Shafer (2002); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Ahmad (2011); Menk (2011); Robinson et al. (2012); Cassematis e Wortley (2013); Sampaio e Sobral (2013); Lucena et al. (2015); Vasconcelos (2015); Andon et al. (2018); Silva Filho (2019); Kanojia et al. (2020); Latan et al. (2021).
	Status do criminoso	Miceli et al. (1999); Ahmad (2011); Kanojia et al. (2020).
Demográficos	Gênero	Sims e Keenan (1998); Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Rehg et al. (2008); Kaplan et al. (2009); Antonovz et al. (2010); Seifert et al. (2010); Ahmad (2011); Cassematis e Wortley (2013); Erkmén et al. (2014); Lucena et al. (2015); Silva e Sousa (2017); Alleyne et al. (2017); Andon et al. (2018); Silva Filho. (2019); Yang e Xu, (2020); Maragno e Cordeiro (2022); Otchere et al. (2022).
	Idade	Sims e Keenan (1998); Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Sims e Keenan (1998); Brennan e Kelly (2007); Zhang et al. (2009); Ahmad (2011); Cassematis e Wortley (2013); Erkmén et al. (2014); Lucena et al. (2015); Alleyne et al. (2017); Silva e Sousa (2017); Andon et al. (2018); Silva Filho. (2019); Maragno e Cordeiro (2022); Otchere et al. (2023).
	Nível educacional	Sims e Keenan (1998); Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005).
	Tempo de trabalho	Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Ahmad (2011); Cassematis e Wortley (2013); Yang e Xu, (2020).

Fonte: Adaptado de Vasconcelos (2015), p. 48.

Além desses fatores, foram encontrados outros como a situação ou posição ocupada pelo infrator (Sampaio & Sobral, 2013; Silva Filho, 2019), estado civil (Kanojia et al., 2020); justiça organizacional (Seifert et al., 2010), custos pessoais da denúncia (Lucena et al., 2015; Alleyne et al., 2018), cultura (Park. et al., 2008; Trongmateerut & Sweeney, 2013), confiança do supervisor, identidade profissional e medo de retaliação (Yang & Xu, 2020). Bem como, o comprometimento profissional e comprometimento de independência (Mansor et al., 2020), tempo de experiência profissional (Alleyne et al., 2017; Silva & Sousa, 2017; Maragno & Cordeiro, 2022), treinamento ou cursos em ética, (Alleyne et al., 2017; Andon et al., 2018); intensidade moral e lócus de comprometimento (Taylor & Curtis, 2010), ceticismo profissional e estilo cognitivo (Otchere et al., 2023). Near e Miceli (1996) ressaltam que o

processo de denúncia está relacionado também com aspectos econômicos, legislativos e de valores presentes em cada país.

O tema sobre comportamento *whistleblowing* tem recebido atenção acadêmica desde a década de 1980 (Culiberg & Mihelic, 2017). No contexto internacional, é amplamente explorado em diferentes países como os Estados Unidos (Greenwoody, 2015; Lee et al., 2021), China (Yang & Xu, 2020), Nova Zelândia (Liyanarachchi & Newdick, 2009), Barbados (Alleyne et al., 2018), Coreia do Sul (Park & Blenkinsopp, 2009), Turquia (Erkmen et al., 2014), Reino Unido (Park et al., 2008), Tailândia (Trongmateerut & Sweeney, 2013), Gana (Otchere et al., 2023), Índia (Tudu, 2021), Indonésia (Latan et al., 2021), África do Sul (Maroun & Atkins, 2014), Malásia (Mansor et al., 2020) e Irlanda (Brennan & Kelly, 2007). Já no cenário nacional, especificamente na área contábil, reporta-se alguns estudos empíricos desenvolvidos com estudantes ou profissionais contábeis (Antonovz *et al.*, 2010; Fajardo, 2012; Sousa et al., 2013; Fajardo & Cardoso, 2014a, 2014b; Lucena et al., 2015; Vasconcelos, 2015; Silva & Sousa, 2017; Ayres, 2019; Silva Filho, 2019; Maragno, 2019; Ayres et al., 2022; Lopes et al., 2022; Maragno & Cordeiro, 2022; Sallaberry, 2022) e de abordagem teórica (Sampaio & Sobral, 2013; Ayres et al., 2018).

As pesquisas que exploram a influência desses fatores no processo de denúncia, optam pela “intenção do comportamento” como variável investigativa, servindo como substituta do comportamento real em diversos estudos (Chiu, 2003; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Liyanarachchi & Newdick, 2009; Park & Blenkinsopp, 2009; Sousa et al., 2013; Vasconcelos, 2015; Alleyne et al., 2018; Ayres, 2019; Silva Filho, 2019; Kanojia et al., 2020; Mansor et al., 2020; Owusu et al., 2020; Ayres et al., 2022). Essa escolha decorre das dificuldades em ter acesso a dados e denunciante reais, pois muitas vezes indivíduos que denunciam relutam em fornecer informações devido as preocupações que lhe cercam (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Alleyne et al., 2017; Lee et al., 2021). Assim, a presente pesquisa utilizou também a intenção com variável investigativa do comportamento *whistleblowing*.

2.3 CANAIS DE DENÚNCIA

Muitos são os elementos que afetam o indivíduo a desenvolver a intenção do comportamento *whistleblowing*, incluindo a presença de canais de denúncia. As organizações podem apresentar políticas e sistemas que visam encorajar tal comportamento, dispondo por

exemplo da institucionalização de canais internos para aumentar o apoio aos indivíduos e não apenas como mecanismos de *compliance* (Sampaio & Sobral, 2013).

Segundo Park et al. (2008), os canais de denúncia podem ser classificados nas seguintes dimensões: internos e externos, formais e informais ou identificados e anônimos. A classificação entre interna e externa diz respeito a quem o colaborador irá denunciar a irregularidade observada, reportando para alguém de dentro ou de fora da organização (Park et al., 2008). Na denúncia a canais internos, a organização tem a oportunidade de realizar a correção de forma privada (Park & Blenkinsopp, 2009), sem a pressão e cobrança do ambiente externo, e impedir que determinadas informações críticas da organização sejam expostas ao público, influenciando de forma negativa na estratégia da entidade (Silva & Sousa, 2017).

Relatos internos, permitem as organizações resolverem seus problemas antes que multas e litígios são acarretados contra ela (Stubben & Welch, 2020). De acordo com a ACFE (2022), os métodos mais utilizados pelos denunciadores são o e-mail (40%), web/formulário *online* (33%) e linha telefônica (27%). Dessa maneira, é importante que as organizações disponibilizem diferentes tipos e meios de canais como forma de atender e incentivar o comportamento *whistleblowing*.

Já na denúncia externa, o relato de uma irregularidade é direcionado a uma pessoa ou entidade externa da organização na qual possam tomar as medidas necessárias (Park et al., 2008; Sampaio & Sobral, 2013). São canais existentes fora do escopo da organização, podendo ser reguladores ou a própria mídia (Alleyne et al., 2017; Owusu et al., 2020). Esse tipo de denúncia tende a apresentar um maior impacto à organização se comparado a denúncia interna (Park & Blenkinsopp, 2009). Pode provocar consequências negativas para a imagem da organização (Sampaio & Sobral, 2013), intervenção legal de autoridades, pedido de recuperação judicial e em últimos casos, pedido de falência diante da situação vivenciada (Miceli & Near, 2002).

Geralmente a denúncia é feita gradualmente, em que primeiramente o relato é direcionado às partes interessadas dentro da organização antes de denunciar ao público externo (Miceli & Near, 2002; Ayres et al., 2018). Quando sua divulgação não é resolvida internamente pela empresa ou caso o denunciante perceber que irá sofrer retaliações, tendem a realizar o relato a canais externos (Stubben & Welch, 2020). A decisão de relatar externamente pode ocorrer devido à falta de canais internos dentro do ambiente organizacional (Yang & Xu, 2020). Como também, em casos graves de ameaça à saúde pública, meio ambiente e direitos humanos, ou se caso a ação de denunciar internamente

provocar algum detrimento pessoal ao denunciante ou gerar algum tipo de destruição de evidências comprobatórias na descoberta da ação fraudulenta (Bento, 2015).

A denúncia formal refere-se ao ato de relatar irregularidades por meio de procedimentos formais institucionalizados na organização, seguindo canais padrões de comunicação ou protocolos definidos. Já a denúncia informal ocorre quando o colaborador pessoalmente, sem formalização, relata o delito ocorrido para um colega próximo ou para outra pessoa que ele confia (Park et al., 2008). Em relação a tipologia de denúncia identificada ou anônima, a diferença se apresenta em relação a divulgação da identidade do denunciante (Park et al., 2008).

Ao analisar os tipos de canais de denúncia, Silva e Sousa (2017), indicaram que a presença de canais de denúncia anônimo e operados internamente influenciaram a decisão dos colaboradores efetivos em relatar fraudes contábeis ocorridas no ambiente. Lee e Xiao (2018) ressaltaram que os denunciante em geral preferem denunciar internamente do que externamente. Near e Miceli (2016), relatam que em quase todos os casos de denúncia, os colaboradores buscam relatar primeiramente a canais internos, geralmente para supervisores diretos ou outros gerentes. Em casos raros, os denunciante buscam denunciar a canais externos, ocorrendo apenas quando o processo de denúncia interna foi mal sucedido ou gerou represálias contra o denunciante.

Na literatura, outros estudos abordaram os canais de denúncia interno e externos como tipologias principais (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Vasconcelos, 2015; Alleyne et al., 2018; Latan et al., 2018; Owusu et al., 2020; Yang & Xu, 2020). Dessa maneira, a presente pesquisa optou em trabalhar, dentre as tipologias existentes, com as abordagens internas e externas de canais de denúncia.

2.4 TEORIA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS (TBRO)

Analisar o comportamento de denúncia (*whistleblowing*) de forma direta é uma das dificuldades do tema, o que leva pesquisadores usarem a variável intenção como medida substituta do comportamento real (Park & Blenkinsopp, 2009). Ademais, pesquisas utilizam-se de teorias comportamentais para investigar a temática como a do clima ético, da ação racional ou ação fundamentada, do comportamento planejado, do comportamento pró-social, da equidade, da dependência de recursos, da justiça organizacional, da cultural de Hofstede e da agência (Vasconcelos, 2015). Além disso, outras abordagens teóricas foram identificadas

na literatura como da motivação, do poder (Near & Miceli, 1985), das lógicas institucionais (Ayres et al., 2022) e do triângulo de fraude (Silva Filho, 2019).

No entanto, surge recentemente na literatura a Teoria da Busca Racional de Objetivos (TBRO), proposta em 2019 por Ajzen e Kruglanski, como uma abordagem de apoio prévio à Teoria do Comportamento Planejado (TCP). Esta teoria procura demonstrar melhorias na explicação do comportamento investigado e a promoção de novas direções para pesquisas futuras (Ajzen & Kruglanski, 2019). É resultante do processo evolutivo de sua antecessora, a Teoria do Comportamento Planejado (TCP), e esta decorre da modificação de sua predecessora, a Teoria da Ação Racional (TAR) (Ajzen, 2001).

Conhecida também como Teoria da Ação Fundamentada (TAF), a TAR foi consolidada por Fishbein e Ajzen (1975), e prevê que a intenção comportamental estudada é condicionada pela atitude e pela norma subjetiva. A atitude refere-se às crenças comportamentais alinhadas às avaliações e julgamentos pessoais sobre o comportamento e seus possíveis resultados. Enquanto a norma subjetiva é representada pelas crenças normativas sobre o comportamento decorrente da pressão social exercida sobre o indivíduo (Fishbein & Ajzen, 1975). Crenças essas, vindas de seus referentes sociais que estão em seu meio de convívio, aprovando ou não a realização do determinado comportamento (Fishbein & Ajzen, 2010).

A TAR assume que os indivíduos são seres racionais, e o comportamento seria o resultado da utilização e análise de informações disponíveis e da avaliação das implicações decorrentes que o mesmo pode acarretar, influenciando a decisão do indivíduo (Fishbein & Ajzen, 1975). Seu foco é compreender e prever o comportamento humano, tornando-se necessário identificar os determinantes da intenção (Fishbein & Ajzen, 1975). Quanto mais positiva for a avaliação do indivíduo em relação ao comportamento (atitude) e quando observar que os outros que lhe são importantes aprovam a realização do comportamento (norma subjetiva), maior será a sua intenção comportamental (Moutinho & Roazzi, 2010). Assim, influenciará diretamente no comportamento real, visto que o mesmo é condizente com sua intenção (Fishbein & Ajzen, 1975).

Apesar de ser aceita e utilizada em diversos contextos investigativos, limitações têm sido colocadas em discussão sobre o modelo original da TAR (Santos & Almeida, 2018). Em decorrência da expansão das pesquisas sobre intenção-comportamento, a TAR, limita-se em considerar apenas a vontade das pessoas, e não examinar os recursos necessários para efetuar determinado comportamento (Santos & Almeida, 2018). Dessa forma, Ajzen em 1991, propôs a Teoria do Comportamento Planejado (TCP).

A TCP se estende em relação a sua antecessora em decorrência da mesma não lidar com comportamentos quando o indivíduo não apresenta controle volitivo completo. Ou seja, refere-se a comportamentos que não depende apenas da decisão e vontade do indivíduo em realizá-lo, mas sim, é influenciado por outros elementos (Ajzen, 1991). Dessa forma, a variável controle comportamental percebido foi incluída no novo modelo teórico, remetendo à percepção das pessoas sobre fatores que dificultam ou facilitam a realização do comportamento pretendido (Ajzen, 1991). Quanto maior for a percepção de controle desses elementos e fatores, mais provável será sua intenção comportamental e consequentemente o comportamento desejável apresentará um desempenho de sucesso (Moutinho & Roazzi, 2010; Owusu et al., 2020). Além disso, o controle comportamental percebido pode atuar como um preditor direto adicional do comportamento, sem a mediação da intenção. No entanto, isso ocorre apenas em situações onde o controle não é perceptivo, mas sim verídico (Ajzen, 2002; Moutinho & Roazzi, 2010).

Posteriormente, incorporou-se ao modelo a variável controle comportamental atual ou real sobre o comportamento, influenciando na relação entre intenção e comportamento. O controle comportamental atual diz respeito ao controle real que o indivíduo detém em relação aos recursos e oportunidades disponíveis para que o mesmo realize o comportamento pretendido (Ajzen, 1991). Deste modo, para se alcançar o desempenho comportamental desejável, leva-se em consideração as intenções favoráveis e o controle comportamental atual, correspondente às habilidades e recursos necessários e sem restrições (Fishbein & Ajzen, 2010).

Na TCP, a intenção comportamental é considerada antecedente imediato do comportamento e seu efeito é moderado pelo controle comportamental atual (Ajzen & Kruglanski, 2019). Quanto maior o controle comportamental atual, mais provável que a intenção se realize (Hamilton et al., 2022). No entanto, o conhecimento sobre o controle comportamental atual é limitado (Ajzen & Kruglanski, 2019), pois é muito difícil averiguar o grau que as pessoas tem controle real sobre um comportamento (Hamilton et al., 2022). Por isso, a presente pesquisa utiliza apenas a variável controle comportamental percebido. Quando o controle comportamental percebido é verídico e realista (precisão nas percepções), este pode ser usado como tentativa para prever a probabilidade de um comportamento bem-sucedido, se tornando uma medida substituta para o controle atual e auxiliando na predição do comportamento, juntamente com a intenção (Ajzen 1991; Ajzen, 2002; Fishbein & Ajzen, 2010).

Como na TAR, a TCP também aborda o princípio de que o comportamento humano é oriundo de sua intenção comportamental, e este se torna o elemento central da teoria. Representa o quanto de esforço o indivíduo está propenso a demonstrar em relação a uma ação (Ajzen, 1991). O ser humano age em procedência de suas intenções e da sua percepção de controle atual sobre o comportamento. Já as intenções são conduzidas pelas atitudes, normas subjetivas e percepção de controle sobre o comportamento (Ajzen, 1991; Ajzen, 2001). De forma geral, quanto mais favorável for a atitude e a norma subjetiva e quanto maior for a percepção de controle comportamental, mais forte será a intenção do indivíduo realizar o comportamento desejável (Ajzen 1991). A importância ou o peso apresentado por cada fator irá variar entre populações investigadas e conforme o comportamento pretendido (Fishbein & Ajzen, 2010).

A TCP é um dos modelos mais importantes e viáveis para investigar o comportamento individual (Sayal & Singh, 2020), incluindo estudos sobre comportamento *whistleblowing* (Park & Blenkinsopp, 2009; Latan et al., 2018; Silva Filho, 2019; Mansor et al., 2020; Owusu et al., 2020; Lee et al., 2021; Tudu, 2021; Sallaberry, 2022). Porém, em decorrência do avanço nas pesquisas, novos *insights* surgiram, apresentando efeitos significativos na compreensão de fatores que influenciam o comportamento (Ajzen & Kruglanski, 2019). Críticas também começaram a aparecer em relação à teoria, como a falta de atenção em relação ao motivo que de fato leva as pessoas a se envolverem em um determinado comportamento em primeiro lugar (Hamilton et al., 2022). No tocante, observou-se a necessidade de explorar até que ponto o comportamento analisado é a opção escolhida pelos indivíduos diante de um contexto investigado, ou seja, se é a ação comportamental desejável (Ajzen & Kruglanski, 2019).

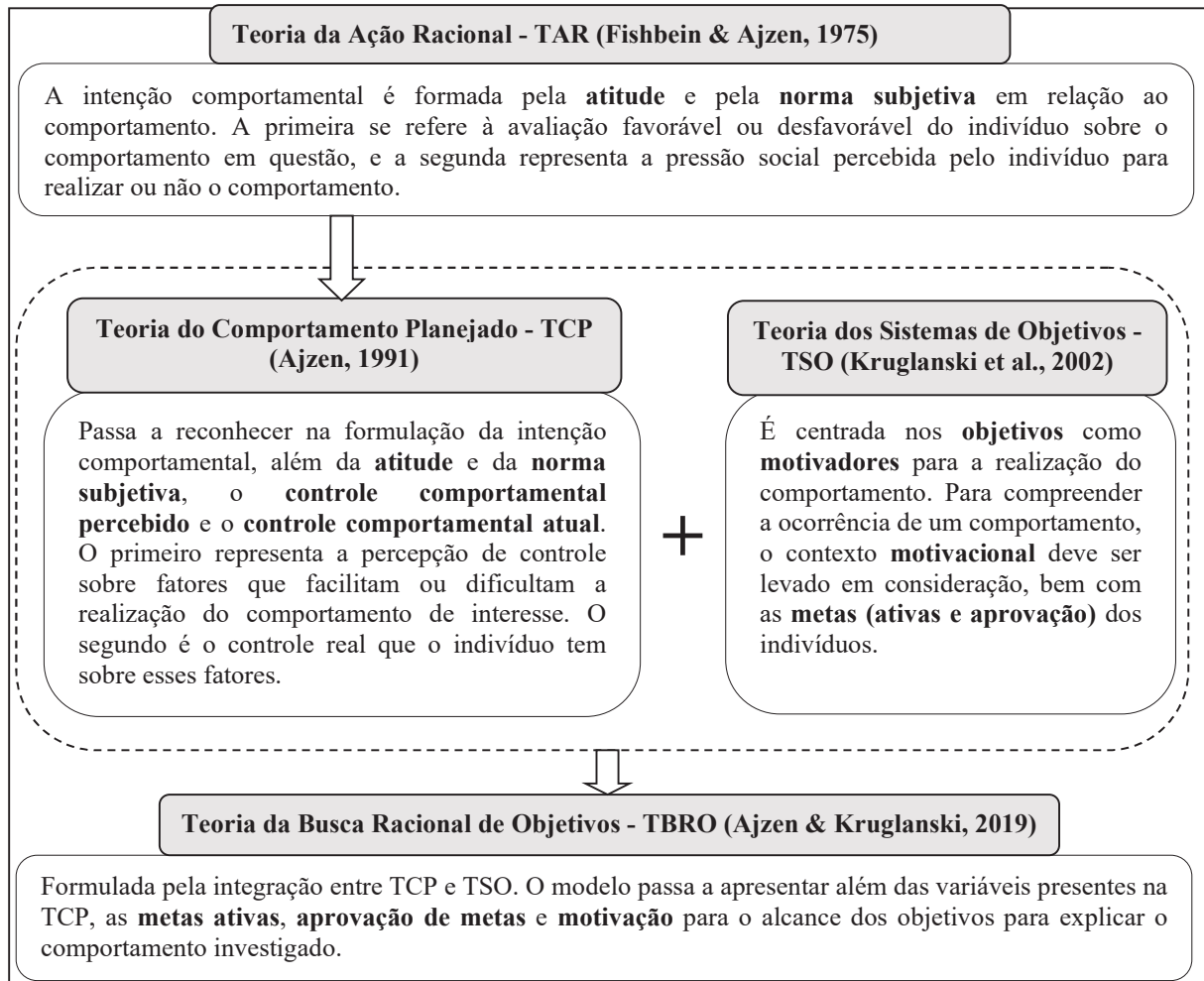
Portanto, Ajzen e Kruglanski (2019) buscaram preencher essa lacuna por meio da construção da Teoria da Busca Racional de Objetivos (TBRO). Incorporaram, ao modelo apresentado pela TCP, as variáveis metas ativas, aprovação de metas e motivação para o alcance dos objetivos, com o intuito de melhorar a previsão e explicação do comportamento investigado. Sua formulação aconteceu mediante a integração entre a TCP e a Teoria dos Sistemas de Objetivos (TSO) de Kruglanski et al. (2002).

A TCP tem como base uma abordagem focada no comportamento (Han, 2021), não levando em consideração os motivos que levam a escolha da ação comportamental (Ajzen & Kruglanski, 2019). A TSO é centrada nos objetivos e estes são os motivadores centrais do comportamento (Kruglanski et al., 2002). Além do que, a TCP apresenta uma abordagem de baixo para cima, como foco no comportamento como referência. Já a TSO, constitui-se em

uma abordagem de cima para baixo, em que os objetivos demonstram um papel de orientação, explicando e orientando o comportamento em questão (Ajzen & Kruglanski, 2019). A Figura 2 apresenta uma síntese das abordagens teóricas percorridas anteriormente, expondo o processo evolutivo das teorias até se chegar à construção da TBRO, foco da presente pesquisa.

Figura 2

Processo construtivo da TBRO



Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

Na TBRO o contexto motivacional é levado em consideração para compreender a realização de um comportamento em questão (Ajzen & Kruglanski, 2019), e se este comportamento serve como um meio para o alcance dos objetivos (Han, 2021). Os objetivos correspondem ao ponto de referência que os indivíduos almejam obter por meio de suas ações comportamentais. Variam conforme o grau de interesse, bem como, se a realização está ao alcance da pessoa. A maioria dos comportamentos é guiado por objetivos que motivam o

indivíduo a realizá-lo, e a sua iniciação está relacionada a ativação prévia de um ou mais objetivos, em que o comportamento serve como um meio para seu alcance. Dessa forma, os objetivos orientam a ação comportamental aderida, ou seja, são os motivadores centrais da ação (Ajzen & Kruglanski, 2019).

A atitude e as normas subjetivas obtêm atributos motivacionais na medida em que pelo menos algumas das crenças comportamentais e normativas em que se baseiam, estão relacionadas aos objetivos atualmente ativos dos indivíduos. Os objetivos podem mudar rapidamente diante de eventos que ocorrem no ambiente, pois são considerados instáveis e flutuantes. Situações inesperadas podem provocar uma mudança brusca de prioridade, levando a busca de novos objetivos (Ajzen & Kruglanski, 2019). Um objetivo específico pode ser conquistado por um ou mais meios, assim como, um meio pode levar ao alcance de um ou mais objetivos pretendidos (Concari et al., 2023).

Além do que, a TBRO postula que o comportamento é conduzido por dois tipos de metas (meta ativa e/ou aprovação da meta), nas quais podem se apoiar ou se contrastarem conforme a situação envolvida. A meta ativa corresponde alcançar resultados almejados diante da realização do comportamento em questão, enquanto a aprovação da meta está direcionada a obter a aprovação da meta ativa pelas pessoas que são seus referentes sociais. Assim, a realização do comportamento está sustentada em metas que promovam benefícios direto aos indivíduos ou que alcance a aprovação de seus referentes sociais (Ajzen & Kruglanski, 2019). O indivíduo tende a considerar a realização de um comportamento quando perceber que este promoverá o alcance de sua meta ativa e/ou de aprovação (Hamilton et al., 2022). Quando mais de uma opção comportamental é capaz de alcançar um conjunto ativo de metas, a alternativa relacionada à intenção mais forte é selecionada (Ajzen & Kruglanski, 2019). Dessa maneira, diante dos elementos apresentados, a Figura 3 exhibe o modelo teórico da TBRO e as relações entre os determinantes que a compõem.

Os primeiros estudos a empregar a TBRO aparecem em 2022. Inicialmente, Hamilton et al. (2022), realizaram o primeiro teste empírico da teoria em estudo que tinha como objetivo prever o comportamento de atividades físicas de estudantes de graduação da Austrália no período da pandemia. Em seus achados, as previsões estipuladas pela TBRO em sua maioria foram apoiadas. Destaca-se a significância preditiva apresentada pela motivação em relação a intenção, bem como, identificou que as metas ativas e de aprovação foram mais importantes para a motivação dos estudantes do que outras crenças comportamentais e normativas, respectivamente. Entretanto, o controle comportamental percebido não moderou a relação da motivação com a intenção, conforme previsto pela teoria. Do mesmo modo, não foram encontrados resultados significativos da moderação assumida pela meta ativa e aprovação da meta ativa nos caminhos entre atitude e norma subjetiva com a motivação, respectivamente. Mas em suma, destacaram que a TBRO é um novo modelo a ser usado para identificar preditores de um comportamento de interesse.

Por seguinte, Akhtar e Suki (2022) propuseram um estudo no Paquistão, cujo objetivo consistiu em analisar a intenção do consumidor de varejo em consumir alimentos benéficos para a saúde. A investigação propôs o uso apenas das variáveis meta de aprovação, norma subjetiva, motivação (interna e externa), atitude, controle comportamental percebido e intenção comportamental. Diante dos resultados auferidos, destacou-se a importância e a influência positiva da meta de aprovação e da motivação no comportamento investigado, conceitos novos apresentados pela TBRO. Como tal, o estudo trouxe resultados que possibilitaram ampliar a discussão das variáveis novas apresentadas pela TBRO. Uma nova perspectiva de investigação a respeito da motivação foi utilizada, dividindo-a em duas dimensões distintas (interna e externa).

Remetendo ao campo de denúncia, Sallaberry (2022) realizou um estudo no campo da denúncia com o objetivo de investigar o efeito do conhecimento das *red flags* de indícios de ilícitos financeiros na relação dos determinantes comportamentais na intenção e no comportamento *whistleblower* de profissionais contábeis no Brasil. Para a pesquisa, utilizou tanto a abordagem teórica da TBRO como as suas abordagens antecessoras, a TAR e a TCP. Como resultados do estudo, identificou-se que a motivação, um dos principais elementos incorporados pela TBRO, foi uma variável relevante para a explicação de parte do comportamento de denúncia, e esta variável também sofreu influência de forma parcial das demais variáveis dispostas no modelo. A motivação foi influenciada pela atitude, no entanto, não sofreu influência significativa da norma descritiva e a norma injuntiva apresentou resultados divergentes de direção. Em relação as demais variáveis agregadas pela TBRO,

constatou-se a capacidade explicativa da meta ativa sobre denúncia e a aprovação dessa meta no comportamento investigado, demonstrando o papel importante dessas metas, quando acionadas, para a condução da ação comportamental. Tais metas influenciaram na motivação, valorizando dessa maneira o comportamento *whistleblower* como meio para o indivíduo alcançar seus objetivos.

Prosseguindo aos resultados encontrados por Sallaberry (2022) ao testar o TBRO no campo da denúncia, a meta ativa sobre denúncia explicou a atitude, enquanto a aprovação da meta ativa explicou de forma parcial a norma subjetiva descritiva e injuntiva. Bem como, observou-se o papel moderador apresentado pela meta ativa na relação entre atitude e motivação, entretanto, a aprovação da meta moderou apenas a relação da norma subjetiva injuntiva com a motivação. De forma geral, em investigação sobre intenção e comportamento *whistleblower*, a TCP demonstrou melhor capacidade explicativa da intenção e do comportamento de denúncia a canais externos. Enquanto pela abordagem da TBRO, a intenção e o comportamento *whistleblower* foram explicados com maior intensidade a canais internos de denúncia, resultado esse decorrente da inserção das novas variáveis ao modelo da TBRO (Sallaberry, 2022).

Por fim, Concari et al. (2023) elaborou um estudo sobre a lente da TBRO, com o objetivo de analisar o comportamento de separação de resíduos de residências em duas cidades na Holanda. Os autores constataram que a adição das metas e da motivação melhoram o poder de explicação do comportamento investigado. Além do que, os comportamentos são efetuados em atendimento aos objetivos do indivíduo. Ademais, as metas, em especial a meta ativa e a motivação apresentaram importância significativa como precursores da intenção comportamental. Por fim, evidenciaram a relevância de investigar e compreender como os novos constructos estabelecido pela TBRO se comportam e se relacionam com as variáveis já apresentadas anteriormente pela TCP.

2.5 HIPÓTESES E MODELO TEÓRICO DA PESQUISA

As hipóteses estão apresentadas e contextualizadas a partir dos determinantes comportamentais apresentados pela TBRO, discorrendo de suas relações diretas e de moderação que se espera encontrar na presente pesquisa, conforme Figura 3. Busca-se analisar o efeito dos determinantes na intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da Teoria da

Busca Racional de Objetivos, considerando canais internos e externos de denúncia. Por fim, apresenta-se o modelo teórico da pesquisa.

2.5.1 Metas Ativas e Atitude

As metas ativas são incluídas como direcionadores motivacionais, em que por meio de um comportamento contemplado que atenda a essas metas, possa alcançar os objetivos desejáveis. São denominadas também como metas/opções alternativas que o indivíduo possui diante de uma determinada situação, e que terá o acionamento de uma dessas metas como prioridade (Ajzen & Kruglanski, 2019). Podem ser compreendidas como objetivos intermediários a serem realizadas inicialmente, para depois conquistar os objetivos principais (Sallaberry, 2022).

Para a ativação de uma ou mais metas, deve-se considerar as ações comportamentais que permitem alcançar essas metas, ou seja, as opções comportamentais só são relevantes em contextos de metas atualmente ativas (Ajzen & Kruglanski, 2019). Por exemplo, considere um estudante de graduação que pretende conseguir um emprego em uma grande empresa, sua meta ativa é conseguir o emprego, e a ação em se candidatar a vaga é o comportamento a ser realizado para conseguir atingir a meta ativa pretendida (Fishbein & Ajzen, 2010).

Segundo Ajzen e Kruglanski (2019), entre as alternativas disponíveis, uma meta deve ser considerada como a mais importante ou desejável, ou seja, deve apresentar um maior valor subjetivo em relação as outras, para assim direcionar a ação comportamental. Dessa forma, uma meta ativa tem um *status* privilegiado com prioridade sobre outras opções alternativas, pois ela é acionada ao perceber que promoverá o alcance dos objetivos desejados pelo indivíduo. Mesmo com a presença de fortes crenças positivas sobre o comportamento, estas podem não ser capazes de compensar os fracos vínculos existentes entre o comportamento e o conjunto de metas, se essas crenças não estão relacionadas com a meta ativa de uma pessoa. Essa evidência atende a premissa de Ajzen e Kruglanski (2019), de que o comportamento é acionado quando a meta ativa mais forte selecionada está relacionada com a ação comportamental investigada, o que contribuiu para a motivação em realizá-lo.

Um exemplo apresentado por Ajzen e Kruglanski (2019) para ilustrar essa situação é de um homem que tem como meta ativa perder peso, e tem como possibilidade comportamental uma dieta com baixo teor de gordura. Se ele acredita que seguindo essa dieta conseguirá perder peso, poderá fazer mesmo sabendo da existência de crenças negativas existentes sobre esse tipo de comportamento, como não permitir alimentos atraentes e

diminuição da energia física. No entanto, crenças positivas sobre a dieta escolhida, como ter uma boa noite de sono e economia de dinheiro, podem não ser o suficiente para que o homem contemple esse comportamento se ele acredita que tal dieta não levará a perda de peso, ou seja, a sua meta atualmente ativa.

Cabe ressaltar também, que as metas ativas podem sofrer rápidas mudanças em decorrência de alterações no ambiente, o que ocasiona fortes mudanças de prioridades e leva a busca de novas metas dominantes (Ajzen & Kruglanski, 2019). Remetendo ao contexto de denúncia, o indivíduo por um lado, tem a opção de denunciar uma atividade fraudulenta, que é uma conduta esperada do ponto de vista moral e ético. Por outro lado, pode permanecer em silêncio em decorrência do medo de sofrer retaliações e demais consequências negativas por assumir um comportamento *whistleblowing* (Silva Filho, 2019).

Como averiguado no estudo de Hamilton et al. (2022), sobre a previsão de atividades físicas entre estudantes de graduação no período da pandemia de COVID-19, a meta ativa apresentou uma forte relação com a atitude em comparação com as outras crenças comportamentais. Resultado que, segundo os autores, demonstra o papel importante da meta em modelos de ação racional. Essa relação também foi encontrada na pesquisa sobre o comportamento de reciclagem de Concari et al. (2023), em que a meta ativa influenciou positivamente a atitude. No contexto do tema, resultados empíricos encontrados por Sallaberry (2022), evidenciam que a meta ativa de interesse, sendo a relacionada com o comportamento *whistleblower*, também explicou a atitude sobre o comportamento investigado.

Portanto, embasando-se na descrição apresentada por Concari et al. (2023), se o profissional de contabilidade considerar a ação de reportar uma atividade contábil fraudulenta a quem tenha competência para tomar as devidas medidas como prioridade (meta ativa), sua atitude em relação ao comportamento *whistleblowing* se torna relevante. Assim, espera-se na presente pesquisa que a meta ativa, sendo esta a meta de interesse condizente com o comportamento *whistleblowing*, apresente relação positiva na atitude, conforme estipulado pela TBRO (Ajzen & Kruglanski, 2019). Dessa forma, a atitude se torna mais favorável em relação a intenção do comportamento *whistleblowing* quando este estiver relacionado a meta ativa. Com base nas evidências apresentadas, elaborou-se a seguinte hipótese de pesquisa.

H₁: *A meta ativa apresenta efeito positivo na atitude de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.*

2.5.2 Aprovação da Meta Ativa e Norma Subjetiva

Além das metas relacionadas a resultados (metas ativas), a motivação em obter a aprovação da meta ativa por parte de referentes sociais importantes ao indivíduo concebe outro conjunto de metas, conhecidos na TBRO como aprovação da meta. A meta a ser implementada pelo indivíduo corresponde também aquela que possui maior valor subjetivo pelos referentes quando comparado a outras opções alternativas existentes (Ajzen & Kruglanski, 2019). Espera-se que a meta ativa escolhida pelo indivíduo seja a mesma aprovada e desejável pelos seus referentes. As crenças normativas (norma subjetiva) ao mesmo tempo que fornecem suporte para a realização de um comportamento, acabam confirmando a aprovação de uma meta pretendida (Ajzen & Kruglanski, 2019).

A aprovação da meta ativa possui também um *status* diferenciado na formação da norma subjetiva. Crenças normativas ligadas a referentes sociais que são o foco da aprovação da meta escolhida, terão destaque na formação da norma subjetiva. Já os referentes que não estão ligados com a meta de aprovação, não poderão compensar a falta de suporte de referentes para a meta. Um exemplo que descreve essa afirmação é quando uma jovem tem em mãos a decisão de cursar uma faculdade e diante disso, três referentes importantes a ela se fazem presentes, o orientador escolar, os pais e os amigos. Apenas os dois primeiros são o foco de sua aprovação da meta ativa no momento. Diante disso, a força da crença e a direção da pressão social percebida está relacionada principalmente ao passo que a jovem acredita que começar a faculdade terá a aprovação de seu orientador escolar e de seus pais. Mesmo que para ela, seja importante a aprovação dos demais referentes, essa expectativa apresenta-se em um grau menor (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Ajzen e Kruglanski (2019), ressaltam dessa maneira, que no modelo proposto pela TBRO, o comportamento é escolhido com base em dois tipos de objetivos atualmente ativos, o primeiro corresponde ao atendimento das metas ativas e o segundo refere-se à aprovação dessas metas por outros que são importantes na vida do indivíduo. Em determinadas situações os dois tipos de metas podem ser consistentes, em que um comportamento pode atingir os resultados desejados (meta ativa) e obter aprovação dos principais referentes (aprovação da meta).

No entanto, há casos em que os dois tipos de metas são inconsistentes, pois por meio de um comportamento pode-se ter o alcance das metas ativas de interesse, mas não ter a aprovação dela pelos referentes, ou caso contrário, ter a aprovação comportamental, mas não o alcance de determinados resultados de acordo com seus objetivos (Ajzen & Kruglanski,

2019). Especificamente, presume-se que a atitude e a norma subjetiva, motivem a intenção da realização do comportamento pretendido apenas quando os resultados esperados e as normas sociais estão relacionadas em parte com a meta ativa e com aprovação da meta ativa, respectivamente (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Hamilton et al. (2022), em estudo sobre a previsão de atividades físicas de estudantes de graduação australianos no período da pandemia, encontraram uma forte relação entre a aprovação da meta ativa e a norma subjetiva, comparado a outras crenças normativas. Akhtar e Suki (2022), ao investigarem a intenção de consumir alimentos benéficos à saúde, constataram uma associação positiva da meta de aprovação na norma subjetiva. Essa relação também foi encontrada na pesquisa sobre o comportamento de reciclagem de Concari et al. (2023), em que a aprovação da meta ativa influenciou de forma positiva as normas subjetivas. Já nos resultados empíricos encontrados por Sallaberry (2022), a aprovação da meta de interesse explicou parcialmente a norma descritiva e injuntiva de profissionais de contabilidade em relação ao comportamento *whistleblower*.

Remetendo ao descrito por Concari et al. (2023), se os profissionais de contabilidade perceberem que o reporte de atividade contábil fraudulenta é a ação que se obtêm a aprovação de seus referentes sociais significativos (aprovação da meta), as normas subjetivas injuntivas e descritivas, se tornam relevantes. Assim, espera-se para a presente pesquisa, que a aprovação da meta ativa pelos referentes sociais significativos, sendo essa, a meta de interesse que condiz com o comportamento *whistleblowing*, apresentará relação positiva em ambas as normas subjetivas. À vista disso, a norma subjetiva (injuntiva e descritiva) se torna mais favorável em relação ao comportamento *whistleblowing*, quando este estiver relacionado a aprovação da meta ativa. Diante disso, constituíram-se as seguintes hipóteses de pesquisa.

H₂: *A aprovação da meta ativa apresenta efeito positivo na norma subjetiva injuntiva de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.*

H₃: *A aprovação da meta ativa apresenta efeito positivo na norma subjetiva descritiva de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.*

2.5.3 Atitude e Motivação

Crenças são as informações que a pessoa tem a respeito do objeto em discussão, servindo de suporte para julgamentos, decisões e avaliações (Fishbein & Ajzen, 2010). Uma crença relaciona um objeto (comportamentos, pessoas, grupos) a um atributo (consequências,

qualidades, características) (Moutinho & Roazzi, 2010). As crenças, de certa forma, estão relacionadas na determinação das intenções e comportamentos. As pessoas apresentam várias crenças sobre um comportamento específico, mas utilizam apenas um determinado número específico de crenças que atenderá ao comportamento desejável. Essa lógica se aplica para a atitude, norma subjetiva e para o controle comportamental percebido (Ajzen, 1991).

As crenças comportamentais são responsáveis pela formação de uma atitude e representa a probabilidade subjetiva de que desempenhar um determinado comportamento levará ao resultado desejável (Ajzen & Kruglanski, 2019). Para produzir uma atitude positiva ou negativa, considera-se a força de cada crença comportamental (probabilidade de que o comportamento produzirá o resultado estipulado) que o indivíduo detém sobre um comportamento, multiplicada pela avaliação subjetiva (positiva ou negativa) do atributo da crença sobre o comportamento. Os produtos resultantes devem ser somados, originando-se o produto final, que é a estimativa da atitude (Ajzen, 1991; Moutinho & Roazzi, 2010; Ajzen & Kruglanski, 2019).

Segundo Silva Filho (2019), a atitude representa a maneira como o profissional de contabilidade julga como bom ou ruim, positivo ou negativo o comportamento *whistleblowing*, com base em seus aspectos e crenças individuais. Representa a avaliação favorável ou desfavorável que o indivíduo demonstra em relação ao comportamento pretendido (Ajzen, 1991). Assim, quanto mais favorável for o julgamento, maior será a intenção comportamental (Moutinho & Roazzi, 2010).

Fatores positivos da denúncia podem estar relacionados à prevenção de danos a uma organização, controle de corrupção, satisfação moral, cumprimento do dever como funcionário, entre outros elementos favoráveis que incentivam o comportamento *whistleblowing* (Park & Blenkinsopp, 2009). Como fatores desfavoráveis da denúncia, tem-se a demissão, isolamento, discriminação, assédio, exclusões, rebaixamento de cargo, perda de qualidade das condições de trabalho, violência física ou verbal, além de fortes acusações contra a imagem do denunciante (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005).

A TBRO apresenta a atitude como determinante direto da motivação do indivíduo em se envolver no comportamento pretendido (Ajzen & Kruglanski, 2019). Em estudo realizado por Hamilton et al. (2022), a atitude prediz significativamente a motivação dos estudantes australianos de graduação em atender às diretrizes de atividades física. Nos achados de Sallaberry (2022), a atitude influenciou a motivação de profissionais de contabilidade a reportar transações suspeitas ou de risco, ou seja, os respondentes demonstram um sentimento positivo sobre o comportamento de denúncia. Sob o mesmo ponto de vista relacional, os

resultados da pesquisa de Concari et al. (2023) sobre o comportamento de reciclagem, demonstraram uma influência positiva da atitude.

Dessa maneira, visando a relação estipulada pela TBRO e embasando-se nos dados empíricos, espera-se um efeito positivo entre a atitude e a motivação. Estima-se que quando o profissional de contabilidade tiver uma atitude favorável em relação ao comportamento *whistleblowing*, com julgamentos positivos e de aprovação sobre os resultados que a execução do referido comportamento promoverá, a mesma terá um efeito positivo na determinação da motivação em realizar o comportamento. Diante disso, evidencia-se a seguinte hipótese de pesquisa.

H₄: A atitude apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.

2.5.4 Norma Subjetiva e Motivação

A norma subjetiva é proveniente das crenças normativas, que diz respeito a pressão social percebida, exercida por referentes que são importantes ao indivíduo, como pais, amigos, grupos de referência e instituições (Santos & Almeida, 2018). Como também, colegas de trabalho, supervisores (Mansor et al., 2020) ou em decorrência da influência da sociedade (Concari et al., 2023). Refere-se à aprovação ou desaprovação do comportamento a ser realizado pelo indivíduo por pessoas ou grupos que são considerados significativos a ele (Ajzen, 1991), refletindo no que esses referentes acham que deveria ser feito (Concari et al., 2023). É a interpretação que o indivíduo faz levando em consideração a opinião das outras pessoas relevantes a sua volta (Trongmateerut & Sweeney, 2013). Ou seja, é a pressão social que referentes tem sobre o processo decisório do indivíduo em realizar ou não um comportamento desejável (Ajzen, 1991).

A construção da norma subjetiva ocorre por meio de duas categorias distintas de grupos de percepção, que são as normas sociais descritivas e injuntivas. As normas sociais descritivas referem-se às crenças de que os referentes importantes para o indivíduo executam também o comportamento que este pretende realizar, indicando assim um sinal de aprovação. Já as normas injuntivas consistem na expectativa ou probabilidade que o comportamento desejável seja aprovado ou não pelos outros que são importantes ao indivíduo (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Remetendo ao contexto da denúncia, para o indivíduo realizar o comportamento *whistleblowing* é muito importante que sua escolha comportamental seja aprovada por seus referentes, levando-o a maior probabilidade de executar sua ação comportamental de interesse (Trongmateerut & Sweeney, 2013). Contribuindo a discussão, Mansor et al. (2020) ressalta que quando pessoas importantes ao indivíduo apoiam a ação de denunciar irregularidades, há uma tendência a aumentar a chance de efetuar a denúncia.

Em suma, a norma subjetiva é o resultado do somatório dos produtos resultantes da multiplicação da força de cada crença normativa acessível (seja injuntiva ou descritiva) pela motivação ou importância do indivíduo em cumprir com o desejo de seu referente social significativo (Ajzen, 1991; Park & Blenkinsopp, 2009; Moutinho & Roazzi, 2010; Ajzen & Kruglanski, 2019). Em relação a denúncia, o indivíduo se importa com a opinião dos entes importantes a sua volta em relação a aprovação ou desaprovação do comportamento *whistleblowing*, ou seja, a norma subjetiva apresenta um papel relevante na decisão de denunciar ou não (Tudu, 2021).

No modelo apresentado pela TBRO, a norma subjetiva determina de forma direta a motivação do indivíduo em realizar determinado comportamento (Ajzen & Kruglanski, 2019). Em seu estudo, Hamilton et al. (2022) verificaram que a norma subjetiva prediz a motivação para realizar a atividade física de estudantes de graduação. Resultado que se alinha aos achados de Akhtar e Suki (2022), em que a norma subjetiva apresentou uma associação positiva com a motivação interna e externa sobre o consumo de alimentos saudáveis. Em contraste com esse resultado, Sallaberry (2022) demonstrou que a norma subjetiva descritiva não apresentou significância e a norma injuntiva demonstrou influência, mas com resultados negativos, divergindo a direção de relação. A não influência da norma subjetiva descritiva, pode estar relacionado a questões em que no contexto brasileiro a vontade dos indivíduos em denunciarem é insuficiente ou não é bom (Sallaberry, 2022), pois quando agem em grupos, tendem a serem mais desonestos do que individualmente (Bonfim & Silva, 2019). Além de omitirem em muitos casos, as normas da classe profissional que exigem o relato de más condutas (Sallaberry, 2022). Já sobre a norma injuntiva, a relação negativa que se identificou no estudo não deve ser considerada inconsistente, pois segundo Ayres et al. (2022), esta norma está relacionada as opiniões dos referentes, e nem sempre os profissionais de contabilidade, por exemplo, seguem as instruções dispostas em leis e normas da profissão contábil. Esses resultados, estão em consonância com os achados de Concari et al. (2023), em que não se encontrou evidências do efeito das normas subjetivas na motivação do comportamento de reciclagem.

Em decorrência desses indícios empíricos ainda inconsistentes, bem como, seguindo a relação entre norma subjetiva (injuntiva e descritiva) e motivação apresentadas pela TBRO e as evidências teóricas da literatura, espera-se para a presente pesquisa uma associação positiva entre as variáveis. Presume-se que quando o profissional de contabilidade tiver aprovação de sua ação comportamental (norma injuntiva) ou se seus referentes sociais que lhe são significativos realizam o comportamento *whistleblowing* (norma descritiva), o mesmo tende a se sentir mais encorajado. Assim, apresentará efeitos positivos sobre a motivação de realizar a intenção do comportamento *whistleblowing*. Portanto, constituíram-se as seguintes hipóteses de pesquisa.

H₅: A norma subjetiva injuntiva apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.

H₆: A norma subjetiva descritiva apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.

2.5.5 Motivação e Intenção do Comportamento *Whistleblowing*

A motivação se reside no desejo e vontade de efetuar determinado comportamento, na medida que esse comportamento levará ao alcance dos objetivos pretendidos por cada indivíduo (Ajzen & Kruglanski, 2019; Hamilton et al., 2022). Existem comportamentos em que os objetivos podem variar conforme cada indivíduo, comportamentos estes, em que a abordagem teórica da TCP não era suficiente em investigar. Assim, a motivação também foi incluída ao modelo com o propósito de melhorar a capacidade explicativa do comportamento investigado (Ajzen & Kruglanski, 2019).

A intenção comportamental é o elemento central na motivação comportamental desejável, se tornando um antecedente imediato do comportamento quando este permanece estável ao longo do tempo (Ajzen & Kruglanski, 2019). A mesma captura os fatores motivacionais que influenciam o comportamento, indicando o quanto que o indivíduo está disposto a realizar a ação comportamental desejável (Ajzen, 1991). Refere-se à probabilidade, de forma voluntária, do indivíduo realizar o comportamento em questão (Park & Blenkinsopp, 2009). Quanto mais forte for essa intenção, maior será a chance de realização do comportamento pretendido (Ajzen, 1991). Moutinho e Roazzi (2010), descrevem que as intenções são definidas como a disposição para realizar o comportamento de interesse. Em relação a denúncia, a intenção refere-se à probabilidade do indivíduo se envolver em um

comportamento *whistleblowing*, demonstrando sua provável ação em denunciar má condutas presentes nas organizações em que atua ou atuou (Lee et al., 2021).

Pelo modelo proposto pela TBRO, a intenção comportamental é influenciada pela motivação para realizar um determinado comportamento à luz de opções alternativas (meta ativa e de aprovação) e no contexto dos objetivos atualmente ativos. As pessoas podem apresentar atitudes favoráveis e terem a aprovação de seus referentes sociais importantes em relação a execução de um comportamento (Ajzen & Kruglanski, 2019). Contudo, se esse comportamento não está vinculado a sua meta ativa e/ou de aprovação no momento para o alcance dos seus objetivos (Ajzen & Kruglanski, 2019) e se não desencadear a motivação para atingir um objetivo, podem não desenvolver a intenção de iniciar o comportamento (Concari et al., 2023).

Anteriormente pela TCP, os efeitos da atitude e norma subjetiva estavam diretamente ligados a intenção comportamental. No entanto pela TBRO, essa relação deixou de existir devido à presença do novo determinante comportamental, a motivação (Ajzen & Kruglanski, 2019). Assim, um alto nível de motivação relacionado a realização de determinado comportamento, tende a promover uma forte intenção de realizá-lo (Ajzen & Kruglanski, 2019), concedendo a motivação o papel de preditor imediato da intenção comportamental (Concari et al., 2023).

Nos resultados descobertos por Hamilton et al. (2022), a motivação foi um preditor significativo da intenção em atender as diretrizes de atividades física por parte dos estudantes de graduação no período da pandemia. Do mesmo modo, essa evidência empírica foi encontrada por Concari et al. (2023), destacando um forte efeito positivo da motivação na intenção, ou seja, a motivação despertou a intenção de realizar o comportamento de reciclagem. Por seguinte, Akhtar e Suki (2022), verificaram que a motivação interna possui uma associação positiva com a intenção do consumo de produtos saudáveis, resultado que não foi encontrado na relação entre motivação externa e intenção.

Em seu estudo, Sallaberry (2022) identificou de forma geral, que a intenção e o comportamento *whistleblower* de profissionais de contabilidade sobre indícios de ilícitos financeiros recebeu influência positiva da motivação. Considerando os tipos de canais de denúncia, Sallaberry (2022) concluiu que a motivação não apresentou significância a canais externos de denúncia, perfazendo de forma inconclusiva, segundo o autor, uma reflexão de como a intenção e comportamento *whistleblower* a canais externos pode contribuir para o indivíduo alcançar os objetivos pretendidos. Em contrapartida, observou-se uma relação de significância da motivação com a intenção e comportamento *whistleblower* a canais internos.

Considerando essa ênfase aos canais de denúncia, Sampaio e Sobral (2013) observaram, em decorrência de um ensaio sobre denúncia, que os denunciantes de forma geral buscam relatar as irregularidades a canais de tipologias interna e externo, em que o primeiro se destaca em relação ao segundo. Park e Blenkinsopp (2009), trabalhando com as tipologias internas e externas, evidenciaram que a intenção de denúncia de policiais foi mais significativa em relação aos canais internos do que externos. Por fim, Alleyne et al. (2017), também identificaram que os funcionários de contabilidade atuantes no contexto organizacional, preferem em sua maioria, a denúncia interna em comparação a externa.

Sob essa perspectiva, infere-se que o reporte de atividades contábeis fraudulentas, seja um meio que contribuiu para o alcance dos objetivos pessoais dos profissionais de contabilidade. Dessa maneira, motiva-os para a realização do comportamento e direciona para um efeito positivo na intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos de denúncia. Com isso tem-se as seguintes hipóteses de pesquisa.

H₇: A motivação apresenta efeito positivo na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais internos.

H₈: A motivação apresenta efeito positivo na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais externos.

2.5.6 Meta Ativa e Aprovação da Meta Ativa como moderadores da Atitude e da Norma Subjetiva

Além da meta ativa e a aprovação da meta ativa dispõem de efeitos diretos na atitude e na norma subjetiva, essas variáveis podem também moderar o efeito da atitude e da norma subjetiva sobre a motivação respectivamente, como postulado pela TBRO (Ajzen & Kruglanski, 2019). Assim, o efeito da atitude e da norma subjetiva é mais forte sobre a motivação quando o comportamento a ser efetuado servirá como meio para alcançar as metas ativas e a aprovação das metas ativas (Ajzen & Kruglanski, 2019).

No estudo de Sallaberry (2022), a meta ativa e a aprovação da meta de interesse demonstraram a capacidade de moderar os efeitos da atitude e da norma subjetiva injuntiva sobre a motivação, respectivamente. Porém não foram encontrados efeitos de moderação da aprovação da meta ativa na relação entre norma subjetiva descritiva com a motivação. Na pesquisa de Hamilton et al. (2022), apesar dos efeitos de moderação apresentarem resultados positivos, não foram significativos para ambas as metas. Diante disso, os autores ressaltam

que mais arguições empíricas devem ser realizadas para testar o papel moderador das metas em diferentes comportamentos e contextos.

Diante ainda de poucas evidências empíricas a respeito dos efeitos de moderação, para a presente pesquisa, presume-se que a meta ativa e a aprovação da meta ativa moderem o efeito da atitude e da norma subjetiva (injuntiva e descritiva) sobre a motivação respectivamente, conforme postulado pela TBRO. Dessa maneira, a relação entre essas variáveis se torna mais forte, e conseqüentemente motiva a realização do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade, quando este comportamento leva a obtenção da meta ativa e a aprovação dessa meta. Assim, estabeleceram-se as seguintes hipóteses de pesquisa.

H₉: A meta ativa modera o efeito da atitude na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.

H₁₀: A aprovação da meta ativa modera o efeito da norma subjetiva injuntiva na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.

H₁₁: A aprovação da meta ativa modera o efeito da norma subjetiva descritiva na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.

2.5.7 Controle Comportamental Percebido como moderador da Motivação

A base para as percepções do controle comportamental percebido é oriunda das crenças de controle acessíveis (Ajzen, 1991), que diz respeito aos elementos que podem promover ou impedir a conduta comportamental desejável (Ajzen, 2002). As crenças de controle, segundo Ajzen (1991) podem estar relacionadas em parte com as experiências passadas, como também em decorrência da influência de informações oriundas de vivências que amigos ou conhecidos tiveram com o comportamento, além de outros fatores que podem aumentar ou reduzir a dificuldade captada em efetuar determinado comportamento. Dessa maneira, quanto mais percepção de controle de recursos e oportunidades favoráveis à sua ação comportamental o indivíduo tiver e, quanto menores forem os obstáculos e barreiras existentes, maior será o controle percebido em relação ao comportamento (Ajzen, 1991).

O controle comportamental percebido está relacionado a percepção do indivíduo sobre a presença de fatores que facilitam ou dificultam a realização do comportamento de interesse, variando conforme as situações e ações pretendidas (Ajzen & Kruglanski, 2019). Para desempenhar o comportamento em questão, existe uma forte dependência com oportunidades,

recursos, obstáculos (Ajzen, 1991), competências, habilidades, disponibilidade de tempo, dinheiro, entre outros elementos (Ajzen & Kruglanski, 2019). Leva-se em consideração a capacidade, bem com a autonomia do indivíduo em efetuar o comportamento (Concari et al., 2023).

Devido a lógica de percepção do indivíduo em conseguir ou não executar o comportamento (Moutinho & Roazzi, 2010), o controle comportamental percebido se correlaciona muito com a ideia de autoeficácia, em que indivíduo julga suas próprias capacidades de enfrentar os obstáculos e realizar o comportamento (Ajzen, 1991; Ajzen, 2002). Ele é obtido por meio da multiplicação entre cada força de crença de controle com a intensidade percebida do fator de controle acessível que facilita ou inibe o comportamento, e os resultados são somados (Ajzen, 1991; Ajzen & Kruglanski, 2019).

Park e Blenkinsopp (2009) afirmam que o controle comportamental percebido é uma construção psicológica e não uma medida de controle real. No entanto, Ajzen (1991) afirma que por meio da experiência, constantemente ele se aproxima do controle comportamental real. É representado por meio de fatores de controle e pela avaliação da sua importância, em que no caso da denúncia, um dos fatores que pesam na decisão são os obstáculos organizacionais presentes no ambiente (Park & Blenkinsopp, 2009). Quando o colaborador percebe a existência dessas barreiras como assédio, intimidações e boicotes, tende a se sentir desencorajado a denunciar. No entanto, quando detecta oportunidades e recursos como políticas organizacionais rígidas e apoio dos superiores, o indivíduo percebe um maior controle e se sente mais seguro em denunciar (Tudu, 2021). Um dos principais obstáculos que desmotivam os indivíduos a realizar o comportamento *whistleblowing* frente a atividades fraudulentas é a retaliação (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Owusu et al., 2020).

O controle comportamental percebido, conforme o novo modelo apresentado pela TBRO, passa a moderar o efeito da motivação na intenção. Assim, quando o controle comportamental percebido é alto, espera-se um efeito forte da motivação na intenção (Ajzen & Kruglanski, 2019). Os resultados do estudo proposto por Hamilton et al. (2022) apontaram que o controle comportamental percebido não apresentou efeitos de moderação na relação entre a motivação e a intenção de seguir as diretrizes de atividades físicas por estudantes australianos no período da pandemia, contrariando as previsões da TBRO. Diante desse cenário, os autores sugerem que novas pesquisas explorem esse efeito moderador do controle comportamental percebido, visto que as investigações se concentram principalmente nas relações diretas e indiretas do controle comportamental percebido, como suportado pela TCP.

Estudos realizados com o uso da abordagem teórica da TCP, considerando um efeito direto do controle comportamental percebido na intenção de denúncia (interna ou externa), apresentaram efeitos positivos (Latan et al., 2018; Lee & Xiao, 2018; Mansor et al., 2020; Lee et al., 2021). Desta maneira, espera-se que esse resultado se reflita e persista na nova relação de moderação apresentada pela TBRO.

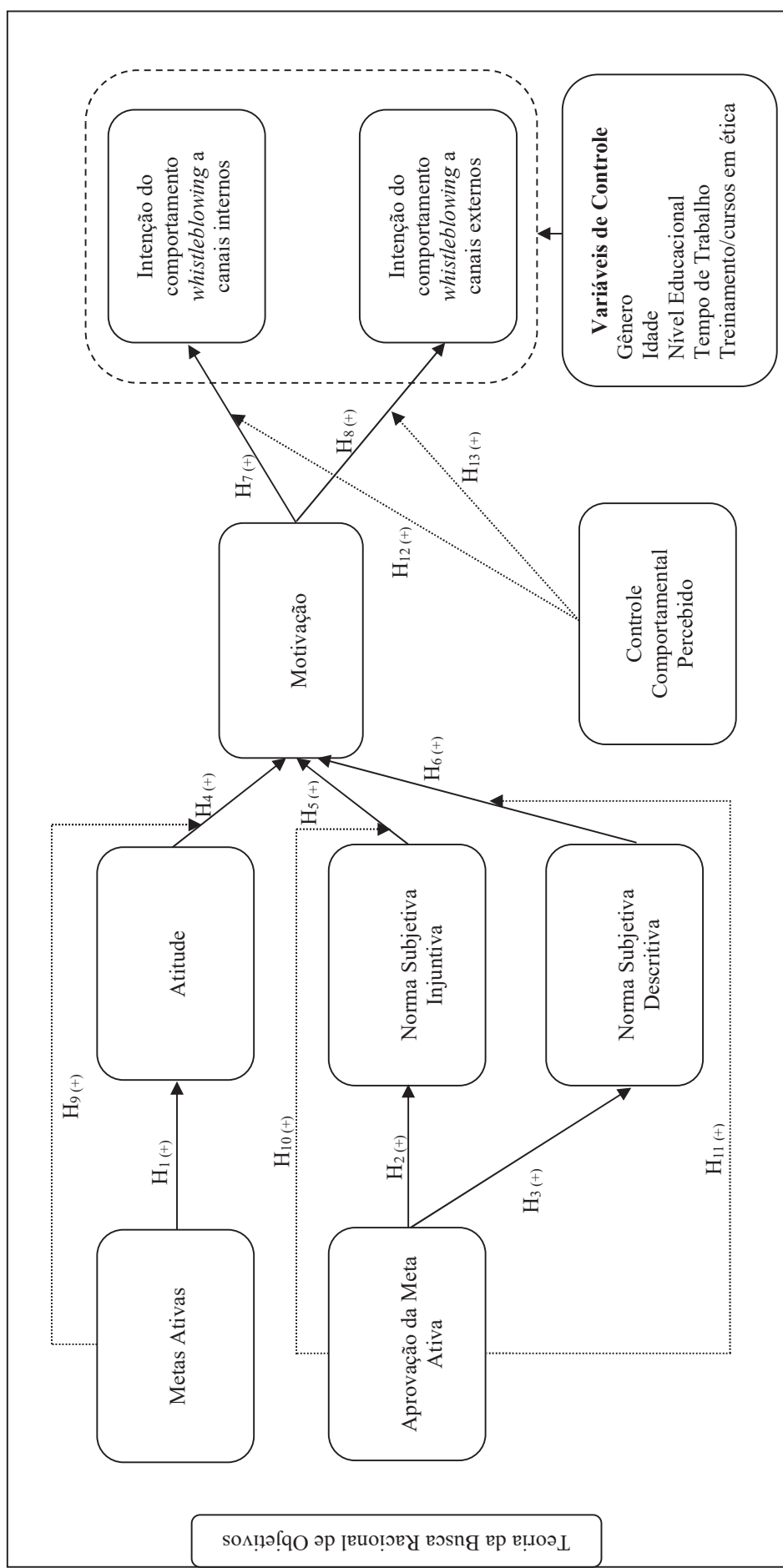
Assim, diante do contexto apresentado de sustentação teórica e empírica, presume-se que quando os profissionais de contabilidade perceberem a presença de fatores, recursos e oportunidades que facilitam, apoiam e incentivam a intenção do comportamento *whistleblowing*, os mesmos apresentarão um alto controle comportamental percebido. Dessa forma, a relação entre a motivação e a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos terá seu efeito aumentado em decorrência do alto controle comportamental percebido. Nessa perspectiva, levantaram-se as seguintes hipóteses de pesquisa.

H₁₂: O controle comportamental percebido modera a relação da motivação com a intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais internos.

H₁₃: O controle comportamental percebido modera a relação da motivação com a intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais externos.

Dessa forma, com base nas evidências apresentadas anteriormente e as referidas hipóteses de pesquisa constituídas, a Figura 4 demonstra o modelo teórico proposto nesta pesquisa.

Figura 4
Modelo Teórico da Pesquisa



Fonte: Autores da pesquisa, com base na TBRO.

O modelo teórico da pesquisa exposto na Figura 4 apresenta as relações esperadas entre as variáveis investigadas. Supõem-se que a meta ativa de interesse da pesquisa apresente efeito positivo na atitude de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₁). A aprovação da meta ativa de interesse apresente efeito positivo na norma subjetiva injuntiva de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₂) e efeito positivo sobre a norma descritiva de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₃). A atitude dispõe de efeito positivo na motivação de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₄). A norma subjetiva injuntiva apresente efeito positivo na motivação de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₅) e a norma subjetiva descritiva apresente efeito positivo na motivação de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₆). Por conseguinte, espera-se que a motivação apresente efeito positivo nas intenções do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade a canais internos (H₇) e a canais externos (H₈).

Além disso presume-se alguns efeitos de moderação, em que a meta ativa de interesse modere o efeito da atitude na motivação de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₉). A aprovação da meta ativa de interesse modere o efeito da norma subjetiva injuntiva na motivação sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₁₀) e modere o efeito da norma subjetiva descritiva na motivação sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade (H₁₁). Bem como, espera-se que o controle comportamental percebido modere a relação da motivação com as intenções do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade a canais internos (H₁₂) e a canais externos (H₁₃).

Por fim, com o intuito de garantir a robustez dos resultados encontrados, investigou-se se as variáveis, gênero, idade, nível educacional, tempo de trabalho e quantidade de treinamento/cursos em ética, demonstram efeitos sobre as intenções do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade em relação a canais internos e externos de denúncia.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A pesquisa se classifica quanto ao objetivo como descritiva, pois visa descrever o efeito dos determinantes comportamentais na intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, considerando canais internos e externos de denúncia. Segundo Sampieri et al. (2013), os estudos descritivos buscam descrever características, propriedades e perfil dos fenômenos que são investigados, detalhando como são e como se manifestam diante do contexto analisado.

Em relação aos procedimentos de coleta de dados a pesquisa utiliza o levantamento, com o uso de um questionário estruturado e composto por perguntas adaptadas dos estudos de Santos (2016), Alleyne et al. (2017), Latan et al. (2019) e Sallaberry (2022). Tem como intenção coletar informações de profissionais de contabilidade a respeito do fenômeno estudado (Cooper & Schindler, 2016).

Quanto a abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como quantitativa ao ter a aplicação de métodos e ferramentas estatísticas sobre os dados coletados, com o intuito de testar as hipóteses previamente desenvolvidas de acordo com a teoria (Sampieri et al., 2013). Pesquisas quantitativas segundo Martins e Theóphilo (2016), proporcionam a quantificação e mensuração de dados coletados, nas quais passam por uma preparação para posteriormente serem submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos.

3.2 DEFINIÇÕES CONSTITUTIVAS E OPERACIONAIS

Considerando as relações evidenciadas no modelo teórico de pesquisa, A Figura 5 apresenta as definições constitutivas e operacionais do estudo. A primeira refere-se a conceitos teóricos dos constructos enquanto a segunda diz respeito a operacionalização desses constructos na realização do estudo.

Figura 5

Definições Constitutivas e Operacionais dos constructos

Constructo de 1ª Ordem	Constructo de 2ª Ordem	Definição Constitutiva	Definição Operacional
Metas Ativas	-	Direcionares motivacionais que, por meio de um comportamento contemplado que atenda as metas ativas, o indivíduo possa alcançar os objetivos desejáveis. São metas/opções alternativas que o indivíduo possui diante de uma determinada situação, na qual terá o acionamento de uma dessas metas como prioridade do indivíduo (Ajzen & Kruglanski, 2019).	A meta ativa obteve-se por meio da mensuração de intensidade da percepção da meta de interesse da pesquisa, (relacionada ao comportamento <i>whistleblowing</i> por meio de uma escala de ordem e analisada posteriormente em valores reversos. Quanto maior a ordem de prioridade para o indivíduo, maior seu valor numérico estatístico (Sallaberry, 2022).
Aprovação da Meta Ativa	-	A aprovação da meta ativa direciona a ação comportamental. A meta a ser realizada é a que representar maior valor subjetivo (maior aprovação por referentes) quando comparada a outras alternativas existentes (Ajzen & Kruglanski, 2019; Sallaberry, 2022).	A aprovação da meta ativa, correspondeu a mensuração da percepção de apreciação/aprovação sobre a meta ativa de interesse da pesquisa, correspondente ao comportamento <i>whistleblowing</i> , por meio de uma escala de ordem e analisada posteriormente em valores reversos. Quanto maior a ordem de aprovação, maior seu valor numérico estatístico (Sallaberry, 2022).
Atitude	-	Crenças comportamentais que dizem respeito às avaliações favoráveis ou desfavoráveis, positivas ou negativas, bem como, julgamentos pessoais sobre o comportamento em questão e seus possíveis resultados (Ajzen, 1991; Ajzen & Kruglanski, 2019).	A atitude é captada em virtude da percepção sobre aspectos favoráveis e positivos, bem como da importância que a realização do comportamento <i>whistleblowing</i> pode acarretar para a organização e para o próprio indivíduo (Sallaberry, 2022).
Norma Subjetiva	Norma Subjetiva Injuntiva	Crenças normativas sobre a probabilidade de que o comportamento desejável seja aprovado ou não pelos referentes sociais significativos ao indivíduo (Ajzen, 1991; Ajzen & Kruglanski, 2019).	A norma subjetiva injuntiva é oriunda da percepção de questionamento a respeito da aprovação, indicação ou incentivo de colegas ou superiores, da cultura organizacional, de profissionais da mesma classe, da legislação e de órgãos de controle, bem como, o reconhecimento de atuação conforme estabelecido pelos mesmos (Sallaberry, 2022).
	Norma Subjetiva Descritiva	Crenças normativas sobre se seus referentes sociais significativos realizam o comportamento de interesse, indicando um sinal de aprovação (Ajzen, 1991; Ajzen & Kruglanski, 2019).	A norma subjetiva descritiva é obtida por meio da apresentação de exemplos de conduta do comportamento <i>whistleblowing</i> por parte de referentes sociais significativos, dentre eles: colegas de trabalho, profissionais da mesma classe profissional, de controle e regulação e superiores (Sallaberry, 2022).

Controle Comportamental Percebido	-	Oriunda das crenças de controle, refere-se à percepção de fatores e elementos que dificultam ou facilitam a realização do comportamento pretendido pelo indivíduo (Ajzen, 1991; Ajzen & Kruglanski, 2019).	O controle comportamental percebido é captado por meio da percepção de elementos que podem facilitar ou dificultar o comportamento <i>whistleblowing</i> (Sallaberry, 2022).
Motivação	-	A motivação do indivíduo representa sua inclinação para um comportamento, considerado como importante e que conduz ao alcance dos objetivos pretendidos (Ajzen & Kruglanski, 2019).	A motivação é obtida pela percepção do indivíduo sobre o comportamento <i>whistleblowing</i> , identificando se o mesmo contribuiu para alcançar seus objetivos (Sallaberry, 2022).
Intenção do Comportamento <i>whistleblowing</i>	Intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> a canais internos	Diz respeito ao fornecimento de informações sobre um fato irregular para alguém dentro da organização, que possa tomar as medidas cabíveis (Park et al., 2008).	A intenção <i>whistleblowing</i> a canais internos foi captada por meio da percepção da adoção de canais internos a organização, a ação de comunicar a situação a superiores, bem como, ao chefe imediato (Latan et al. 2019; Sallaberry, 2022).
	Intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> a canais externos	É o fornecimento de informações ou relato de um fato irregular para alguém externo a organização, com poder de tomar as ações corretivas necessárias (Park et al., 2008).	A intenção <i>whistleblowing</i> a canais externos foi capturada a partir da percepção de adoção de canais externos a organização, a ação de relatar a órgãos competentes externamente, assim como, comunicar a unidade de inteligência financeira (COAF) (Latan et al. 2019; Sallaberry, 2022).

Fonte: Dados da pesquisa (2023)

3.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

O instrumento de coleta de dados utilizado na presente pesquisa foi um questionário dividido em três blocos (Apêndice A). O primeiro bloco é composto por uma pergunta filtro com o objetivo de selecionar profissionais que atuam na área da contabilidade que estejam formados(as), ou que estão em formação em Ciências Contábeis ou se são técnicos(as) em contabilidade. Caso o respondente não atendesse ao requisito solicitado, era direcionado ao encerramento da sua participação, visto que não se enquadrava ao escopo da pesquisa.

O segundo bloco busca identificar os determinantes comportamentais da intenção do comportamento *whistleblowing*. É constituído pelos constructos: metas ativas, aprovação da meta ativa, motivação, atitude, norma subjetiva (dividida em injuntiva e descritiva), controle comportamental percebido e intenções do comportamento *whistleblowing* utilizando as tipologias de canais internos e externos de denúncia. O questionário utilizado é adaptado do estudo desenvolvido com profissionais de contabilidade e validado no cenário brasileiro por Sallaberry (2022). Para a presente pesquisa, ampliou-se a amostra investigada, atendendo

tanto aos profissionais formados, mas também os profissionais ainda em formação (estudantes em Ciências Contábeis). Ademais, como o objetivo deste estudo é explorar as intenções do comportamento *whistleblowing* em relação a observação de fraudes contábeis (outro cenário de investigação), todo o contexto original do questionário de “sinal de transação suspeita de erro ou de risco de ilícito financeiro”, foi adaptado para “atividade contábil fraudulenta”.

Além disso, buscando melhorar e adequar os itens relacionados a mensuração da intenção de denúncia a canais internos e externos, utilizou-se assertivas traduzidas e adaptadas do estudo de Latan et al. (2019). Assim, após as traduções necessárias, adaptações textuais e contextuais e dos processos de validações, aos quais o instrumento foi submetido, os itens e as escalas de mensuração utilizadas na versão final do instrumento de pesquisa são apresentados na Figura 6.

Figura 6

Instrumento de captação dos determinantes comportamentais da intenção do comportamento whistleblowing

Variáveis	ID	Assertivas	Escala
Metas Ativas	MA1 (R)	Omitir e/ou negar o fato para evitar problemas.	Escala de Ordem (1 Maior Prioridade – 4 Menor Prioridade)
	MA2 (R)	Observar, investigar o fato e gerenciar o problema para evitar prejuízos.	
	MA3 (R)	Participar nos atos fraudulentos para obter benefícios.	
	MA4 (R)	Reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades.	
Aprovação da Meta Ativa	AM1 (R)	Omitir e/ou negar o fato para evitar problemas.	Escala de Ordem (1 Maior Aprovação – 4 Menor Aprovação)
	AM2 (R)	Observar, investigar o fato e gerenciar o problema para evitar prejuízos.	
	AM3 (R)	Participar nos atos fraudulentos para obter benefícios.	
	AM4 (R)	Reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades.	
Motivação	MT1	Diante de uma atividade contábil fraudulenta, em que grau a alternativa “reportar o fato a quem tenha competência para investigar” contribui para você alcançar seus objetivos pessoais.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Prejudica Muito – 7 Contribuiu Muito)
Intenção whistleblowing a canais internos	IDI1	Comunicar a situação ao chefe imediato (Gerente Contábil).	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Discordo Totalmente – 7 Concordo Totalmente)
	IDI2	Informar a gerência de nível superior da Constantino S.A.	
	IDI3	Usar o canal de denúncia interno da Constantino S.A.	
Intenção whistleblowing a canais externos	IDE4	Relatar o fato aos órgãos competentes (por exemplo a CVM)	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Discordo Totalmente – 7 Concordo Totalmente)
	IDE5	Comunicar as informações da situação à unidade de inteligência financeira (COAF).	
	IDE6	Usar outros canais de denúncia fora da organização.	

Crenças de Atitude	CA1	... apoia os sistemas de controle e reduz riscos para a organização.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Discordo Totalmente – 7 Concordo Totalmente)
	CA2	... evita perdas financeiras para a organização.	
	CA3	... assegura a minha integridade e os valores éticos da minha profissão.	
	CA4	... contribui para a continuidade e sustentabilidade da organização, e por consequência o meu emprego/trabalho.	
	CA5	... mostra o meu compromisso com a organização.	
Forças das Crenças de Atitude	FA1	Apoiar os sistemas de controle e reduzir os riscos para a organização é importante.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Discordo Totalmente – 7 Concordo Totalmente)
	FA2	Evitar perdas financeiras é importante.	
	FA3	Assegurar a minha integridade e os valores da minha profissão é importante.	
	FA4	Contribuir para a continuidade e sustentabilidade da organização e do meu emprego/trabalho é importante.	
	FA5	Mostrar o meu compromisso com a organização é importante.	
Crenças da Norma Subjetiva Injuntiva	NSi1	Meus colegas e superiores sinalizam que eu devo reportar atividades contábeis fraudulentas.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Discordo Totalmente – 7 Concordo Totalmente)
	NSi2	A cultura corporativa da minha organização incentiva o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	
	NSi3	Outros profissionais de contabilidade pensam que devemos reportar atividades contábeis fraudulentas.	
	NSi4	A legislação e os órgãos de controle indicam a necessidade de reportar atividades contábeis fraudulentas.	
Crenças da Norma Subjetiva Descritiva	NSd5	Meus colegas de trabalho costumam reportar atividades contábeis fraudulentas.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Discordo Totalmente – 7 Concordo Totalmente)
	NSd6	Os profissionais contábeis costumam reportar atividades contábeis fraudulentas.	
	NSd7	Meus superiores valorizam o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	
	NSd8	Profissionais envolvidos na fiscalização/regulação/controle da contabilidade reportam atividades contábeis fraudulentas.	
Forças da Norma Subjetiva Injuntiva	FNi1	Costumo fazer o que meus colegas e superiores indicam ser apropriado.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Discordo Totalmente – 7 Concordo Totalmente)
	FNi2	Pretendo atender ao que é reconhecido como cultura corporativa da minha organização.	
	FNi3	Busco trabalhar como os outros profissionais de contabilidade trabalham.	
	FNi4	Pretendo atuar conforme previsto na legislação e esperado pelos órgãos de controle.	
Forças da Norma Subjetiva Descritiva	FNd5	Meus colegas de trabalho.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Pouco Semelhante – 7 Muito Semelhante)
	FNd6	Outros profissionais contábeis.	
	FNd7	Meus superiores.	
	FNd8	Profissionais da fiscalização/regulação/controle.	
Crenças de Controle	CC1	Encontrar um canal adequado para realizar a comunicação.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Pouco Provável – 7 Muito Provável)
	CC2 (R)	Envolver pessoas na comunicação equivocadamente.	
	CC3 (R)	Não resolver o problema (ocorrência de atividades contábeis fraudulentas).	
	CC4 (R)	Sofrer retaliação dos colegas e chefias.	
	CC5	Ser recompensado pela denúncia.	
	CC6	Eu ser protegido pela organização.	

Forças das Crenças de Controle	FC1	A facilidade em encontrar canais de comunicação adequados contribui para reportar atividades contábeis fraudulentas.	Escala tipo <i>Likert</i> (1 Discordo Totalmente – 7 Concordo Totalmente)
	FC2	A possibilidade de indicar pessoas na comunicação equivocadamente dificulta o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	
	FC3	A expectativa de que o problema não seja corrigido me desencoraja a reportar atividades contábeis fraudulentas.	
	FC4	A possibilidade de ser retaliado por colegas e chefias me desestimula a reportar atividades contábeis fraudulentas.	
	FC5	O recebimento de recompensas pode incentivar a realização de comunicações de atividades contábeis fraudulentas.	
	FC6	A proteção da organização permite maior segurança ao denunciante.	

Fonte: Adaptado de Sallaberry (2022) e Latan et al. (2019).

Para medir a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos, fez-se uso de um cenário sobre fraudes contábeis, traduzido e adaptado de Andon et al. (2018). Por ser um cenário redigido em inglês, a tradução ocorreu por meio de um especialista na língua. Incluiu-se também no processo de adaptação do cenário, além de informações que atendiam ao contexto brasileiro, um enunciado antecedente e a figura de um chefe imediato na situação apresentada, elementos decorridos do estudo de Sallaberry (2022).

O referido cenário tem como objetivo levar o respondente a assumir o papel de um Analista Sênior contratado para a equipe de contabilidade de uma empresa. O mesmo descreve sobre a empresa, a atividade laboral a ser desenvolvida e a procedência da atividade contábil fraudulenta. Segundo Latan et al. (2019), em decorrência da dificuldade de observar comportamentos antiéticos reais como o caso de fraudes contábeis, os cenários são utilizados como uma abordagem alternativa de pesquisa. Diante de um caso hipotético, o respondente é levado a se posicionar como ator na situação apresentada e solicitado a tomar determinadas decisões. A estrutura do cenário utilizado para pesquisa é demonstrada na Figura 7.

Figura 7

Cenário para captação da intenção do comportamento whistleblowing a canais internos e externos

Enunciado	Por favor, leia o contexto abaixo antes de seguir para as próximas questões. Não existem respostas certas ou erradas, estamos interessados em suas percepções e decisões.
Cenário	Você é contratado(a) como Analista Sênior para o departamento de contabilidade da unidade matriz da empresa Constantino S.A*, tendo como chefe imediato o Gerente Contábil. A empresa é líder nacional em comércio varejista e possui ações negociadas na B3. Certa noite, enquanto trabalhava até tarde em um conjunto de arquivos para cumprir um prazo de entrega de relatórios consolidados, você descobriu informações indicando que o Analista Contábil de uma das filiais da Constantino S.A fez uma série de lançamentos contábeis que provocaram uma redução fictícia de despesas no valor de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões). Essa redução de despesas ocorreu devido a contabilização de provisões trabalhistas mensuradas com valor menor do que deveriam, em decorrência de ajustes manuais na base histórica de cálculo. Depois de não conseguir encontrar qualquer apoio documental, você levantou a questão com o Analista Contábil da respectiva filial, que não deu importância às suas preocupações. Está claro para você que esses lançamentos fizeram com que a Constantino S.A distorcesse seus resultados declarados.
Direcionador	Considerando o contexto do cenário, responda as seguintes questões:

Notas: *Nomes fictícios

Fonte: Adaptado de Andon et al. (2018) e de Sallaberry (2022).

Após a apresentação do cenário, duas perguntas de atenção foram realizadas: (i) De acordo com o cenário, qual o nome da empresa que contratou você para fazer parte da equipe de contabilidade? e (ii) Você foi contratado para qual vaga no departamento de contabilidade? Esse tipo de pergunta segundo Maragno e Cordeiro (2022), é importante para pesquisas realizadas por meio de instrumentos *onlines*, tendo como intuito verificar se o participante não se distraiu no momento de preencher o instrumento. Em sequência, foi solicitado ao respondente avaliar o nível de gravidade do delito apresentado no cenário. A variável foi medida em vez de manipulada no próprio cenário, conforme proposto por Andon et al. (2018). Por fim, os respondentes foram questionados por meio de uma escala de concordância *Likert* de sete pontos, sobre quais canais de denúncia, internos e externos, denunciariam a atividade contábil fraudulenta observada.

No terceiro bloco do questionário (Apêndice A), coletou-se informações a respeito das características dos respondentes. Foram realizadas questões para identificar gênero, idade, nível de formação concluído, período em semestre caso estiver cursando graduação, tempo de trabalho na organização atual, quantidades de treinamentos ou cursos sobre ética, integridade ou *compliance* referente a atuação profissional contábil realizados, setor de atuação, nível hierárquico de trabalho, vínculo empregatício, a área da contabilidade que atua e se já se deparou com alguma situação considerada antiética ou de fraude contábil. Algumas questões foram adaptadas dos estudos de Santos (2016); Alleyne et al. (2017) e Sallaberry (2022), e sustentadas conforme as prerrogativas profissionais da Resolução CFC nº 1.640/2021.

Por fim, atendendo ao estabelecido pelo TCLE sobre a divulgação dos resultados da pesquisa, ao final do questionário junto com a mensagem de agradecimento foi disponibilizado um *link* que direcionava os sujeitos que acessavam, para um outro formulário em separado, para que deixassem seus *e-mails* caso pretendessem receber os resultados da pesquisa. Essa escolha deu-se em decorrência, além de atender ao TCLE, mitigar o viés de desejabilidade social. Segundo Maragno et al. (2023), entre as alternativas de controle, existe a opção de pesquisa por meio da utilização de questionários autoadministrados pelos respondentes, o qual garante algum anonimato. Dessa forma, no formulário do questionário não foi solicitado para que os respondentes se identificassem, e sim de forma separada, buscando garantir que os *e-mails* não ficassem vinculados as respostas realizadas.

3.3.1 Mensuração do instrumento de pesquisa

Para a captação da meta ativa e da aprovação da meta ativa, utilizou-se uma escala de ordem de 4 pontos, de “1 – Maior Prioridade a 4 – Menor Prioridade” e de “1 – Maior Aprovação a 4 – Menor Aprovação”, respectivamente. Esse tipo de escala exige que o respondente realize um ranqueamento das assertivas, em escala forçada. Para a captação da meta ativa e da aprovação da meta ativa, foram utilizadas para mensuração os valores reversos referentes a percepção de intensidade concebidos a meta de interesse da pesquisa. A respectiva meta correspondente a assertiva de “reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades” (Sallaberry, 2022). Seu uso ocorreu devido a mesma estar alinhada ao comportamento investigado e de prosseguir com os testes estatísticos para confirmar as relações teóricas propostas.

A mensuração da motivação ocorreu a partir de uma escala do tipo *Likert* de sete pontos, em que 1 – Prejudica Muito e 7 – Contribui Muito, sobre a percepção do indivíduo em relação ao comportamento *whistleblowing*. Buscou-se avaliar se esse comportamento contribui para o alcance dos seus objetivos, sendo medida por meio de um item como proposto e validado por (Sallaberry, 2022). As variáveis atitude, norma subjetiva (injuntiva e descritiva) e controle comportamental percebido foram mensuradas por escalas do tipo *Likert* de sete pontos, conforme apresentado na Figura 6. Para obter o valor correspondente de cada um desses determinantes comportamentais, a captação ocorreu seguindo as proposições teóricas apresentadas por Ajzen e Kruglanski (2019). O processo acontece mediante a percepção de concordância com os itens sobre as crenças e forças correspondente a cada determinante, em que os valores desses itens são multiplicados entre si (item da força x item

da crença), e posteriormente os resultados obtidos são somados, o que resulta na estimativa, em valor único, para cada um dos determinantes. A Figura 8 demonstra as fórmulas utilizadas para o cálculo dos determinantes comportamentais.

Figura 8

Fórmulas de captação dos determinantes comportamentais

Determinantes	Fórmula	Descrição
Atitude	$ATT = \sum n_i s_i$	ATT = Atitude NS = Norma Subjetiva CCP = Controle Comportamental Percebido Σ = Soma n_i = Produto Indicador (crença) s_i = Força da crença
Norma Subjetiva	$NS = \sum n_i s_i$	
Controle Comportamental Percebido	$CCP = \sum n_i s_i$	

Fonte: Ajzen e Kruglanski, (2019)

As assertivas sobre a intenção do comportamento *whistleblowing*, dividida nas tipologias de canais internos e externos de denúncia, foram mensuradas por meio de uma escala do tipo *Likert* de sete pontos, variando de 1 - Discordo Totalmente a 7 - Concordo Totalmente. Teve como objetivo identificar o nível de concordância em reportar a atividade contábil fraudulenta para os tipos de canais apresentados. Por fim, a mensuração da variável gravidade do delito ocorreu por meio de uma escala *Likert* de sete pontos, com extremos variando de 1 – Muito Baixo a 7 – Muito Alto.

3.3.2 Validações do instrumento de pesquisa

Os ajustes, correções e adequações realizadas no instrumento foram sugeridos durante os processos de validações aos quais o presente instrumento foi submetido. Inicialmente, após as adaptações textuais e contextuais, o instrumento foi discutido na etapa de pré-qualificação do projeto de dissertação realizado no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, com contribuições e arguições de professores e alunos de mestrado e doutorado em contabilidade. Nesta etapa ocorreram diversas modificações textuais em relação as assertivas e a alguns comandos/direcionadores de constructos.

Posteriormente a essa etapa, o instrumento foi submetido a validação, de forma conjunta e individual, com os membros do Laboratório de Pesquisa Gerencial (LAPEG) da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Este é composto por três professoras doutoras em contabilidade, quatro alunos de mestrado e um aluno de doutorado em contabilidade. Nesse momento, sugeriu-se excluir duas assertivas do estudo de Sallaberry (2022), referente a

intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos, devido as cargas apresentarem valores negativos. Com isso, a fim de preservar a validade de conteúdo do constructo, utilizou-se duas assertivas (IDE4 e IDE6) com cargas satisfatórias, do estudo internacional realizado e validado por Latan et al. (2019). Em razão de ser um estudo em inglês, além de alinhar os itens para o contexto da pesquisa, efetuou-se uma tradução por um profissional fluente na língua para evitar uso das terminologias erradas e provocar medição distorcida dos itens originais.

Ainda nessa etapa de validação, fez-se a adaptação das assertivas FC3 e FC4, que antes se apresentavam como itens reversos no instrumento original e para esta pesquisa deixaram de serem reversos. Demais modificações ocorreram em relação a elementos textuais e de concordância visando deixar o instrumento com maior clareza e entendimento para os respondentes e buscando melhorar itens que demonstraram cargas mais baixas. Os outros elementos foram mantidos conforme a proposta validada por Sallaberry (2022).

Em seguida ao atendimento das mudanças demandadas, realizou-se uma validação com um professor e conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade (CRC) do estado do Paraná. Esse processo tinha como objetivo avaliar se o instrumento estava compreensível, suprir pontos que precisavam melhorar e analisar se as assertivas e o cenário utilizado estavam em consonância com o contexto contábil. Considerando as contribuições textuais, encaminhou-se o instrumento para o pesquisador responsável pela construção da versão original (Sallaberry, 2022), para conferência das adaptações realizadas e verificação se a essência de captação do instrumento não foi modificada. Nessa etapa, alguns ajustes textuais foram realizados como sugerido pelo pesquisador.

Em sequência, o instrumento foi discutido na banca de qualificação da presente dissertação. Nesta etapa, solicitou-se mudanças em relação ao cenário utilizado para captação da intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos. Considerando a sugestão, utilizou-se o cenário traduzido e adaptado de Andon et al., (2018), sendo sua versão final utilizada na presente pesquisa, apresentada na Figura 7. O cenário teve adaptações em relação a situação apresentada, buscando inserir elementos que atendiam ao contexto brasileiro, como o uso da Bolsa de Valores B3. A versão original do cenário estava direcionada a uma fraude contábil referente ao reconhecimento de receitas fictícias, característica do mercado norte americano. Como sugestão de um dos professores da banca para atender a realidade do Brasil, a fraude contábil apresentada no cenário foi alterada para redução fictícia de despesas, o que provoca um aumento nos resultados. Além disso, a descrição da fraude teve por base um caso de fraude contábil real relatado na mídia brasileira.

Por fim, o cenário foi encaminhado a um professor doutor em contabilidade para análise. O mesmo sugeriu alguns ajustes em relação aos valores monetários, nomenclaturas de cargos e descrição do ambiente organizacional utilizados no cenário. Em virtude de todas as alterações, os itens de captação das intenções de denúncia foram ajustados para atender ao novo cenário, e em específico, o item IDI2 foi inserido para captação de denúncia a canal interno, sendo este, traduzido e adaptado do estudo de Latan et al. (2019). Em sua versão final, encaminhou-se o questionário para a avaliação e apreciação do Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais CEP/CHS da Universidade Federal do Paraná, antes de sua aplicação final a população investigada.

3.3.3 Variáveis de Controle

Algumas variáveis, como as demográficas, podem afetar as intenções de denúncia de acordo com Kanojia et al. (2020). Para a presente pesquisa utilizaram-se como medidas de controle as variáveis demográficas de gênero, idade, nível educacional, tempo de trabalho na organização e quantidade de treinamentos ou cursos que abrangem a temática de ética na profissão contábil. Essas escolhas ocorreram em virtude de evidências teóricas e empíricas apresentadas na literatura (Keenan, 2000; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Cassematis & Wortley, 2013; Alleyne et al., 2017; Silva & Sousa 2017; Andon et al., 2018; Latan et al., 2019; Yang & Xu, 2020; Maragno & Cordeiro, 2022; Otchere et al., 2023).

O gênero pode apresentar influências significativas sobre a intenção do indivíduo em denunciar. As mulheres são consideradas mais sensíveis em relação a situações antiéticas (Erkmen et al., 2014), com uma postura mais ética sobre processos de julgamentos e ações comportamentais em relação aos homens, o que ocasiona maior propensão de denunciarem situações relacionadas a fraudes (Kaplan et al., 2009). Mesmo Erkmen et al. (2014) hipotetizando que profissionais de contabilidade do sexo masculino possuem maiores chances de denunciar internamente, os resultados constataram que as mulheres tendenciam mais em denunciar do que os homens. Keenan (2000) também descreveu que o gênero masculino possui mais probabilidade de denunciar do que o gênero feminino, no entanto, não encontrou resultados significativos para sua sustentação. Na meta-análise realizada por Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005), as mulheres demonstraram uma maior propensão em denunciar do que os homens.

Demais relações significativas entre gênero e a intenção de denúncia foram encontrados na literatura. No estudo proposto por Andon et al. (2018), as mulheres

apresentaram uma intenção de denúncia externa maior do que os homens. Maragno e Cordeiro (2022), descobriram que as mulheres auditoras possuem intenção maior de denunciar internamente colegas de trabalho em situações de alto risco inerente. Resultados de Otchere et al. (2023), também demonstraram que mulheres contadoras são mais propensas a denunciar irregularidades de forma interna, do que os homens. Porém, dados obtidos em outros estudos não identificaram relações significativas do gênero nas intenções de denúncia interna e/ou externa (Alleyne et al., 2017; Silva & Sousa, 2017; Latan et al., 2019) ou na intenção de denúncia de forma geral (Cassematis & Wortley, 2013). Diante desse cenário, Erkmen et al. (2014) evidencia a inexistência de um consenso quando se trata da relação entre gênero e decisões que envolvem questões éticas.

A idade também é uma característica importante e que apresenta implicações sobre as intenções do comportamento *whistleblowing*. Quanto maior for a idade, maior será o conhecimento agregado e a consciência sobre ética, levando os colaboradores mais velhos reportarem fatos que requerem uma investigação (Otchere et al. 2023). Relações significativas entre idade e intenção de denúncia demonstraram que colaboradores mais velhos são mais propensos a denunciar do que os mais novos (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005), inclusive quando do uso de canais internos (Erkmen et al., 2014; Otchere et al., 2023) e externos (Andon et al., 2018). Contrapondo a esse resultado, funcionários de contabilidade mais jovens são mais tendenciosos a denunciar, internamente e externamente, do que os mais velhos segundo evidências empíricas levantadas por Alleyne et al. (2017). Já estudos identificaram que a idade não apresentou influência sobre a intenção de denúncia de forma geral (Cassematis & Wortley, 2013), sobre intenção de denúncia a canais anônimos operados internamente (Silva & Sousa, 2017) e sobre intenções internas e externas de denúncia (Latan et al., 2019).

Por seguinte, variações nas intenções do comportamento *whistleblowing* também podem estar relacionados com o nível educacional. Contudo não são encontradas muitas evidências empíricas sobre essa relação em um contexto mais recente de investigação. Keenan (2000), descreve que indivíduos com níveis mais alto de educação possuem maior capacidade de avaliar as irregularidades ocorridas e conseqüentemente assumirem a responsabilidade de tomarem atitudes para corrigir. No entanto, Sims e Keenan (1998), constataram que a variável nível educacional não foi significativa em relação a denúncia externa.

O tempo de trabalho na organização é outro elemento interessante a ser investigado em virtude dos efeitos que pode provocar nas intenções. Alleyne et al. (2017) sugere que colaboradores que se fazem presente nas organizações por mais tempo, tendem a se

acostumarem com o dinamismo cultural do ambiente e buscarem garantir seu emprego mesmo diante de irregularidades. Já Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005), descrevem que funcionários com mais tempo possuem o compromisso e espaço para empregarem sua voz diante de situação observável. Yang e Xu (2020), constataram que quanto mais tempo de atuação o funcionário tiver na organização, menores serão as chances de realizar a denúncia interna das situações antiéticas. Porém, no estudo proposto por Cassematis e Wortley (2013), com funcionários públicos, não foi possível encontrar relação de significância do tempo de trabalho com a intenção de denúncia.

Por fim, treinamentos ou cursos em ética também são considerados um fator influente na intenção de denúncia de profissionais de contabilidade. Espera-se que cursos, treinamentos e *workshops* sobre ética contábil profissional, auxiliem no estabelecimento de condutas profissionais, no aperfeiçoamento de habilidades e no suporte perante a atuação em casos de dilemas éticos e conflitos de interesses (Mansor et al., 2020). Andon et al. (2018) identificaram que o treinamento em ética foi significativo na intenção de denunciar irregularidades a canais externos, estimando que quanto mais treinamentos sobre ética os contadores realizarem ao longo de sua ocupação, maior é a intenção de denunciar externamente em comparação aos que efetuarem uma quantidade menor de treinamentos. No entanto, Alleyne et al. (2017) não identificou relações significativas entre a quantidade de cursos concluídos sobre ética com a as intenções internas e externas de denúncia de funcionários de contabilidade atuantes em organizações.

Diante do exposto sobre as variáveis de controle e considerando a apresentação do instrumento de pesquisa na Figura 6, de forma sintetizada, a Figura 9 demonstra as variáveis utilizadas nessa pesquisa.

Figura 9

Variáveis da Pesquisa

Característica de Efeito	Variáveis	Referências
Variáveis de Efeito Direto	Meta Ativa	Ajzen e Kruglanski, (2019); Sallaberry, (2022).
	Aprovação da Meta Ativa	
	Motivação	
	Atitude	
	Norma Subjetiva Injuntiva	
	Norma Subjetiva Descritiva	
	Intenção do Comportamento <i>whistleblowin</i> a canais internos	Latan et al. (2019); Sallaberry, (2022).
Intenção do Comportamento <i>whistleblowin</i> a canais externos	Latan et al. (2019); Sallaberry, (2022).	

Variáveis de Moderação	Meta Ativa	Ajzen e Kruglanski, (2019); Sallaberry, (2022).
	Aprovação da Meta Ativa	
	Controle Comportamental Percebido	
Variáveis de Controle	Gênero	Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Kaplan et al. (2009); Cassematis e Wortley (2013); Erkmen et al. (2014); Alleyne et al. (2017); Silva e Sousa (2017); Andon et al. (2018); Latan et al. (2019); Maragno e Cordeiro (2022); Otchere et al. (2023).
	Idade	Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Cassematis e Wortley (2013); Erkmen et al. (2014); Alleyne et al. (2017); Silva e Sousa (2017); Andon et al. (2018); Latan et al. (2019); Otchere et al. (2023).
	Nível Educacional	Sims e Keenan (1998); Keenan, (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran, (2005)
	Tempo de Trabalho	Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Cassematis e Wortley (2013); Alleyne et al. (2017); Yang e Xu (2020).
	Treinamento/cursos em ética	Alleyne et al. (2017); Andon et al. (2018).

Fonte: Elaborado pela autora

3.4 POPULAÇÃO, AMOSTRA E COLETA DE DADOS DA PESQUISA

A presente pesquisa tem como população investigada profissionais que atuam na área da contabilidade no contexto brasileiro, formados ou cursando a Graduação em Ciências Contábeis, além dos técnicos em contabilidade. A escolha desse público consiste em permitir realizar a análise do fenômeno proposto na presente pesquisa com profissionais atuantes na área de contabilidade e que podem se deparar com dilemas éticos reais na vida profissional (Latan et al., 2018). O profissional de contabilidade em decorrência de seu acesso a informações privilegiadas, detêm de uma posição chave na descoberta e no relato de fraudes (Lee & Xiao, 2018; Latan et al., 2019). Tal qual, dispõem de um posicionamento de observação, seja de forma direta ou indireta sobre registros contábeis (Andon et al., 2018).

Em relação ao escopo das áreas de atuação do profissional da contabilidade habilitado, sendo estes contadores e técnicos em contabilidade, a Resolução CFC nº 1.640/2021 apresenta sobre as prerrogativas profissionais. O referido documento discorre das atribuições privativas dos profissionais, que podem atuar em quaisquer cargos e funções que necessitem de conhecimentos técnicos em Ciências Contábeis. Independe do vínculo ou cargo ocupado, pois podem atuar como profissional liberal ou autônomo, empregado CLT (Consolidação das Leis do Trabalho), servidor público, sócio de empresas, entre outros. Com funções que variam de analista, assistente, auditor, consultor, contador, contabilista, controlador, perito, técnico em contabilidade, entre outras. Além de desempenharem essas funções em cargos de chefe,

diretor, supervisor, gerente e demais cargos que realizem serviços contábeis, conforme estabelecido no Art. 2 da Resolução CFC nº 1.640/2021.

Estudos baseados em estudantes que não atuam profissionalmente na área devem ser avaliados com cautela em virtude do fornecimento de informações e dados irrealistas ao que ocorre na prática (Culiberg & Miheli, 2017). A abrangência de investigação com profissionais atuantes na área da contabilidade, mesmo que em fase de formação, deu-se em decorrência da sustentação apresentada por meio Resolução CFC nº 1.246/2009. A mesma dispõe sobre a participação dos graduandos em Ciências Contábeis em trabalhos auxiliares da área contábil, inclusive em trabalhos privativos de contadores. São exemplos, atividades relacionadas a perícias, auditorias, revisões permanentes ou periódicas de escritas, entre outras de natureza técnica concedidas aos profissionais de contabilidade. Essa participação deve obedecer às prerrogativas da profissão apresentada no art. 25 do Decreto-Lei nº 9.295/1946 e com supervisão, orientação e reponsabilidade de profissionais de contabilidade habilitados. Para estudantes poderem atuar, devem comprovar matrícula e frequência ao curso de graduação para a organização contábil, e esta apresentará à fiscalização do CRC correspondente à sua jurisdição. Bem como, a participação nos trabalhos auxiliares, discorridos pela Resolução CFC nº 1.246/2009, só pode ser realizada em decorrência da comprovação, pelo estudante, do cumprimento de 300 horas/aula de disciplina específicas de contabilidade.

Para a coleta de dados, de acordo com os registros no Ministério da Educação em julho de 2023, existe cerca de 1.755 cursos de Ciências Contábeis, em atividade no Brasil, nas modalidades presencial e a distância. Destes 1.755 cursos, consta-se 629.506 vagas autorizadas pelo Ministério da Educação a serem preenchidas pelos graduandos em Ciências Contábeis. É evidente, que algumas vagas não são preenchidas pelos estudantes e outras acabam resultando de processos de desistências durante o período do curso. Inicialmente, utilizou-se a base de dados elaborada na pesquisa de Meurer (2022), sendo atualizada para a presente pesquisa, devido a inserção dos cursos que são ofertados na modalidade a distância. Em virtude do intervalo de tempo entre as coletas das informações, gerou também algumas mudanças nos contatos de instituições e coordenadores dos cursos. Ao final, dos 1.755 cursos, obteve-se 953 *e-mails* de contato.

Remetendo à população correspondente a profissionais já formados, os dados divulgados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), demonstram a existência de mais de 525 mil profissionais de contabilidade registrados ao órgão no Brasil. Diante dos números apresentados, a amostra da pesquisa é considerada não probabilística por conveniência. Os números são uma aproximação de graduandos e de profissionais de contabilidade, sendo

constituída em decorrência da facilidade de acesso ao público. Além do que, os resultados não podem ser generalizados devido a não ter o alcance de todo o grupo investigativo no contexto nacional (Fávero & Belfiore, 2017).

Em face a esse cenário, o tamanho da amostra mínima a ser atingida para a referida pesquisa foi estimada pelo *software* G*Power 3.1.9.7 (Faul et al., 2009). Em atendimento aos parâmetros de Hair et al. (2014), fez-se o uso do poder do teste ($1-\beta$) de 0,80, tamanho do efeito (f^2) mediano de 0,15 e nível de significância de $\alpha = 5\%$. Considerando que o maior número de preditores é 6, conforme Figura 4, a amostra mínima calculada para a presente pesquisa é de 98 casos. Ringle et al. (2014) sugere utilizar o dobro ou o triplo do valor apresentado pelo teste, para se obter um modelo mais consistente, correspondendo dessa maneira em valores entre 196 e 294 casos respectivamente.

A pesquisa fez uso de um questionário *online* elaborado e divulgado por intermédio da plataforma *Microsoft Forms*© (versão Office 365) para a coleta dos dados. O contato com a população ocorreu via *e-mail* de coordenadores, professores, coordenações, secretarias, departamentos e demais contatos localizados nas páginas *onlines* das instituições ofertantes do curso de Ciências Contábeis, para que divulgassem junto aos discentes o questionário da pesquisa. Além da utilização do aplicativo *WhatsApp*, das redes sociais *Facebook* e *Instagram* e da rede profissional *LinkedIn*, na qual foi divulgado a pesquisa para os profissionais de contabilidade atuantes no cenário brasileiro, com o intuito de alcançar o máximo possível do público investigado. Realizou-se também o encaminhamento do instrumento para os *e-mails* disponíveis para contato dos Conselhos Regionais de Contabilidade do Brasil em suas páginas virtuais, o qual obteve-se auxílio de divulgação do CRC do estado de Santa Catarina. Contou-se também com a colaboração de conselheiros do Conselho Regional de Contabilidade do estado do Paraná, divulgando o *link* para os profissionais de contabilidade.

O período de coleta de dados ocorreu entre os dias 14 de novembro de 2023 e 11 de dezembro de 2023, em que contou inicialmente com 431 respostas. No entanto, 8 participantes não aceitaram participar da pesquisa após lerem os termos descritos no TCLE (Termo de Consentimento Livre e Esclarecido) e 29 participantes informaram que não eram formados(as), ou não estavam em formação em Ciências Contábeis, bem como, não eram técnicos(as) em contabilidade, sendo este, um dos requisitos para fazer parte da amostra e prosseguir com o questionário. Por seguinte, desconsiderou-se 92 respostas em decorrência dos respondentes não trabalharem em nenhuma área da contabilidade. Posteriormente, foram desconsideradas 6 respostas de participantes que atuavam em áreas que não se enquadravam no escopo da pesquisa.

Após o cenário hipotético apresentado no questionário, os participantes foram submetidos a duas perguntas de atenção a respeito de informações do respectivo cenário. No entanto, 24 respondentes não prestaram atenção a descrição e responderam de forma errada as duas perguntas, o qual foram desconsiderados da amostra. Também se retirou 2 respostas em virtude do preenchimento de forma incorreta. Diante das considerações dos critérios acima descritos, obteve-se 270 respostas. Seguidamente, realizou-se a exclusão de dois casos de *outliers* (350 e 407) da amostra, devido aos respondentes assinalarem um mesmo número da escala *Likert* para todas as assertivas dos diferentes constructos do instrumento. Assim, a pesquisa alcançou uma amostra final de 268 respostas válidas, atendendo ao recomendável para um modelo consistente.

3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS

Após a coleta, os dados extraídos da plataforma *Microsoft Forms*®, foram tabulados e organizados no *software Microsoft Office Excel*. Inicialmente, com o intuito de investigar a presença de viés do método comum realizou-se o teste de fator único de *Harman* por meio do *Software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), versão 22. Obteve-se uma variância total extraída por um fator de 20,97%, estando dentro do limite aceitável de até 50% e, portanto, sem a presença do problema de viés do método comum na amostra (Podsakoff et al., 2003). Posteriormente, os dados foram submetidos a uma análise estatística descritiva e a técnica de Modelagem de Equação Estrutural baseada em Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM), com o objetivo de testar as hipóteses teóricas propostas na presente pesquisa.

O uso da estatística descritiva propicia descrever e compreender características dos dados de uma amostra apresentando-os em formato de tabelas e medidas-resumo para melhor compreensão das informações (Fávero & Belfiore, 2017). Para a presente pesquisa, utilizou-se a medida de frequência como análise para a categorização do perfil dos respondentes e para a avaliação das respostas obtidas no instrumento de captação dos determinantes comportamentais postulados pela TBRO e das variáveis relacionadas as intenções do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos de denúncia.

Para a análise do modelo teórico proposto pela pesquisa, as relações hipotéticas foram testadas mediante o uso da técnica multivariada de Modelagem de Equações Estruturais (MEE). Existem dois tipos de MEE, a Modelagem de Equações Estruturais baseada em covariância (CB-SEM), que busca confirmar teorias determinando como um modelo pode estimar uma matriz de covariância para os dados coletados. E a Modelagem de Equação

Estrutural baseada em mínimos quadrados parciais (PLS-SEM), que atua por meio de uma combinação de análises de componentes principais com regressão múltipla, sendo apropriado tanto para pesquisas exploratórias como confirmatórias (Hair et al., 2019).

Em observância das relações e objetivos propostos, optou-se em utilizar a modelagem PLS-SEM a partir do *software* estatístico *SmartPLS*[®] versão 3.2.9. O PLS-SEM permite estimar modelos complexos, constituídos por vários indicadores, constructos e caminhos estruturais (Hair et al., 2019), além de lidar com dados que não possuem normalidade, que é o caso da presente pesquisa e é um problema ocorrido com frequência nas pesquisas de ciências sociais (Hair et al., 2014). Ainda, possibilita testar as relações entre as variáveis latentes do modelo, construídas por meio de um arcabouço teórico, na qual investiga os efeitos de causalidade entre si, confirmando ou rejeitando hipóteses teóricas estabelecidas (Hair et al., 2021).

A operacionalização da técnica PLS-SEM consiste em avaliar duas etapas básicas. Em primeiro momento avalia-se o modelo de mensuração ou modelo externo, verificando as relações entre os indicadores e os constructos que lhes correspondem. Em segundo momento, avalia-se o modelo estrutural ou modelo interno, etapa esta que analisa as relações (caminhos) entre os constructos estabelecidos (Hair et al., 2021). Os modelos de mensuração podem ser formados por constructos reflexivos, que é quando os indicadores são causados pelo constructo, e por constructos formativos, em que os indicadores formam o constructo (Hair et al., 2021).

Os constructos das intenções do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos, foram baseados nos estudos de Latan et al. (2019), medido de forma reflexiva e Sallaberry (2022), medido de forma formativa. No entanto, em virtude do não atendimento de alguns critérios de validade para ser designado como um constructo formativo, como a realização de uma validade de conteúdo antes da análise empírica, com o intuito de garantir que os indicadores capturem todas as facetas do constructo e ao mesmo tempo, esgotem todas as possibilidades de domínio do constructo (Hair et al., 2017). Assim como, a presença de uma variável medida de forma reflexiva para medir o mesmo conceito do constructo formativo (análise de redundância), conforme estabelecido por Hair et al. (2021), decidiu-se seguir pelo uso do modelo reflexivo, conforme realizado por Latan et al. (2019).

Na etapa de verificação do modelo de mensuração, alguns critérios são levados em consideração para investigar a validade e confiabilidade dos itens e dos constructos investigados (Hair et al., 2021). Usando um modelo reflexivo, a Figura 10 apresenta as etapas e critérios de avaliação do modelo de mensuração.

Figura 10*Cr terios de avalia o do modelo de mensura o*

Pressupostos	Etapas	Descri�o
Confiabilidade do indicador	Cargas Externas por meio da Matriz das Cargas Cruzadas	Refere-se a contribui�o absoluta de um indicador para seu constructo. Cargas acima de 0,708 são recomendáveis, pois indicam que o constructo explica mais de 50% a varia�o do indicador e confirma a confiabilidade do indicador.
Confiabilidade da Consistência Interna	Confiabilidade Composta	Avalia se os indicadores mediram adequadamente o constructo. Valores entre 0,60 e 0,70 são considerados aceitáveis em pesquisas exploratórias, enquanto valores entre 0,70 e 0,9 são considerados satisfatórios para pesquisas mais avançadas.
	Alfa de Cronbach	Representa o limite da medida de confiabilidade de consistência interna, em que seus valores são os mesmos assumidos para a confiabilidade composta.
Validade Convergente	<i>Average Variance Extracted</i> – Variância Média Extraída (AVE)	Verifica o quanto os indicadores se correlacionam positivamente com os seus respectivos constructos. Valores de AVE mínimo aceitável � 0,50 ou acima, demonstrando que o constructo explica ao menos 50% de variância dos seus itens.
Validade Discriminante	Heterotrait-Monotrait (HTMT)	Representa o valor médio das correla�es dos itens entre os constructos, em que o valor deve ser menor que 0,90 para constructos semelhantes e para constructos diferentes o valor deve ser menor que 0,85. Valores acima podem apresentar falta de validade discriminante.
	Cr�terio de Fornell e Larcker	A AVE apresentada em cada constructo deve ser maior do que a maior correla�o quadrada com qualquer outro constructo.

Fonte: Hair et al. (2021).

Atendidas as medidas satisfat rias na avalia o do modelo de mensura o, a segunda etapa diz respeito a avalia o do modelo estrutural. Para isso, os cr terios a serem avaliados para a qualidade do modelo s o a colinearidade (VIF), o coeficiente de determina o (R^2), redund ncia de validade cruzada (Q^2), coeficientes de caminho e tamanho do efeito (f^2) (Hair et al., 2021). As etapas e os par metros correspondentes s o apresentados na Figura 11.

Figura 11*Cr terios de avalia o do modelo estrutural*

Pressupostos	Etapas	Descri�o
Colinearidade	<i>Variance Inflation Factor</i> (VIF)	Avaliar problemas de colinearidade dos constructos. Valores de VIF menores que 5, indicam que não há problemas de colinearidade entre os constructos.
Rela�es Causais entre os Constructos	Coeficiente de Caminho	Interpreta�o dos valores das rela�es hipotéticas que ligam os constructos � Luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos. Valores mais próximos de +1 apresentam fortes rela�es positivas e valores mais próximos de -1 indicam fortes rela�es negativas.
Redundância de validade cruzada	Q^2	Prediz com precisão os pontos de indicadores nos modelos de mensura�o reflexivos endógenos e construtos de um único item endógenos. Valores devem ser maiores que 0 para indicar a precisão preditiva do modelo estrutural.
Coeficiente de Determina�o	R^2	Mede a variância de cada constructo endógenos por todos os constructos exógenos, representando uma medida do poder explicativo do modelo. Os valores variam de 0 a 1, sendo que quando maior o valor maior � o poder explicativo.

Tamanho do efeito	f^2	Analisa o impacto de um construto exógeno sobre o valor do R^2 de um construto endógeno. Valores de 0,02, 0,15 e 0,35, representam efeitos pequeno, médio e grande, respectivamente (Cohen, 1988).
-------------------	-------	--

Fonte: Hair et al. (2021).

Diante da avaliação do modelo estrutural, utilizou-se para testar as hipóteses de pesquisa o módulo *Bootstrapping*, que trabalha com teste bicaudal por meio de 5.000 subamostras e com nível de confiança adequada em relação a viés (Hair et al., 2021).

3.6 QUESTÕES ÉTICAS

O instrumento para a coleta de dados utilizado na presente pesquisa foi submetido ao Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais CEP/CHS da Universidade Federal do Paraná, tendo a sua aprovação registrada sob o número do Certificado de Apresentação de Apreciação Ética (CAAE): 74920023.3.0000.0214, presente no Parecer Consubstanciado do Comitê de Ética número 6.506.968, exposto no Anexo 1.

Além disso, no Anexo 2, consta o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), que foi apresentado aos respondentes, anteposto ao instrumento de pesquisa.

3.7 DESENHO DE PESQUISA

A Figura 12 apresenta de forma resumida o desenho de pesquisa, demonstrando o caminho percorrido e a estrutura dos elementos e métodos utilizados na presente investigação, com o intuito de coletar e tratar os dados buscando responder ao problema de pesquisa levantado.

Figura 12
Desenho de Pesquisa

DETERMINANTES DA INTENÇÃO DO COMPORTAMENTO <i>WHISTLEBLOWING</i> À LUZ DA TEORIA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS	
<p>PROBLEMA DE PESQUISA:</p> <p>Qual o efeito dos determinantes na intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da TBRO, considerando canais internos e externos de denúncia?</p>	<p>OBJETIVO GERAL:</p> <p>Analisar o efeito dos determinantes na intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da TBRO, considerando canais internos e externos de denúncia.</p>
<p>OBJETIVOS ESPECÍFICOS:</p> <p>a) Identificar os determinantes comportamentais de profissionais de contabilidade, reconhecidos pela TBRO, que afetam a intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> diante de atividades contábeis fraudulentas;</p> <p>b) Verificar a relação direta dos determinantes comportamentais postulados pela TBRO, na intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas;</p> <p>c) Verificar a relação de moderação dos determinantes comportamentais postulados pela TBRO, na intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas;</p> <p>d) Investigar a intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> considerando canais internos e externos de denúncia.</p>	<p>REFERENCIAL TEÓRICO:</p> <p>2.1 FRAUDES CONTÁBEIS E O PAPEL DO PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE;</p> <p>2.2 CONCEITOS, PROCESSO E DETERMINANTES DO COMPORTAMENTO <i>WHISTLEBLOWING</i>;</p> <p>2.3 CANAIS DE DENÚNCIA;</p> <p>2.4 TEORIA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS (TBRO);</p> <p>2.5 HIPÓTESES E MODELO TEÓRICO DA PESQUISA.</p>
<p>LENTE TEÓRICA: TEORIA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS (TBRO)</p> <p>H₁: A meta ativa apresenta efeito positivo na atitude de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₂: A aprovação da meta ativa apresenta efeito positivo na norma subjetiva injuntiva de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₃: A aprovação da meta ativa apresenta efeito positivo na norma subjetiva descritiva de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₄: A atitude apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₅: A norma subjetiva injuntiva apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₆: A norma subjetiva descritiva apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₇: A motivação apresenta efeito positivo na intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade a canais internos.</p> <p>H₈: A motivação apresenta efeito positivo na intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade a canais externos.</p> <p>H₉: A meta ativa modera o efeito da atitude na motivação de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₁₀: A aprovação da meta ativa modera o efeito da norma subjetiva injuntiva na motivação de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₁₁: A aprovação da meta ativa modera o efeito da norma subjetiva descritiva na motivação de intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade.</p> <p>H₁₂: O controle comportamental percebido modera a relação da motivação com a intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade a canais internos.</p> <p>H₁₃: O controle comportamental percebido modera a relação da motivação com a intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> de profissionais de contabilidade a canais externos.</p>	
<p>DELINEAMENTO DA PESQUISA:</p> <p>Descritiva; Levantamento e Quantitativa.</p>	<p>COLETA DE DADOS:</p> <p>Questionário <i>online</i>.</p>
<p>AMOSTRA:</p> <p>268 Profissionais de Contabilidade.</p>	<p>ANÁLISE DOS DADOS:</p> <p>Estatística Descritiva e Modelagem de Equações Estruturais.</p>
<p>POPULAÇÃO:</p> <p>Profissionais que atuam na área da contabilidade no contexto brasileiro, formados ou cursando a Graduação em Ciências Contábeis, além dos técnicos em contabilidade.</p>	
<p>LIMITAÇÃO:</p> <p>Instrumento; Amostra; Viés de Desejabilidade Social.</p>	

Fonte: Elaborado pela autora.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Com uma amostra final de 268 respostas, essa seção apresenta o perfil dos respondentes, evidenciando suas semelhanças e diferenças. As informações sobre gênero, idade, nível de formação concluída e semestres que está cursando Ciências Contábeis, são apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1

Gênero, Idade, Nível de Formação Concluído e Semestre do Curso

Gênero	Frequência	Percentual	Idade	Frequência	Percentual
Feminino	139	51,87%	18 a 30 anos	159	59,33%
Masculino	127	47,39%	31 a 40 anos	58	21,64%
Não Binário	1	0,37%	41 a 50 anos	31	11,57%
Prefiro não responder	1	0,37%	51 a 60 anos	15	5,60%
Total	268	100%	Acima de 60 anos	5	1,87%
			Total	268	100%
Nível de Formação	Frequência	Percentual	Graduação em Andamento	Frequência	Percentual
Graduação em Andamento	119	44,40%			
Técnico	5	1,87%	1 e 2 semestres	25	21,01%
Graduação	45	16,79%	3 e 4 semestres	46	38,66%
Espec. (<i>Latu senso</i> /MBA)	71	26,49%	5 e 6 semestres	8	6,72%
Mestrado	23	8,58%	7 e 8 semestres	37	31,09%
Doutorado	4	1,49%	9 e 10 semestre	3	2,52%
Pós-Doutorado	1	0,37%	Total	119	100%
Total	268	100%			

Fonte: Dados da Pesquisa

De acordo com os dados na Tabela 1, dos 268 respondentes, 51,87% se identificaram com o gênero feminino, 47,39% com o gênero masculino, 0,37% como indivíduo não binários e 0,37% preferiu não responder. Observou principalmente um equilíbrio em relação a distribuição das respostas de profissionais pertencentes aos gêneros feminino e masculino. Esse resultado se difere do estudo de Sallaberry (2022), em que respondentes do gênero masculino apresentaram uma maior predominância participativa. Com relação a idade, a maioria dos respondentes encontram-se dentro do intervalo de 18 a 30 anos, com uma representatividade de 59,33%, seguido da faixa etária de 31 a 40 anos, com 21,64%. Enquanto profissionais acima de 60 anos representaram a minoria na amostra investigada, com 5 (1,87%) respondentes.

Quanto ao nível de formação, 119 respondentes estavam em formação em Ciências Contábeis, enquanto 149 participantes já possuíam algum tipo de formação de nível superior

concluída. Em relação à formação concluída, a parcela mais significativa foi de profissionais de contabilidade com Especialização (*Latu Senso*/MBA), com 71 (26,49%) participantes, seguido de 45 (16,79%) profissionais com graduação concluída e 23 (8,58%) com Mestrado. Em menor número, nível Técnico com 5 (1,87%) respondentes, Doutorado com 4 (1,49%) profissionais e por fim, Pós-Doutorado com 1 (0,37%) respondente. Sobre os profissionais com graduação em andamento, dos 119 respondentes, 46 (38,66%) estavam entre o 3º e 4º semestre do curso, 37 (31,09%) alunos se encontravam entre os 7º e 8º semestre, 25 (21,01%) alunos entre o 1º e 2º semestre, 8 (6,72%) alunos entre o 5º e 6º semestre e por fim, 3 (2,52%) alunos estavam cursando o 9º e 10º semestre.

Por seguinte, informações a respeito da quantidade de treinamentos ou cursos realizados sobre ética, integridade ou *compliance* referente a atuação profissional contábil, setor de atuação, tempo de trabalho na organização atual e nível hierárquico são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2

Cursos sobre Ética Contábil, Setor de Atuação, Tempo de Trabalho Atual e Nível Hierárquico

Cursos sobre Ética Contábil	Frequência	Percentual	Setor de Atuação	Frequência	Percentual
Nenhum	77	28,73%	Público	39	14,55%
1 a 5	167	62,31%	Privado	215	80,22%
6 a 10	14	5,22%	Misto	10	3,73%
Acima de 10	10	3,73%	Terceiro Setor	3	1,12%
Total	268	100%	Outro	1	0,37%
			Total	268	100%
Tempo de Trabalho Atual	Frequência	Percentual	Nível Hierárquico	Frequência	Percentual
0 anos	47	17,54%	Nível Estratégico	55	20,52%
1 a 5 anos	148	55,22%	Nível Tático	27	10,07%
6 a 10 anos	18	6,72%	Nível Operacional	183	68,28%
11 a 20 anos	34	12,69%	Outros	3	1,12%
21 a 30 anos	12	4,48%	Total	268	100%
Acima de 30 anos	9	3,36%			
Total	268	100%			

Fonte: Dados da Pesquisa

Em relação a quantidade de treinamentos ou cursos sobre ética, integridade ou *compliance* referente a atuação profissional contábil, majoritariamente 167 (62,31%) profissionais de contabilidade realizaram entre 1 e 5 treinamentos/cursos referente a profissão contábil, 14 (5,22%) profissionais realizaram entre 6 e 10 treinamentos/cursos e 10 (3,73%) respondentes afirmaram que já realizaram mais de 10 treinamentos/cursos. Porém, destaca-se que 77 (28,73%) profissionais não realizaram nenhum treinamento/curso sobre ética contábil ou afins, sendo que destes, 45 se encontravam ainda em formação no curso de Ciências

Contábeis e 32 já eram formados. Cabe ressaltar, que os treinamentos/cursos sobre ética são importantes para os profissionais de contabilidade, pois orientam e aperfeiçoam o agir diante de dilemas éticos e conflitos que podem surgir nas atividades profissionais, bem como, ajudam a manter o profissionalismo de forma responsável, pautado de habilidades e competências (Mansor et al., 2020).

Os dados revelaram que a maior parcela de profissionais de contabilidade, 215 (80,22%), atuam no setor Privado, seguido do setor Público com 39 (14,55%), setor Misto com 10 (3,73%), Terceiro Setor com 3 (1,12%) e outros que se refere a 1 (0,37%) profissional que atua tanto no setor Privado como no Terceiro Setor.

Sobre o tempo de trabalho referente a organização que o profissional de contabilidade está inserido, 148 (55,22%) respondentes atuam entre 1 a 5 anos na organização, 47 (17,54%) não completaram 1 ano de atuação, 34 (12,69%) já atuam entre 11 a 20 anos, 18 (6,72%) profissionais atuam em um período de 6 a 10 anos, 12 (4,48%) profissionais atuam entre 21 a 30 anos e em menor representatividade, apenas 9 (3,36%) profissionais atuam a mais de 30 anos na organização. Os achados permitem inferir que os profissionais em grande parte estão ainda em início da carreira profissional nas organizações que estão vinculados atualmente.

Em relação ao nível hierárquico ocupado, 183 (68,28%) profissionais ocupam cargos do Nível Operacional, 55 (20,52%) profissionais estão ocupando posições em cargos do Nível Estratégico e 27 (10,07%) do Nível Tático. A opção outros corresponde a 1 profissional que afirmou que atua tanto no nível tático como operacional e 2 profissionais responderam que atuam em todos os níveis.

Na sequência, a Tabela 3 demonstra informações sobre a área de atuação na contabilidade, vínculo empregatício e se o profissional já se deparou com alguma situação considerada antiética ou de fraude contábil.

Tabela 3*Área de Atuação, Vínculo Empregatício e Situação de Fraude Contábil Vivenciada*

Área de Atuação	Frequência	Percentual	Vínculo Empregatício	Frequência	Percentual
Analista	16	5,97%	Jovem Aprendiz	1	0,37%
Auditoria Interna	3	1,12%	Estagiário	39	14,55%
Auditoria Externa	8	2,99%	Efetivo	86	32,09%
Contador(a)	66	24,63%	Prestador de Serviços	36	13,43%
Controladoria	20	7,46%	Contratado	51	19,03%
Consultoria	8	2,99%	Autônomo	19	7,09%
Contabilidade Forense	3	1,12%	Servidor Público	25	9,33%
Planejamento Tributário	9	3,36%	Outro	11	4,10%
Perícia Contábil	4	1,49%	Total	268	100%
Recursos Humanos	10	3,73%			
Setor Contábil	52	19,40%	Situação de Fraude Contábil Vivenciada	Frequência	Percentual
Setor Fiscal	45	16,79%	Sim	153	57,09%
Técnico(a)	4	1,49%	Não	115	42,91%
Outras	20	7,46%	Total	268	100%
Total	268	100%			

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme dados da Tabela 3, a pesquisa apresentou uma grande variedade de áreas da contabilidade que os profissionais atuam. As maiores participações foram de 66 (24,63%) profissionais que atuam como Contadores(as), 52 (19,40%) profissionais que atuam no Setor Contábil e 45 (16,79%) profissionais que trabalham no Setor Fiscal. Enquanto as menores participações foram de profissionais que atuam na área de Auditoria Interna e Contabilidade Forense, com 3 (1,12%) respondentes cada e as áreas de Perícia Contábil e Técnico(a) em Contabilidade com 4 (1,49%) participações cada. As outras áreas abrangem Analista de Prestação de Contas, Assistente Administrativo, Auditor Fiscal Público, Auxiliar, Bancário, Compras, Compras e Estoque, Cooperativa de Crédito, Financeiro, Folha de Pagamento, Mercado Financeiro, Orçamento Público, Proprietário, Setor Contábil e Recursos Humanos, Setor Pessoal, Setor Tributário e Societária.

Quanto ao vínculo empregatício, 86 (32,09%) profissionais declararam que possuem uma relação de trabalho de caráter Efetivo, seguido de 51 (19,03%) profissionais Contratados, 36 (13,43%) profissionais que atuam como Prestadores de Serviços, 39 (14,55%) como Estagiários, 25 (9,33%) como Servidores Públicos, 19 (7,09%) como Autônomos e 1 (0,37%) como Jovem Aprendiz. Os outros, com 11 (4,10%) respondentes, envolvem Empresários(as) Contábil, Empresário, Proprietário de Escritório Contábil, Titular e um profissional que informou que atuam em mais de uma opção de vínculo empregatício. Por fim, os profissionais de contabilidade foram indagados sobre se já haviam se deparado com alguma situação considerada antiética ou de fraude contábil. Os dados revelaram que 153 profissionais da contabilidade, correspondente a 57,09%, relataram já ter se deparado com alguma situação

considerada antiética ou de fraude contábil, enquanto 115 profissionais, cerca de 42,91% relataram que não. Ou seja, mais da metade dos profissionais já presenciaram esses tipos de situações. Esses achados vão de encontro aos resultados encontrados por Maragno e Cordeiro (2022), em que ao indagarem profissionais de auditoria sobre a vivência de situações ou atos questionáveis, 46 responderam que já presenciaram e 45 que não. Nesse cenário, podemos sugerir e destacar o papel importante que esses profissionais detêm na descoberta de casos de fraudes, em decorrência de sua atuação e muitas vezes se deparando com essas situações. Assim como, permite refletir sobre a quantidade de atividades relacionadas a má conduta que acontecem nos ambientes organizacionais e por vezes não denunciadas, seja por medo ou falta de meios e canais para realização das referidas denúncias.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA

Nessa seção realizou-se a análise de forma descritiva das assertivas do questionário referente a Meta Ativa, Aprovação da Meta Ativa, Motivação, Gravidade do Delito, Intenções do comportamento *whistleblowing*, utilizando as tipologias de canais internos e externos de denúncia, Atitude, Norma Subjetiva (dividida em Injuntiva e Descritiva) e Controle Comportamental Percebido. Inicialmente, apresentam-se as percepções de ordem prioritária e de aprovação em relação a meta ativa e aprovação da meta ativa respectivamente. As frequências sobre as assertivas são apresentadas em forma de porcentagem, em que de acordo com o instrumento de captação, o respondente apresentava sua escolha por meio de uma escala de ordem de 4 pontos. Para a captação da meta ativa o número 1 na escala representava Maior Prioridade, enquanto o número 4 representava Menor Prioridade. E para a aprovação da meta ativa, o número 1 na escala representava Maior Aprovação e o número 4 representava Menor Aprovação. Posteriormente, para realizar a análise da meta ativa e da aprovação da meta ativa, as assertivas tiveram seus valores de ordem invertidos (vide nota após a Tabela 4) e após os ajustes, os resultados são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4

Estatística Descritiva de Meta Ativa e Aprovação da Meta Ativa

Meta Ativa	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades.	4,10	2,24	37,69	55,97
Observar, investigar o fato e gerenciar o problema para evitar prejuízos.	1,12	2,24	55,22	41,42
Omitir e/ou negar o fato para evitar problemas.	3,36	88,06	6,34	2,24
Participar nos atos fraudulentos para obter benefícios.	91,42	7,46	0,75	0,37

Aprovação da Meta Ativa	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)
Reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades.	3,73	4,10	33,21	58,96
Observar, investigar o fato e gerenciar o problema para evitar prejuízos.	1,49	7,09	55,97	35,45
Omitir e/ou negar o fato para evitar problemas.	7,84	77,24	9,70	5,22
Participar nos atos fraudulentos para obter benefícios.	87,31	11,19	1,12	0,37

Nota: Valores apresentados em porcentagem. Assertivas apresentadas com valores referentes a inversão da escala, em que 1 se tornou 4, 2 se tornou 3, 3 se tornou 2 e 4 se tornou 1.

Fonte: Dados da Pesquisa

Analisando os resultados auferidos, a meta acionada como prioridade pelos profissionais de contabilidade ao se depararem com uma atividade contábil fraudulenta, em sua maioria, foi a de “Reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades”, como 55,97% de prioridade. Lembrando que essa ação foi elencada pelos respondentes como a primeira opção, ou seja, em escala de ordem representava o número 1, no entanto em seu valor invertido ela passa a representar o valor 4. Isso vale para as demais assertivas cujo seus valores foram inversos, bem como para a análise da Aprovação da Meta Ativa. Na sequência, as próximas ações a serem realizadas em ordem de prioridade seriam a de “Observar, investigar o fato e gerenciar o problema para evitar prejuízos”, em terceiro lugar seria “Omitir e/ou negar o fato para evitar problemas” e por último, a opção de “Participar nos atos fraudulentos para obter benefícios”.

Essa mesma ordem de ação foi obtida quando perguntados acerca do posicionamento das pessoas que são importantes para si, ou seja, qual seria a ordem de aprovação delas sobre sua reação ao se deparar com uma atividade contábil fraudulenta. A ação aprovada pelos referentes sociais significativos aos profissionais de contabilidade, de forma geral, foi a de “Reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades”, com 58,96% de aprovação, seguido das ações de observar, omitir e participar respectivamente. Ou seja, diante dos dados obtidos, podemos inferir que a meta ativa escolhida como prioridade pelos profissionais de contabilidade, foi a mesma que teria a maior apreciação/aprovação pelos referentes sociais, o que é algo desejável para prosseguir com a realização do comportamento. Tais resultados vão de encontro ao que Ajzen & Kruglanski (2019) afirmaram que em determinadas situações os dois tipos de meta podem se tornar consistentes, em que o comportamento possibilita conseguir os resultados desejados (meta ativa), bem como, obter a aprovação dos referentes sociais (aprovação da meta). Essa situação foi presenciada na presente pesquisa, se tratando do comportamento de denúncia diante de atividades contábeis fraudulentas.

De fato, pode-se considerar que a realização do comportamento *whistleblowing* é a ação comportamental a ser realizada pela maioria dos profissionais de contabilidade ao se depararem com uma atividade contábil fraudulenta, pelo motivo dessa ação estar sustentada e conduzida tanto pela sua meta ativa, como pela aprovação dessa meta. Ambas as metas, conjuntamente, conduzem ao comportamento *whistleblowing*, o qual este torna um meio dos profissionais alcançarem seus objetivos pessoais conforme sustentado pela TBRO (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Dessa forma, nesta pesquisa, a opção de reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades, foi a meta ativa escolhida como prioridade, como também a meta aprovada pelos referentes sociais, diante da percepção dos profissionais de contabilidade. Resultados esses, que se diferencia em partes dos achados de Sallaberry (2022), em que a meta ativa escolhida, sobre o contexto investigado, foi a de “reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades”, seguido das opções de observar, omitir e participar. No entanto, em relação a aprovação da meta ativa, a opção que teve a maior aprovação foi a de “observar, investigar o fato e gerenciar o problema para evitar prejuízos”, quando os profissionais contábeis se depararem com um sinal de transação de risco ou suspeita de ilícito financeiro, seguido da opção de reportar, omitir e participar.

Em sequência, a Tabela 5 apresenta os resultados da estatística descritiva sobre a percepção de concordância dos profissionais de contabilidade sobre a Motivação. Conforme instrumento utilizado, o ponto 1 representa Prejudica Muito e o ponto 7 representa Contribui Muito.

Tabela 5

Estatística Descritiva da Motivação

Motivação	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Diante de uma atividade contábil fraudulenta, em que grau a alternativa “reportar o fato a quem tenha competência para investigar” contribui para você alcançar seus objetivos pessoais.	3,36	2,24	3,73	7,09	11,94	16,04	55,60

Nota: Valores apresentados em porcentagem; 1 – Prejudica Muito; 7 – Contribui Muito.

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se diante dos resultados, que mais da metade dos respondentes apresentaram altos níveis de motivação em relação ao comportamento questionado, evidenciando que o comportamento *whistleblowing* em relação a uma atividade contábil fraudulenta contribui muito para os profissionais alcançarem seus objetivos pessoais. Segundo Ajzen & Kruglanski

(2019), a motivação é refletida no desejo e vontade de realizar determinado comportamento quando este possibilita e contribui para o alcance dos objetivos de cada indivíduo. Havendo essa percepção alta de contribuição da ação para o indivíduo, o mesmo se sente motivado em realizar o comportamento, o que direciona de acordo Ajzen & Kruglanski (2019), para uma forte intenção em desenvolver o comportamento *whistleblowing*.

Por sua vez, pode-se inferir que esse resultado motivacional está relacionado também com a escolha da meta ativa como prioridade e com a aprovação dessa meta ativa. Segundo Hamilton et al. (2022) o indivíduo irá realizar um comportamento quando este promoverá o alcance de suas metas ativas e/ou de aprovação. O reporte do fato, foi a alternativa escolhida (ativada) como prioridade pela maioria dos profissionais de contabilidade, assim como, foi a meta com maiores apreciações pelos referentes sociais diante da percepção desses profissionais. Resultado que conseqüentemente provoca uma maior motivação para executar o comportamento *whistleblowing*, já que este está relacionado com suas metas. Tais evidências estão alinhadas ao descrito por Ajzen & Kruglanski (2019), em que a intenção comportamental é estabelecida pela motivação a luz das metas (opções) alternativas e perante os contextos dos objetivos ativos dos indivíduos, ambos direcionados para a mesma ação comportamental.

A Tabela 6 mostra os resultados obtidos a respeito da Gravidade do Delito em relação a situação de fraude contábil apresentada no cenário hipotético, em que os profissionais de contabilidade apresentavam suas percepções por meio de uma escala de sete pontos, cujo extremos variavam do ponto 1 (Muito Baixo) ao ponto 7 (Muito Alto).

Tabela 6

Estatística Descritiva da Gravidade do Delito

Gravidade do Delito	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Na sua percepção, avalie o nível de gravidade do delito apresentado no cenário.	0,00	0,37	1,49	1,87	5,22	22,01	69,03

Nota: Valores apresentados em porcentagem; 1 – Muito Baixo; 7 – Muito Alto.

Fonte: Dados da Pesquisa

Percebe-se que grande parte dos respondentes relataram que a situação de fraude contábil apresentava altos níveis de gravidade (69,03%). Dessa forma, os dados sugerem-se que os profissionais possuem uma visão de que a conduta realizada era significativamente grave e que pode gerar sérios problemas para a empresa e para os envolvidos. A percepção da gravidade de delito provoca sentimentos de responsabilidade e bom senso ao indivíduo, o que leva a procurar formas para resolver, dentre elas, a realização do comportamento

whistleblowing (Latan et al., 2021). Altos níveis de gravidade do delito tendem a influenciar na tomada de decisão do indivíduo em relatar o fato a quem possa tomar as medidas cabíveis, em que quanto maior a gravidade maior é a intenção de proceder a denúncia (Andon et al. 2018; Kanojia et al. 2020).

Por seguinte, a pesquisa investigou a intenção de denúncia por meio de dois tipos de canais, o interno e o externo. Para a captação dessas intenções, utilizou-se uma escala de sete pontos, cujo os extremos variavam do ponto 1 (Discordo Totalmente) ao ponto 7 (Concordo Totalmente). Os resultados estatísticos de frequência das assertivas são apresentados na Tabela 7.

Tabela 7

Estatística Descritiva da Intenção de Denúncia a Canais Internos e Externos

Intenção whistleblowing a canais internos	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Comunicar a situação ao chefe imediato (Gerente Contábil).	0,75	0,75	1,87	2,61	7,09	6,72	80,22
Informar a gerência de nível superior da Constantino S.A.	5,97	1,87	3,73	3,36	14,18	14,55	56,34
Usar o canal de denúncia interno da Constantino S.A.	14,55	2,99	7,09	7,46	11,94	14,55	41,42
Intenção whistleblowing a canais externos	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Relatar o fato aos órgãos competentes (por exemplo a CVM).	14,93	7,46	9,70	13,81	17,16	12,31	24,63
Comunicar as informações da situação à unidade de inteligência financeira (COAF).	17,91	10,07	9,33	13,06	16,42	12,31	20,90
Usar outros canais de denúncia fora da organização.	25,00	9,70	10,45	16,04	11,94	7,46	19,40

Nota: Valores apresentados em porcentagem; 1 – Discordo Totalmente; 7 – Concordo Totalmente.

Fonte: Dados da Pesquisa

Diante dos resultados obtidos, é possível observar uma intenção maior dos profissionais de contabilidade estarem realizando a denúncia a canais internos quando comparados a canais externos. Essas evidências são consistentes com os achados de Alleyne et al. (2017) e Owusu et al. (2020). As maiores frequências de concordância (ponto 7 da escala) estão distribuídas aos canais internos, sendo que a maior intenção de denúncia foi em relação “Comunicar a situação ao chefe imediato (Gerente Contábil)”, com 80,22% e por seguinte, a opção de “Informar a gerência de nível superior da Constantino S.A.” com 56,34% de concordância. Os autores Near e Miceli (2016), relatam que na maioria dos casos, os indivíduos buscam relatar primeiramente de forma interna, principalmente para supervisores, diretores ou gerentes.

Os menores níveis de concordância foram dispostos sobre os canais externos, sendo que os profissionais de contabilidade apresentaram uma variação na disposição de concordância sobre os valores da escala. A assertiva que apresentou as maiores porcentagens de concordância, mesmo que em valores inferiores aos apresentados nas assertivas referentes aos canais internos, foi a referente a “Relatar o fato aos órgãos competentes (por exemplo a CVM)”, com 24,63%. A assertiva que demonstrou a maior percepção de discordância de intenção de denúncia externa foi a de “Usar outros canais de denúncia fora da organização”, com 25%, podendo ser meios externos que o profissional de contabilidade acharia que poderia estar reportando a situação, como polícia, mídia, imprensa, pessoas de fora da empresa, dentre outros.

Essa preferência por canais internos do que externos inicialmente, estão condizentes com a afirmação de Lee e Xiao (2018) de que os denunciantes preferem relatar internamente do que externamente, e geralmente isso é realizado primeiramente a partes interessadas dentro da organização (Ayres et al., 2018). Além disso, a denúncia interna é preferível, pois a organização pode resolver o problema sem que a situação seja divulgada ao público o que poderia causar problemas ainda maiores (Park & Blenkinsopp, 2009).

A respeito da estatística descritiva sobre a variável atitude, primeiramente vale ressaltar que a sua composição se dá por meio da junção entre as crenças e a forças das crenças conforme proposto pela TBRO (Ajzen & Kruglanski, 2019). Mas inicialmente para a análise descritiva, as assertivas foram investigadas de forma separada. A variável foi mensurada por meio de uma escala de 7 pontos, em que o ponto 1 representa Discordo Totalmente enquanto o ponto 7 representa Concordo Totalmente. Os resultados são exibidos na Tabela 8.

Tabela 8

Estatística Descritiva da Atitude

Crenças de Atitude	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
... apoia os sistemas de controle e reduz riscos para a organização.	0,37	1,87	1,87	4,10	8,96	13,81	69,03
... evita perdas financeiras para a organização.	1,87	3,36	2,61	5,22	10,82	13,43	62,69
... assegura a minha integridade e os valores éticos da minha profissão.	1,12	0,37	2,24	1,49	4,85	13,06	76,87
... contribui para a continuidade e sustentabilidade da organização, e por consequência o meu emprego/trabalho.	1,12	3,36	5,97	5,22	12,69	16,79	54,85
... mostra o meu compromisso com a organização.	2,24	0,75	3,73	3,73	7,09	16,42	66,04

Forças das Crenças de Atitude	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Apoiar os sistemas de controle e reduzir os riscos para a organização é importante.	0,37	0,75	3,73	1,87	3,73	11,94	77,61
Evitar perdas financeiras é importante.	0,75	0,75	3,73	2,24	5,60	14,55	72,39
Assegurar a minha integridade e os valores da minha profissão é importante.	0,75	0,37	4,10	1,49	2,24	9,70	81,34
Contribuir para a continuidade e sustentabilidade da organização e do meu emprego/trabalho é importante.	0,37	2,24	4,10	1,87	5,22	14,93	71,27
Mostrar o meu compromisso com a organização é importante.	1,12	1,49	4,85	1,49	4,85	15,67	70,52

Nota: Valores apresentados em porcentagem; 1 – Discordo Totalmente; 7 – Concordo Totalmente.

Fonte: Dados da Pesquisa

Identificou-se que todas as crenças e forças de atitude apresentadas aos profissionais de contabilidade, demonstraram uma concordância acima de 50%, resultado que está alinhado com os achados de Silva Filho (2019), em que os contadores e auditores avaliaram positivamente o comportamento de denúncia. Dessa forma, os resultados sugerem que respondentes em sua maioria, apresentaram julgamentos positivos em relação ao comportamento *whistleblowing*. Assim como, essa avaliação positiva sobre o tal comportamento (reportar) provavelmente é decorrente da probabilidade de que tal ação foi percebida como um meio que leva ao alcance dos resultados desejados pelos profissionais de contabilidade (Ajzen & Kruglanski, 2019), contribuindo dessa maneira para a motivação e posteriormente para a intenção de realizar o comportamento.

A crença de atitude mais importante foi a “Reportar uma atividade contábil fraudulenta assegura a minha integridade e os valores éticos da minha profissão”, com 76,87% de concordância. Sendo que a assertiva “Assegurar a minha integridade e os valores da minha profissão é importante”, referente a força da crença de atitude também apresentou os maiores valores, com 81,34% de concordância. Podemos inferir diante desses achados, que essas avaliações positivas de maior intensidade sobre ambas as assertivas podem estar relacionadas a percepção de resultados favoráveis que a denúncia de atividades fraudulentas contábeis pode gerar para a imagem do profissional de contabilidade e conseqüentemente para a organização ao relatar a situação. Muito se deve também ao resultado de que o comportamento *whistleblowing* é uma maneira de demonstrar a realização de sua profissão de forma responsável, íntegra e digna. Além de desempenhar uma conduta profissional em atendimento aos princípios éticos e agir conforme os deveres de sua profissão conforme mencionado por Latan et al. (2019).

A próxima variável de investigação é a Norma Subjetiva, dividida entre Injuntiva e Descritiva, em que cada uma é formada pela junção de suas crenças e forças, nas quais

inicialmente realizou-se a análise descritiva separadamente por meio da frequência. Sua captação ocorreu por meio de uma escala de 7 pontos, em que os extremos variavam do ponto 1 (Discordo Totalmente) ao ponto 7 (Concordo Totalmente). Apenas a captação da Força da Norma Subjetiva Descritiva foi mensurada por meio de uma escala em que o ponto 1 representa Pouco Semelhante e o ponto 7 representava Muito Semelhante. Os valores são apresentados na Tabela 9.

Tabela 9

Estatística Descritiva da Norma Subjetiva

Crenças da Norma Subjetiva Injuntiva	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Meus colegas e superiores sinalizam que eu devo reportar atividades contábeis fraudulentas.	6,72	4,10	6,34	9,70	11,57	22,76	38,81
A cultura corporativa da minha organização incentiva o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	9,33	4,48	4,85	8,96	12,31	17,91	42,16
Outros profissionais de contabilidade pensam que devemos reportar atividades contábeis fraudulentas.	5,60	2,24	8,96	10,82	14,18	24,63	33,58
A legislação e os órgãos de controle indicam a necessidade de reportar atividades contábeis fraudulentas.	2,24	2,24	2,99	7,46	9,70	18,66	56,72
Forças da Norma Subjetiva Injuntiva	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Costumo fazer o que meus colegas e superiores indicam ser apropriado.	9,33	7,09	10,07	14,93	17,54	22,39	18,66
Pretendo atender ao que é reconhecido como cultura corporativa da minha organização.	7,46	5,22	6,34	10,82	19,03	25,75	25,37
Busco trabalhar como os outros profissionais de contabilidade trabalham.	10,82	7,84	8,96	15,30	20,15	18,66	18,28
Pretendo atuar conforme previsto na legislação e esperado pelos órgãos de controle.	0,00	0,37	2,99	3,36	4,48	17,54	71,27
Crenças da Norma Subjetiva Descritiva	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Meus colegas de trabalho costumam reportar atividades contábeis fraudulentas.	8,58	8,96	8,21	17,91	13,43	15,30	27,61
Os profissionais contábeis costumam reportar atividades contábeis fraudulentas.	7,46	13,06	12,31	17,91	17,16	13,81	18,28
Meus superiores valorizam o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	9,33	7,84	9,70	8,96	11,19	17,54	35,45
Profissionais envolvidos na fiscalização/regulação/controle da contabilidade reportam atividades contábeis fraudulentas.	5,22	6,34	7,09	11,57	15,30	22,76	31,72
Forças da Norma Subjetiva Descritiva	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Meus colegas de trabalho.	10,45	6,72	10,07	13,06	17,91	21,64	20,15
Outros profissionais contábeis.	5,60	5,60	10,07	16,79	20,90	20,52	20,52
Meus superiores.	5,97	4,48	8,21	10,07	14,55	24,63	32,09
Profissionais da fiscalização/regulação/controle.	2,99	2,99	2,61	10,45	15,67	24,25	41,04

Nota: Valores apresentados em porcentagem; 1 – Discordo Totalmente; 7 – Concordo Totalmente; 1 – Pouco Semelhante; 7 – Muito Semelhante.

Fonte: Dados da Pesquisa

A Norma Subjetiva refere-se a pressão social exercida pelos referentes que são importantes aos indivíduos em realizar ou não o comportamento em questão (Ajzen, 1991), na qual é constituída por duas categorias, injuntiva e descritiva. As normas sociais injuntivas estão relacionadas a percepção de que o comportamento a ser realizado seja aprovado ou não pelos referentes sociais, enquanto as normas sociais descritivas dizem respeito ao comportamento desejável ser também executado pelos referentes, sendo um sinal de aprovação (Ajzen & Kruglanski, 2019). De maneira geral, observa-se que as normas subjetivas apresentam influências sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* a ser realizado pelos profissionais de contabilidade, em que as maiores frequências, encontram-se nos pontos mais altos de concordância da escala, considerando as crenças normativas apresentadas.

Ainda segundo a Tabela 9, analisando inicialmente as Normas Subjetivas Injuntivas, percebe-se que os referentes sociais mais significativos pela maioria dos profissionais de contabilidade, ao considerar o reporte de atividades contábeis fraudulentas, são a legislação e os órgãos de controle, tanto nas crenças como nas forças das crenças. Referentes estes que indicam a necessidade de denunciar atividades contábeis fraudulentas, fazendo com que os profissionais busquem atuar conforme suas normas e diretrizes de conduta. No estudo de Silva Filho (2019), os achados revelaram que contadores e auditores, internos e externos, acreditam em maior média, que as agências reguladoras como CVM e CFC, apoiam e incentivam o relato de fraudes o que leva ao atendimento por parte desses profissionais das condutas esperadas por essas entidades. Essa busca por agir conforme as expectativas legislativas é respaldo pelas leis, órgãos de controle, regulação e fiscalização existentes no contexto brasileiro, como a Lei de Acesso a Informações, CVM, COAF, CFC, Ministério Público Federal dentre outras que fortalecem e buscam direcionar a conduta dos profissionais de contabilidade.

Outro referente social a destacar pelos resultados obtidos, é o incentivo (pressão social) exercida pela cultura da organização em relação ao comportamento *whistleblowing*. Grande parte das organizações em que esses profissionais trabalham, apoia o reporte de atividades contábeis fraudulentas e ao mesmo tempo, esses profissionais buscam atender ao que é reconhecido pela cultura em seus ambientes de trabalho. Por fim, os referentes sociais que dizem respeito a colegas, superiores e outros profissionais de contabilidade, apresentaram os menores resultados, ou seja, sua pressão social foi considerada de menor importância para os profissionais de contabilidade, resultado que se alinha aos de Silva Filho (2019).

Em relação a Norma Subjetiva Descritiva, os profissionais de contabilidade foram questionados sobre quais referentes sociais costumam reportar ou que valorizam o reporte de atividades contábeis, bem como, quais dos referentes sociais apresentados, os profissionais de contabilidade gostariam de atuar de forma semelhante. Nota-se que os resultados apontam que as atividades contábeis fraudulentas são valorizadas principalmente pelos superiores. Em seguida, os profissionais de contabilidade apresentaram uma maior percepção de concordância de que os profissionais envolvidos na fiscalização/regulação/controle da contabilidade reportam atividades contábeis fraudulentas. Com menor importância, estão os colegas de trabalho e os outros profissionais de contabilidade. Da mesma forma, percebe-se de maneira geral, que os referentes sociais que os profissionais de contabilidade gostariam de atuar de forma semelhante são os profissionais da fiscalização, regulação e controle com maior concordância e posteriormente seus superiores. Já os profissionais de contabilidade e colegas de trabalho, foram os referentes que apresentaram as menores porcentagens para atuar de forma semelhante. Assim, podem ser considerados como os referentes sociais menos significativos para os profissionais de contabilidade.

Por último, a variável Controle Comportamental Percebido, composta pelas crenças e forças, foi mensurada por meio de duas escalas. Para medir as crenças, a escala apresentava extremos que variavam do ponto 1 (Pouco Provável) ao ponto 7 (Muito Provável). Já para medir as forças das crenças o ponto 1 representava Discordo Totalmente e o Ponto 7 Concordo Totalmente. Além disso, as assertivas “Envolver pessoas na comunicação equivocadamente”, “Não resolver o problema”, “Sofrer retaliação dos colegas e chefias” referente as crenças de controle, foram tratadas de maneira inversa na análise dos dados. Os achados são elucidados na Tabela 10.

Tabela 10

Estatística Descritiva do Controle Comportamental Percebido

Crenças de Controle	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
Encontrar um canal adequado para realizar a comunicação.	4,10	2,61	7,46	8,58	7,84	12,31	57,09
Envolver pessoas na comunicação equivocadamente.	4,85	4,85	11,94	10,82	7,46	12,69	47,39
Não resolver o problema (ocorrência de atividades contábeis fraudulentas).	8,21	7,46	7,46	10,82	10,45	13,81	41,79
Sofrer retaliação dos colegas e chefias.	22,01	13,43	13,43	17,91	9,33	7,46	16,42
Ser recompensado pela denúncia.	45,90	17,16	11,19	11,19	7,46	5,22	1,87
Eu ser protegido pela organização.	35,82	13,06	13,06	13,81	8,58	6,72	8,96

Forças das Crenças de Controle	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)
A facilidade em encontrar canais de comunicação adequados contribui para reportar atividades contábeis fraudulentas.	6,72	8,58	8,21	10,82	7,84	12,31	45,52
A possibilidade de indicar pessoas na comunicação equivocadamente dificulta o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	11,94	8,21	8,96	14,18	14,93	15,30	26,49
A expectativa de que o problema não seja corrigido me desencoraja a reportar atividades contábeis fraudulentas.	21,27	10,82	9,33	11,57	14,55	15,67	16,79
A possibilidade de ser retaliado por colegas e chefias me desestimula a reportar atividades contábeis fraudulentas.	22,01	10,45	9,70	8,58	14,18	16,04	19,03
O recebimento de recompensas pode incentivar a realização de comunicações de atividades contábeis fraudulentas.	21,27	12,69	7,46	11,57	9,33	11,57	26,12
A proteção da organização permite maior segurança ao denunciante.	6,72	6,72	8,58	7,84	7,46	13,43	49,25

Nota: Valores apresentados em porcentagem; 1 – Pouco Provável; 7 – Muito Provável; 1 – Discordo Totalmente; 7 – Concordo Totalmente;

Fonte: Dados da Pesquisa

O Controle Comportamental Percebido diz respeito as barreias e elementos que podem dificultar ou facilitar o comportamento *whistleblowing* (Ajzen, 1991). Como observado na Tabela 10, a probabilidade de encontrar um canal adequado para realizar a comunicação da atividade contábil fraudulenta foi a crença favorável que apresentou as maiores porcentagens de concordância pela maioria dos profissionais de contabilidade. Esse resultado traz indícios de que as organizações e demais entidades estão estabelecendo canais e meios que permitem os indivíduos a relatarem situações de má conduta. Além disso, a facilidade de encontrar canais de denúncia também foi considerada como elemento que contribui para o comportamento *whistleblowing*. Isso condiz com o que Park et al. (2008) ressalta sobre a disponibilidade de canais de denúncia como meio de incentivar e motivar a denúncia.

No entanto, pela percepção dos profissionais de contabilidade, a probabilidade de envolver pessoas no relato de forma equivocada e do problema de fraude contábil não ser resolvido pela organização após a denúncia são situações que podem ocorrer no ambiente organizacional. Fatores esses que tendem a dificultar e até certo momento desencorajar os profissionais de contabilidade em realizar a intenção do comportamento *whistleblowing*. Um ponto interessante que se obteve nos resultados foi em relação a retaliação, considerada como um dos fatores de impedimento do indivíduo em realizar a denúncia (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005), mas que os profissionais de contabilidade apresentaram uma percepção contrária. Podemos inferir que a retaliação, derivada da ação em denunciar, não é uma situação que ocorreria em seus ambientes de trabalho e que talvez não seria algo de expressiva

força para impedir a intenção do comportamento *whistleblowing* dos profissionais de contabilidade. No estudo de Silva Filho (2019), os auditores internos demonstraram que as consequências advindas da denúncia não são importantes na decisão de reporte, enquanto para os contadores, a retaliação foi considerada umas das principais barreiras para o comportamento de denúncia, seguido do medo do reporte ser ignorado pela organização.

Com os resultados obtidos, sugere-se que “Ser recompensado pela denúncia” e “Eu ser protegido pela organização” foram crenças que apresentaram os menores controles pelos profissionais de contabilidade e que podem ser fatores que também dificultam a denúncia. Ambas as crenças tiveram valores expressivos de discordância, pois são elementos que teriam uma probabilidade menor de ocorrerem nas organizações. No entanto, foi destacado pela maioria dos profissionais de contabilidade, principalmente em relação a proteção da organização, como elementos importantes de segurança e incentivo respectivamente. Em relação a essa não presença de recompensas aos denunciantes, decorre talvez da falta de uma legislação brasileira específica que permite recompensar os indivíduos que realizam a denúncia, como acontece no contexto norte americano. Além do mais, é importante que as organizações ofereçam proteção aos denunciantes em decorrência dos riscos e problemas que podem enfrentar quando decidem reportar a fraude (Park & Blenkinsopp, 2009; Bento, 2015).

4.3 MODELAGEM DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

4.3.1 Avaliação do Modelo de Mensuração

A Modelagem de Equação Estrutural baseada em Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM) ocorreu por meio da realização de duas etapas de avaliação. A primeira consiste na verificação do modelo de mensuração, que após atender aos critérios necessários, procedesse para a análise do modelo estrutural para testar e investigar as relações teóricas propostas na presente pesquisa (Hair et al., 2021).

Conforme postulado por Ajzen e Kruglanski (2019) sobre a construção teórica da TBRO, a obtenção dos valores da atitude (ATT), norma subjetiva injuntiva (NSI), norma subjetiva descritiva (NSD) e controle comportamental percebido (CCP), ocorreu inicialmente por meio de indicadores que mensuraram as crenças e forças de cada determinante. Posteriormente, os valores desses itens, correspondentes a cada determinante, foram multiplicados entre si (crença x força) e os resultados obtidos somados, resultando no produto (indicador único) final para cada determinante comportamental ($ATT = \sum n_i s_i$; $NS = \sum n_i s_i$; CCP

= $\sum n_i s_i$), conforme fórmulas apresentadas na Figura 8. No entanto, em decorrência dos constructos de um único indicador apresentar valores correspondentes a um, para os critérios de análise, a presente pesquisa realizou a validação do modelo de mensuração sobre os produtos resultantes da multiplicação entre os indicadores das crenças com os indicadores das forças dos determinantes, conforme apresentado pela TBRO. Sobre os valores (produtos) resultantes desse cálculo, foram realizados os ajustes conforme critérios estabelecidos na etapa do modelo de mensuração, para posteriormente serem somados e utilizados para a construção do modelo estrutural final.

O processo de multiplicação dos determinantes (Crenças de Atitude x Forças das Crenças de Atitude; Crenças da Norma Subjetiva Injuntiva x Forças das Crenças da Norma Subjetiva Injuntiva; Crenças da Norma Subjetiva Descritiva x Forças das Crenças da Norma Subjetiva Descritiva; Crenças de Controle Comportamental Percebido x Forças das Crenças de Controle Comportamental Percebido) ocorreu em planilha eletrônica separada e os novos valores para cada um dos indicadores formados foram transferidos para o PLS-SEM e posteriormente submetidos a validação do modelo de mensuração, juntamente com os demais constructos do modelo. A Tabela 11 apresenta inicialmente a confiabilidade das cargas dos indicadores por meio da Matriz de Cargas Cruzadas.

Tabela 11

Matriz de Cargas Cruzadas dos indicadores resultantes da multiplicação antes dos ajustes

ID	MA4R	AM4R	CAFA	NSiFNi	NSdFNd	MT	CCFC	IDI	IDE
MA4R	1,000	0,540	0,092	0,175	0,191	0,158	0,212	0,227	0,136
AM4R	0,540	1,000	0,184	0,167	0,232	0,135	0,172	0,245	0,157
CAFA1	0,054	0,163	0,814	0,300	0,238	0,289	0,224	0,243	0,040
CAFA2	0,064	0,148	0,857	0,340	0,282	0,300	0,245	0,208	0,003
CAFA3	0,142	0,167	0,764	0,344	0,256	0,254	0,258	0,275	0,132
CAFA4	0,048	0,137	0,881	0,414	0,354	0,305	0,361	0,259	0,129
CAFA5	0,082	0,166	0,897	0,412	0,384	0,385	0,336	0,279	0,073
NSiFNi1	0,158	0,137	0,217	0,781	0,563	0,123	0,290	0,279	0,163
NSiFNi2	0,127	0,132	0,287	0,839	0,570	0,197	0,238	0,174	0,103
NSiFNi3	0,096	0,128	0,299	0,800	0,593	0,141	0,237	0,222	0,192
NSiFNi4	0,159	0,130	0,481	0,737	0,384	0,268	0,220	0,302	0,152
NSdFNd1	0,167	0,222	0,281	0,556	0,887	0,233	0,302	0,268	0,251
NSdFNd2	0,192	0,208	0,273	0,587	0,882	0,218	0,327	0,236	0,295
NSdFNd3	0,168	0,206	0,314	0,624	0,905	0,283	0,326	0,245	0,191
NSdFNd4	0,146	0,179	0,393	0,516	0,825	0,319	0,270	0,194	0,211
MT	0,158	0,135	0,368	0,247	0,304	1,000	0,330	0,254	0,118
CCFC1	0,200	0,173	0,345	0,312	0,352	0,287	0,824	0,215	0,202
CCFC2	0,017	0,040	0,153	0,095	0,065	0,145	0,474	0,100	-0,037
CCFC3	0,060	0,060	0,077	0,038	0,019	0,134	0,443	0,086	0,007
CCFC4	0,068	0,056	-0,001	0,117	0,060	0,010	0,210	0,011	-0,034
CCFC5	0,108	0,043	0,084	0,165	0,197	0,152	0,458	0,032	0,043
CCFC6	0,162	0,110	0,188	0,158	0,236	0,179	0,586	0,064	-0,028
IDI1	0,124	0,110	0,283	0,210	0,130	0,239	0,067	0,720	-0,017
IDI2	0,204	0,238	0,234	0,307	0,255	0,203	0,192	0,855	0,394
IDI3	0,169	0,189	0,129	0,155	0,202	0,104	0,196	0,602	0,595
IDE1	0,125	0,153	0,110	0,219	0,258	0,124	0,127	0,429	0,949
IDE2	0,178	0,168	0,087	0,169	0,255	0,096	0,135	0,366	0,949
IDE3	0,053	0,098	0,029	0,121	0,222	0,104	0,057	0,356	0,851

Nota1: ID = Indicadores; MA4R = Meta Ativa; AM4R = Aprovação da Meta Ativa; CAFA = Atitude; NSiFNi = Norma Subjetiva Injuntiva; NSdFNd = Norma Subjetiva Descritiva; MT = Motivação; CCFC = Controle Comportamental Percebido; IDI = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; IDE = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos.

Nota2: Para o cálculo dos algoritmos do PLS-SEM usou-se o esquema de ponderação de caminho com número máximo de 300 iterações e critério de parada de 10^{-7} .

Fonte: Dados da Pesquisa

A análise da Confiabilidade do Indicador, por intermédio da avaliação de suas cargas, verifica a contribuição do indicador para o seu constructo. Segundo Hair et al. (2021), é recomendável cargas acima de 0,708, pois indica que o constructo explica mais de 50% da variância do indicador. Diante dos resultados da Tabela 11, os indicadores correspondentes aos constructos da meta ativa, aprovação da meta ativa, atitude, norma subjetiva injuntiva, norma subjetiva descritiva, motivação e intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos, demonstraram resultados satisfatório, com cargas acima de 0,708, conforme recomendado pela literatura (Hair et al., 2021). O constructo referente ao determinante de Controle Comportamental Percebido (CCFC) apresentou cinco indicadores abaixo do valor recomendável. Carecendo de ajustes, realizou-se a exclusão, de forma gradativa dos indicadores com as menores cargas.

Inicialmente exclui-se o indicador CCFC4 (Sofrer retaliação dos colegas e chefias (CC4R) x A possibilidade de ser retaliado por colegas e chefias me desestimula a reportar atividades contábeis fraudulentas (FC4)), posteriormente exclui-se o indicador CCFC3 (Não resolver o problema, ocorrência de atividades contábeis fraudulentas (CC3R) x A expectativa de que o problema não seja corrigido me desencoraja a reportar atividades contábeis fraudulentas (FC3)) e por fim, o indicador CCFC2 (Envolver pessoas na comunicação equivocadamente (CC2R) x A possibilidade de indicar pessoas na comunicação equivocadamente dificulta o reporte de atividades contábeis fraudulentas (FC2)). Já no constructo referente a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos, o indicador IDI3 apresentou uma carga próxima ao recomendado por Hair et al. (2021), optando por sua permanência no modelo. Após as exclusões dos indicadores dos produtos, a Tabela 12 apresenta a Matriz de Cargas Cruzadas do modelo ajustado.

Tabela 12

Matriz de Cargas Cruzadas dos indicadores resultantes da multiplicação após os ajustes

ID	MA4R	AM4R	CAFA	NSiFNi	NSdFNd	MT	CCFC	IDI	IDE
MA4R	1,000	0,540	0,092	0,175	0,191	0,158	0,232	0,227	0,140
AM4R	0,540	1,000	0,184	0,167	0,232	0,135	0,178	0,246	0,158
CAFA1	0,054	0,163	0,814	0,300	0,238	0,289	0,216	0,242	0,039
CAFA2	0,064	0,148	0,857	0,340	0,282	0,300	0,242	0,207	0,004
CAFA3	0,142	0,167	0,764	0,344	0,256	0,254	0,258	0,275	0,132
CAFA4	0,048	0,137	0,881	0,414	0,354	0,305	0,382	0,259	0,130
CAFA5	0,082	0,166	0,897	0,412	0,384	0,385	0,342	0,277	0,074
NSiFNi1	0,158	0,137	0,217	0,781	0,563	0,123	0,293	0,279	0,162
NSiFNi2	0,127	0,132	0,287	0,839	0,570	0,197	0,257	0,174	0,103
NSiFNi3	0,096	0,128	0,299	0,800	0,593	0,141	0,281	0,223	0,192
NSiFNi4	0,159	0,130	0,481	0,737	0,384	0,268	0,235	0,301	0,153
NSdFNd1	0,167	0,222	0,281	0,556	0,887	0,233	0,334	0,270	0,249
NSdFNd2	0,192	0,208	0,273	0,587	0,882	0,218	0,376	0,237	0,295
NSdFNd3	0,168	0,206	0,314	0,624	0,905	0,283	0,360	0,245	0,191
NSdFNd4	0,146	0,179	0,393	0,516	0,825	0,319	0,320	0,194	0,212
MT	0,158	0,135	0,368	0,247	0,304	1,000	0,317	0,253	0,117
CCFC1	0,200	0,173	0,345	0,312	0,352	0,287	0,871	0,217	0,203
CCFC5	0,108	0,043	0,084	0,165	0,197	0,152	0,497	0,034	0,043
CCFC6	0,162	0,110	0,188	0,158	0,236	0,179	0,636	0,065	-0,023
IDI1	0,124	0,110	0,283	0,210	0,130	0,239	0,045	0,712	-0,017
IDI2	0,204	0,238	0,234	0,307	0,255	0,203	0,183	0,854	0,393
IDI3	0,169	0,189	0,129	0,155	0,202	0,104	0,207	0,612	0,592
IDE1	0,125	0,153	0,110	0,219	0,258	0,124	0,155	0,435	0,948
IDE2	0,178	0,168	0,087	0,169	0,255	0,096	0,183	0,372	0,955
IDE3	0,053	0,098	0,029	0,121	0,222	0,104	0,079	0,362	0,843

Nota: ID = Indicadores; MA4R = Meta Ativa; AM4R = Aprovação da Meta Ativa; CAFA = Atitude; NSiFNi = Norma Subjetiva Injuntiva; NSdFNd = Norma Subjetiva Descritiva; MT = Motivação; CCFC = Controle Comportamental Percebido; IDI = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; IDE = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos.

Fonte: Dados da Pesquisa

Após os ajustes, os indicadores dos constructos analisados, demonstraram de forma geral, cargas satisfatórias. Apenas os indicadores CCFC5, CCFC6 e IDI3 permaneceram com cargas abaixo de 0,708, no entanto foram mantidos no constructo, pois suas exclusões não acarretavam ganhos expressivos ao modelo. Conforme estabelecido por Hair et al. (2021), indicadores com cargas entre 0,4 e 0,708 devem ser examinados com cautela, pois a sua exclusão acontece somente quando tal ação provoca um aumento da confiabilidade da consistência interna ou da validade convergente. Além de considerar seu efeito na validade do conteúdo do constructo em que faz parte, quando da sua remoção.

Os próximos critérios analisados na etapa do modelo de mensuração foram: (i) Confiabilidade da Consistência Interna, o qual analisa o *Alfa de Cronbach* e a Confiabilidade Composta, e (ii) Validade Convergente por intermédio da verificação da Variância Média Extraída (AVE). Para os constructos medidos por meio de um único item, os valores correspondentes aos critérios apresentam o valor de 1 como resultado. A Tabela 13 demonstra os resultados obtidos nessas etapas.

Tabela 13

Índices de validação do modelo de mensuração pelos produtos dos indicadores multiplicados

Constructos	<i>Alfa de Cronbach</i>	Confiabilidade Composta	Validade Convergente (AVE)
Meta Ativa	1.000	1.000	1.000
Aprovação da Meta Ativa	1.000	1.000	1.000
Atitude	0.898	0.925	0.712
Norma Subjetiva Injuntiva	0.804	0.869	0.624
Norma Subjetiva Descritiva	0.898	0.929	0.766
Motivação	1.000	1.000	1.000
Controle Comportamental Percebido	0.531	0.716	0.470
Intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> a canais internos	0.557	0.774	0.537
Intenção do comportamento <i>whistleblowing</i> a canais externos	0.907	0.940	0.840

Nota: Para o cálculo dos algoritmos do PLS-SEM usou-se o esquema de ponderação de caminho com número máximo de 300 iterações e critério de parada de 10^{-7} .

Fonte: Dados da Pesquisa

A Confiabilidade da Consistência Interna tem como objetivo investigar a associação entre os indicadores que medem o mesmo constructo. Essa etapa ocorreu por meio da verificação do *Alfa de Cronbach* e da Confiabilidade Composta. Para ambas as medidas, é recomendável valores acima de 0,70 (Hair et al., 2021). Os resultados da Tabela 13 demonstram que o *Alfa de Cronbach* apresentou resultados satisfatórios para a meta ativa (MA), aprovação da meta ativa (AM), atitude (CAFA), norma subjetiva injuntiva (NSiFNi), norma subjetiva descritiva (NSdFNd), motivação (MT) e intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos (IDE), com resultados acima do limite recomendável de

0,70. Já o controle comportamental percebido (CCFC) e a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos (IDI), obtiveram valores abaixo do limite. Porém, Hair et al. (2021), destaca que o *Alfa de Cronbach* possui uma limitação em considerar que todas as cargas dos indicadores são iguais na população, além de apresentar uma sensibilidade em relação ao número de indicadores presente em cada constructo. Dessa forma, o autor ressalta que uma das principais medidas usadas no PLS-SEM para avaliar a consistência interna é a Confiabilidade Composta. Ao avaliar os resultados obtidos pela Confiabilidade Composta, todos os constructos apresentaram valores acima de 0,70, conforme recomendável pela literatura (Hair et al., 2021).

A Validade Convergente, etapa seguinte a ser analisada no modelo de mensuração, verifica o quanto os indicadores se correlacionam positivamente com os seus respectivos constructos. Sua verificação ocorre por meio da Variância Média Extraída (AVE), em que valores aceitáveis para esse critério são de 0,5 ou acima, conforme estabelecido por Hair et al. (2021). Os dados obtidos na Tabela 13, demonstram que apenas o constructo controle comportamental percebido apresentou valor de 0,470, próximo ao limite recomendável. Entretanto, em virtude de sua importância para a literatura e para a própria teoria discutida, bem como, por apresentar valor de confiabilidade composta aceitável (0,716), o constructo foi mantido no modelo. Os demais constructos apresentaram valores acima do recomendável, o que confirma a presença de Validade Convergente.

Prosseguindo com a avaliação do modelo de mensuração, a próxima etapa consiste analisar a Validade Discriminante, que correspondente a medida do quanto um constructo se diferencia empiricamente dos demais constructos do instrumento, se tornando único na captura do fenômeno que se propõem (Hair et al., 2021). Para tal, realizou-se a verificação dos critérios de *Fornell-Larcker* e *Heterotrait-Monotrait* (HTMT), em que os valores obtidos são apresentados na Tabela 14.

Tabela 14

Validade Discriminante sobre os produtos dos determinantes comportamentais

Constructos	CAFA	NSiFNi	NSdFNd	CCFC	IDI	IDE
CAFA – Atitude	0,844	0,472	0,395	0,415	0,419	0,105
NSiFNi – Norma Subjetiva Injuntiva	0,432	0,790	0,783	0,466	0,451	0,219
NSdFNd – Norma Subjetiva Descritiva	0,364	0,652	0,875	0,527	0,382	0,299
CCFC – Controle Comportamental Percebido	0,345	0,333	0,397	0,686	0,324	0,205
IDI – Intenção CW a Canais Internos	0,299	0,314	0,269	0,195	0,733	0,660
IDE – Intenção CW a Canais Externos	0,089	0,191	0,268	0,160	0,425	0,917

Nota: Os valores destacados na diagonal e pertencentes a parte inferior da tabela representam os resultados do critério de *Fornell-Larcker*. Enquanto os valores da parte superior da diagonal referem-se ao critério de *Heterotrait-Monotrait* (HTMT).

Fonte: Dados da Pesquisa

A Validade Discriminante por meio do critério de *Fornell-Larcker* acontece quando a raiz quadrada de AVE de cada constructo é maior do que a sua correlação com qualquer outro constructo presente no modelo (Hair et al., 2021). Dessa forma, as maiores cargas devem estar direcionadas na diagonal principal dos constructos. Conforme demonstrado na Tabela 14, é possível observar que esse critério é atendido, em que na diagonal destacada em negrito, os valores dos constructos são maiores do que os demais apresentados na parte inferior dessa diagonal. Para as variáveis medidas por um único item (meta ativa, aprovação da meta ativa e motivação), seus valores na diagonal corresponderam a 1.

Com base no critério de *Heterotrait-Monotrait* (HTMT), a Validade Discriminante é confirmada quando o valor médio das correlações dos indicadores entre os constructos é menor que 0,90 para constructos semelhantes e menor que 0,85 para constructos diferentes. Valores acima desses parâmetros podem apresentar falta de Validade Discriminante (Hair et al., 2021). Essa confirmação é observada na Tabela 14, quando os valores acima da diagonal do critério de *Fornell-Larcker*, pertencentes ao canto superior da tabela, mostram cargas abaixo do limite 0,85, o que demonstra que os constructos são distintos entre si. Para as variáveis meta ativa, aprovação da meta ativa e motivação, medidas por um único item, seus valores também atenderam aos parâmetros exigidos pelo critério. Diante dos resultados obtidos pelos critérios de *Fornell-Larcker* e HTMT, confirma-se a Validade Discriminante dos constructos.

Após os resultados e ajustes necessários, conclui-se a etapa do modelo de mensuração por meio do atendimento dos critérios de Confiabilidade, Validade Convergente e Validade Discriminante. A próxima etapa de avaliação da Equação Estrutural baseada em Mínimos Quadrados Parciais consiste na avaliação do modelo estrutural.

4.3.2 Avaliação do Modelo Estrutural

Para a análise e construção do modelo estrutural, prosseguiu-se com a última etapa da fórmula proposta por (Ajzen & Kruglanski, 2019) para a construção da TBRO. Inicialmente, em planilha separada, utilizaram-se os indicadores dos produtos resultantes da multiplicação entre crenças e forças, validados anteriormente no modelo de mensuração e realizou-se a soma desses indicadores para se chegar ao valor (indicador) único para os determinantes da atitude, noma subjetiva injuntiva e descritiva e para o controle comportamental percebido.

Após os cálculos, os resultados, juntamente com as demais variáveis do modelo foram submetidos a análise do modelo estrutural.

A avaliação do modelo estrutural ocorreu inicialmente pela verificação das seguintes etapas: (i) *Variance Inflation Factor* (VIF); (ii) Avaliação do Coeficiente de Determinação pelo R^2 e R^2 Ajustado; (iii) Avaliação da Redundância de Validade Cruzada pelo Q^2 e (iv) Avaliação do Tamanho do Efeito por meio do f^2 . Os valores são apresentados na Tabela 15.

Tabela 15

Avaliação dos indicadores do modelo estrutural

Constructos	R^2	R^2 Ajustado	Q^2	VIF
Meta Ativa				1,000
Aprovação da Meta Ativa				1,000
Atitude	0,008	0,004	0,002	1,345
Norma Subjetiva Injuntiva	0,027	0,023	0,020	2,103
Norma Subjetiva Descritiva	0,054	0,051	0,048	2,046
Motivação	0,212	0,185	0,141	1,097
Intenção CW a Canais Internos	0,093	0,083	0,030	
Intenção CW a Canais Externos	0,023	0,012	0,010	
Controle Comportamental Percebido				1,097
Efeito de Moderação 1 -> Motivação				1,125
Efeito de Moderação 2 -> Motivação				2,567
Efeito de Moderação 3 -> Motivação				2,418
Efeito de Moderação 4 -> Intenção Interna				1,000
Efeito de Moderação 5 -> Intenção Externa				1,000

Nota 1: Q^2 calculado por meio do *Blindfolding*.

Nota 2: Variância explicada: $R^2 \geq 0,02$ (2%) efeito pequeno, $R^2 \geq 0,13$ (13%) efeito médio e $R^2 \geq 0,26$ (26%) efeito grande (Cohen, 1988).

Fonte: Dados da Pesquisa

Como observado, o VIF apresentou valores inferiores a 5, conforme recomendado por Hair et al. (2021), confirmando dessa maneira, a ausência de colinearidade no modelo. Em relação ao poder explicativo do modelo, observou-se os valores de R^2 fornecidos apenas pelos constructos que são explicados por outros constructos. Conforme apresentado na Tabela 15, o constructo da atitude não apresentou valores de variância explicativa consideráveis. Já os constructos da norma subjetiva injuntiva e norma subjetiva descritiva, apresentaram valores de R^2 de 0,027 e 0,054 respectivamente, apresentando uma variância explicada considerada pequena. Resultado este, apresentado também pelas intenções do comportamento *whistleblowing* a canais internos (0,093) e canais externos (0,023), com uma variância explicativa pequena, conforme parâmetros sugeridos por Cohen (1988).

Por fim, a motivação foi o constructo que apresentou uma variância explicativa de efeito médio, com um valor de R^2 de 0,212. Assim, considera-se que os constructos de ligação, explicaram cerca de 21% da motivação dos respondentes. Diante dos resultados

encontrados, ressalta-se a existência de outras variáveis que podem apresentar um maior poder explicativo sobre os constructos utilizados na presente pesquisa. Porém, o modelo teve como propósito investigar e avaliar o poder e as relações explicativas dos constructos apresentados pela TBRO.

Ao avaliar o R^2 ajustado de forma geral, a motivação foi o constructo que demonstrou o maior resultado, correspondente a 0,185. Esse critério apresenta o quanto uma variável é explicada pelo modelo, o qual não tem parâmetros de valores de cortes definidos, pois quanto maior, melhor. Dessa forma, conclui-se que o modelo explicou 18% da motivação, variável que a TBRO acrescentou em seu modelo para buscar melhorar a predição do comportamento investigado. Já em termos de análise do coeficiente do Q^2 , os valores encontramos são todos maiores que 0, seguindo as recomendações da literatura (Hair et al., 2021).

Por seguinte, realizou-se a verificação das relações causais entre os constructos por meio da relevância e significância dos Coeficientes de Caminho Estruturais (β), analisando os valores correspondentes a *t-value* e *p-value* das relações entre os constructos propostas na presente pesquisa. Para a referida análise, usou o módulo *Bootstrapping*, com 5.000 subamostras, teste bicaudal e nível de confiança corrigida em relação a viés (Hair et al., 2021). A Tabela 16 mostra inicialmente os resultados para a relações de efeitos diretos.

Tabela 16

Modelo Estrutural de Efeitos Diretos

Hipóteses	Caminho Estrutural	β	Desvio padrão	f^2	<i>t-value</i>	<i>p-value</i>	Decisão	
Efeitos Diretos	H1	MA -> AT	0,090	0,080	0,008	1,130	0,259	Não Confirma
	H2	AM -> NSI	0,165	0,060	0,028	2,764	0,006*	Confirma
	H3	AM -> NSD	0,233	0,055	0,057	4,200	0,000*	Confirma
	H4	AT -> MT	0,272	0,078	0,070	3,491	0,000*	Confirma
	H5	NSI -> MT	-0,072	0,085	0,003	0,854	0,393	Não Confirma
	H6	NSD -> MT	0,180	0,080	0,020	2,249	0,025*	Confirma
	H7	MT -> IDI	0,240	0,094	0,058	2,544	0,011*	Confirma
	H8	MT -> IDE	0,091	0,072	0,008	1,267	0,205	Não Confirma

Nota1: Resultado com nível de *significância de 5% = *p-value* < 0,05.

Nota2: MA = Meta Ativa; AM = Aprovação da Meta Ativa; AT = Atitude; NSI = Norma Subjetiva Injuntiva; NSD = Norma Subjetiva Descritiva; MT = Motivação; IDI = Intenção *whistleblowing* a canais internos; IDE = Intenção *whistleblowing* a canais externos.

Fonte: Dados da Pesquisa

Para a confirmação das hipóteses teóricas estabelecidas na presente pesquisa, observou se os valores de *t-value* estão acima de 1,96 e se o *p-value* é menor que 0,05 (nível de significância de 5%), conforme parâmetros da literatura (Hair et al., 2021). Diante dos resultados da Tabela 16, as relações entre aprovação da meta ativa (AM) e norma subjetiva

injuntiva (NSI), aprovação da meta ativa (AM) e norma subjetiva descritiva (NSD), atitude (AT) e motivação (MT), norma subjetiva descritiva (NSD) e motivação (MT) e por fim, motivação (MT) e intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos (IDI), apresentaram valores de *t-value* acima de 1,96 e valores de *p-value* menores que 0,05, sustentando a sua significância estatística e por consequência, confirmando as hipóteses estabelecidas sobre as relações entre esses constructos. Ao analisar o tamanho do efeito (f^2), no qual prevê que valores de 0,02, 0,15 e 0,35, representam efeitos pequeno, médio e grande respectivamente (Cohen, 1988), observa-se que todas as relações confirmadas apresentaram efeitos pequenos, sendo que a atitude apresentou um efeito pequeno de 0,070 na explicação da motivação, maior valor encontrado. Apesar de efeitos pequenos, cabe ressaltar, que a pesquisa se propôs analisar um fenômeno comportamental complexo, na qual existem múltiplos fatores preditores para a explicação da intenção do comportamento *whistleblowing*. Essas variáveis investigadas são apenas alguns desses fatores existentes e por isso um efeito pequeno já é considerável.

As relações entre meta ativa (MA) e atitude (AT), norma subjetiva injuntiva (NSI) e motivação (MT) e por fim, motivação (MT) e intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos (IDE), apresentaram valores de *t-value* e *p-value* inferiores aos parâmetros estabelecidos, o que acarretou na não confirmação das hipóteses relacionais construídas entre os constructos. Sobre o tamanho do efeito, essas relações apresentaram valores que não atenderam aos parâmetros utilizados.

A presente pesquisa também propôs investigar relações de moderações conforme suportado pela TBRO. Para realizar as análises de moderações, utilizou-se os seguintes parâmetros: Método de cálculo = Tornar Ortogonal; Geração do Produto do Termo = Estandarizado; Modo de Ponderação = Automático. A Tabela 17 apresenta os resultados obtidos sobre os efeitos das relações de moderação.

Tabela 17

Modelo Estrutural de Efeitos de Moderação

Hipóteses	Caminho Estrutural	β	Desvio padrão	f^2	t -value	p -value	Decisão	
Efeitos de Moderação	H9	Efeito de Moderação 1 -> Motivação	-0,096	0,050	0,018	1,913	0,056	Não Confirma
	H10	Efeito de Moderação 2 -> Motivação	-0,037	0,107	0,001	0,344	0,731	Não Confirma
	H11	Efeito de Moderação 3 -> Motivação	0,030	0,096	0,000	0,310	0,756	Não Confirma
	H12	Efeito de Moderação 4 -> Intenção Interna	-0,163	0,110	0,023	1,480	0,139	Não Confirma
	H13	Efeito de Moderação 5 -> Intenção Externa	-0,054	0,070	0,002	0,774	0,439	Não Confirma

Nota: Resultado com nível de *significância de 5% = p -value < 0,05.

Fonte: Dados da Pesquisa

As relações de moderação foram constituídas conforme postulado pela TBRO (Ajzen & Kruglanski, 2019). Os efeitos de moderação foram: meta ativa moderando a relação entre atitude e motivação (Efeito de Moderação 1); aprovação da meta ativa moderando a relação entre norma subjetiva injuntiva e motivação (Efeito de Moderação 2); aprovação da meta ativa moderando a relação entre norma subjetiva descritiva e motivação (Efeito de Moderação 3); controle comportamental percebido moderando a relação entre motivação e intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos (Efeito de Moderação 4); e controle comportamental percebido moderando a relação entre motivação e intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos (Efeito de Moderação 5). Entretanto, de acordo com os resultados apresentados na Tabela 17, todas as hipóteses não foram confirmadas. Os valores encontrados para t -value foram menores que 1,96 e para p -value, maiores que 0,05, o qual não atendem aos critérios que confirmam a significância estatística.

Para analisar o tamanho do efeito (f^2) das relações diretas, utilizou-se os parâmetros sugeridos por Cohen, (1988), em que valores de 0,02, 0,015 e 0,035 representam efeitos pequenos, médios e grandes respectivamente. No entanto, Hair et al. (2021), sugere para a análise de moderação, utilizar padrões estabelecidos por Kenny (2018), em que valores de 0,005, 0,01 e 0,025 demonstram tamanhos de efeitos pequenos, médios e grandes respectivamente. Dessa forma, ao utilizar esses novos parâmetros, o Efeito de Moderação 2 -> Motivação, Efeito de Moderação 3 -> Motivação e Efeito de Moderação 5 -> Intenção Externa, não apresentaram tamanhos de efeito que atendessem aos limites. Já o Efeito de Moderação 1, em que meta ativa modera a relação entre atitude e motivação e o Efeito de Moderação 4, em que controle comportamental percebido modera a relação entre motivação e

intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos, demonstraram tamanhos de efeitos médios, porém suas relações não foram significativas.

Em decorrência da construção relacional dos caminhos estruturais necessários para a análise das relações de moderação, obteve-se alguns efeitos diretos adicionais. Os resultados dessas relações são apresentados na Tabela 18.

Tabela 18

Modelo Estrutural de Efeitos Diretos Adicionais

	Caminho Estrutural	β	Desvio padrão	f ²	t-value	p-value	Decisão
Efeitos Diretos Adicionais	MA -> MT	0,081	0,079	0,006	1,028	0,304	Não significativa
	AM -> MT	-0,008	0,072	0,000	0,107	0,915	Não significativa
	CCP -> MT	0,154	0,062	0,024	2,488	0,013*	Significante
	CCP -> IDI	0,068	0,095	0,005	0,715	0,474	Não significativa
	CCP -> IDE	0,089	0,077	0,007	1,154	0,248	Não significativa

Nota1: Resultado com nível de *significância de 5% = $p\text{-value} < 0,05$.

Nota2: MA = Meta Ativa; AM = Aprovação da Meta Ativa; MT = Motivação; CCP = Controle Comportamental Percebido; IDI = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; IDE = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos.

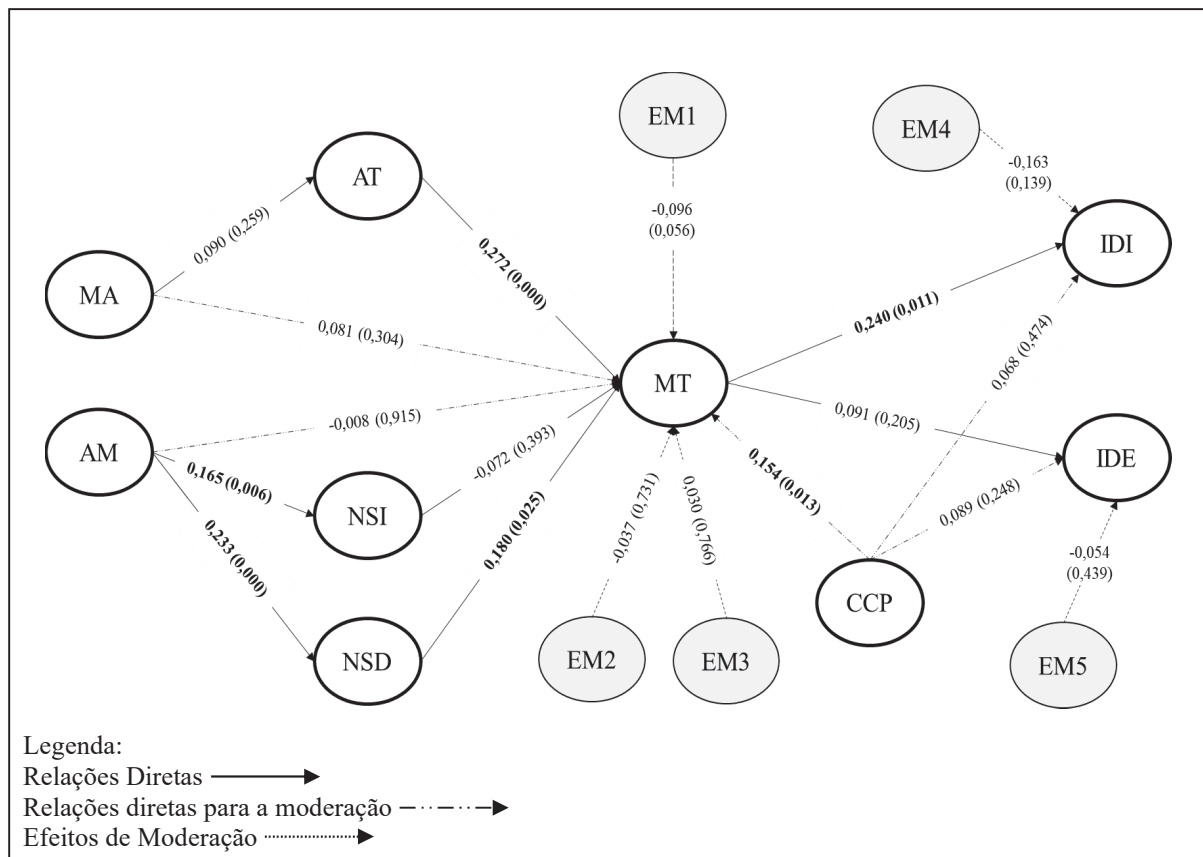
Fonte: Dados da Pesquisa

As relações entre meta ativa (MA) e motivação (MT), aprovação da meta ativa (AM) e motivação (MT), controle comportamental percebido (CCP) e intenção comportamento *whistleblowing* a canais internos e controle comportamental percebido (CCP) e intenção comportamento *whistleblowing* a canais externos, não atenderam aos critérios de $t\text{-value} > 1,96$ e $p\text{-value} < 0,05$, o que resultou em relações não significativas estatisticamente. Porém, a relação entre controle comportamental percebido (CCP) e motivação (MT), demonstrou resultados de $t\text{-value} = 2,488$ e $p\text{-value} = 0,013$, o que leva ao atendimento dos critérios de uma relação positiva e significativa estatisticamente.

As relações e coeficientes de caminho estrutural estão apresentadas na Figura 13 de forma resumida.

Figura 13

Modelo Estrutural Testado



Nota: MA = Meta Ativa; AM = Aprovação da Meta Ativa; AT = Atitude; NSI = Norma Subjetiva Injuntiva; NSD = Norma Subjetiva Descritiva; MT = Motivação; CCP = Controle Comportamental Percebido; IDI = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; IDE = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos; EM1 = Efeito de Moderação 1 -> Motivação; EM2 = Efeito de Moderação 2 -> Motivação; EM3 = Efeito de Moderação 3 -> Motivação; EM4 = Efeito de Moderação 4 -> Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; EM5 = Efeito de Moderação 5 -> Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos.

Fonte: Dados da Pesquisa

No PLS-SEM, para a construção do modelo com efeitos de moderação, não existe a possibilidade de realizar a ligação das variáveis moderadoras direto na flecha relacional de duas variáveis, para isso, é modelado um termo multiplicativo. Esse termo multiplicado está relacionado diretamente na variável dependente de cada relação de moderação. Para realizar a moderação, seleciona a variável dependente, clique-direito, informa quem é a variável independente e quem é a moderadora, e diante disso gera-se uma nova variável, que é o termo multiplicativo (Bido & Silva, 2019). Essa variável, no modelo estrutural apresentado na Figura 13, são representados pelas bolinhas em cinza e nomeadas como EM.

4.3.3 Variáveis de Controle

A presente pesquisa se propôs investigar o efeito de algumas variáveis de controle sobre as intenções do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos de denúncia. Essas variáveis foram gênero, idade, nível educacional, tempo de trabalho na organização e quantidade de treinamentos ou cursos que abrangem a temática de ética na profissão contábil. As variáveis foram transformadas em *Dummy* (0 e 1) para a análise, conforme estabelecido na Figura 14.

Figura 14

Dummy das Variáveis de Controle

Variável	Dummy
Gênero (GN)	0 = Masculino 1 = Feminino
Idade (ID)	0 = 30 anos e abaixo desse limite 1 = Acima de 30 anos
Nível de Formação Completo (NF)	0 = Níveis de formação de base (Graduação em Andamento, Graduação Completa, Técnico) 1 = Níveis além da formação de base (Especialização, Mestrado, Doutorado, Pós-Doutorado)
Tempo de Trabalho na Organização Atual (TTO)	0 = 5 anos e abaixo desse limite 1 = Acima de 5 anos
Treinamentos/cursos em Ética na Profissão Contábil (TCE)	0 = Não possui nenhum curso 1 = Possui 1 curso ou mais

Nota: O grupo 1 corresponde ao grupo de interesse de discussão

Fonte: Dados da Pesquisa

Por seguinte, a Tabela 19 demonstra os resultados obtidos das variáveis de controle sobre as variáveis de intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos (IDI) e intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos (IDE).

Tabela 19

Crítérios referente ao modelo completo com as variáveis de controle

Relações	β	D.P.	f^2	R^2	$R^2 Aj$	Q^2	VIF	t -value	p -value	Decisão
Intenção <i>whistleblowing</i> a canais internos										
GN -> IDI	0,105	0,077	0,011				1,110	1,372	0,170	Não significante
ID -> IDI	0,072	0,099	0,003				2,077	0,722	0,470	Não significante
NF -> IDI	0,008	0,093	0,000	0,108	0,080	0,031	1,843	0,090	0,928	Não significante
TTO -> IDI	-0,067	0,086	0,003				1,625	0,775	0,439	Não significante
TCE -> IDI	0,019	0,068	0,000				1,108	0,287	0,774	Não significante

Intenção <i>whistleblowing</i> a canais externos										
GN -> IDE	0,174	0,064	0,030				1,110	2,706	0,007*	Significante
ID -> IDE	-0,105	0,089	0,006				2,077	1,188	0,235	Não significante
NF -> IDE	0,101	0,083	0,006	0,079	0,050	0,048	1,843	1,222	0,222	Não significante
TTO -> IDE	-0,068	0,080	0,003				1,625	0,852	0,394	Não significante
TCE -> IDE	-0,050	0,063	0,002				1,108	0,792	0,428	Não significante

Nota1: * Resultado com nível de significância de 5% = $p\text{-value} < 0,05$.

Nota2: D.P. = Desvio Padrão; GN = Gênero; ID = Idade; NF = Nível de Formação Completo; TTO = Tempo de Trabalho na Organização Atual; TCE = Treinamentos/cursos em Ética na Profissão Contábil; IDI = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; IDE = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos.

Fonte: Dados da Pesquisa

Atendendo ao padrão de valores de $t\text{-value}$ acima de 1,96 e $p\text{-value}$ menor que 0,05 (Hair et al., 2021), apenas a variável de controle do gênero apresentou relação positiva e significativa sobre a variável intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos. As demais variáveis de controle não apresentaram valores significativos.

Após realizar a análise de qual variável de controle foi significativa para o modelo, a Tabela 20 apresenta os resultados obtidos sobre as variáveis latentes que se relacionavam com as duas dimensões de intenção do comportamento *whistleblowing*. Valores verificados nos modelos com e sem as variáveis de controle, com o intuito de analisar as modificações ocorridas sobre os caminhos estruturais e demais critérios.

Tabela 20

Comparativos dos coeficientes estruturais entre os modelos

Relações das Variáveis	β	f^2	R^2	$R^2 Aj$	Q^2	$t\text{-value}$	$p\text{-value}$	VIF
Modelo completo sem as variáveis de controle								
MT -> IDI (H7)	0,240	0,058				2,544	0,011*	1,097
CCP -> IDI	0,068	0,005	0,093	0,083	0,030	0,715	0,474	1,097
EM4 -> Intenção Interna (H12)	-0,163	0,023				1,480	0,139	1,000
MT -> IDE (H8)	0,091	0,008				1,267	0,205	1,097
CCP -> IDE	0,089	0,007	0,023	0,012	0,010	1,154	0,248	1,097
EM5 -> Intenção Externa (H13)	-0,054	0,002				0,774	0,439	1,000
Modelo completo com as variáveis de controle								
MT -> IDI (H7)	0,225	0,050				2,328	0,020*	1,131
CCP -> IDI	0,104	0,010	0,108	0,080	0,031	1,187	0,235	1,185
EM4 -> Intenção Interna (H12)	-0,144	0,018				1,303	0,193	1,029
MT -> IDE (H8)	0,090	0,008				1,462	0,144	1,131
CCP -> IDE	0,093	0,008	0,079	0,050	0,048	1,400	0,161	1,185
EM5 -> Intenção Externa (H13)	-0,038	0,001				0,585	0,559	1,029

Nota1: * Resultado com nível de significância de 5% = $p\text{-value} < 0,05$.

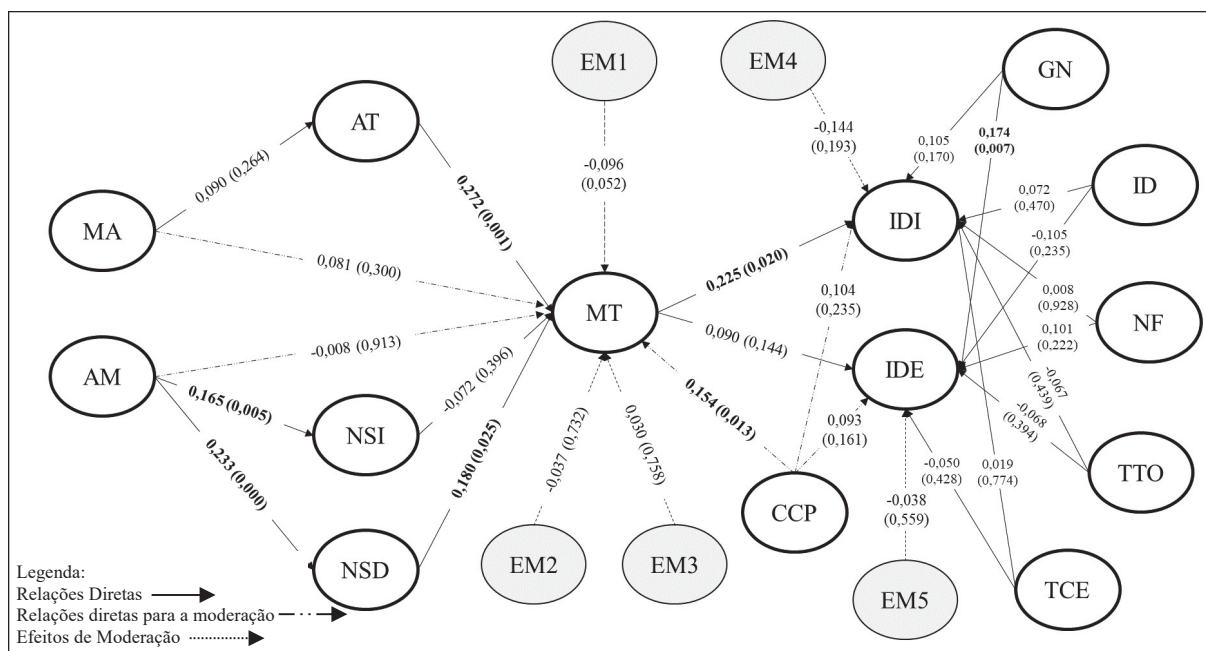
Nota2: MT = Motivação; CCP = Controle Comportamental Percebido; IDI = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; IDE = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos; EM = Efeito de Moderação.

Fonte: Dados da Pesquisa

Diante dos resultados da Tabela 20, observa-se que tanto no modelo sem as variáveis de controle como no modelo com as variáveis de controle, a hipótese H7 foi confirmada, enquanto as hipóteses H8, H12 e H13 não obtiveram a sua confirmação. No modelo com as variáveis de controle, os valores de R^2 , R^2 Ajustado e Q^2 referente a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos tiveram seus valores aumentados em comparação com o modelo sem as variáveis de controle, ou seja, o poder de explicação do modelo melhorou, visto que o gênero foi a variável que apresentou efeito significativo sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos. Em específico, sobre os coeficientes estruturais, apesar do gênero apresentar significância na intenção *whistleblowing* externa, os valores não sofreram variações relevantes. A Figura 15 a seguir, apresenta o Modelo Estrutural com as variáveis de controle.

Figura 15

Modelo Estrutural Testado com as variáveis de controle



Nota: MA = Meta Ativa; AM = Aprovação da Meta Ativa; AT = Atitude; NSI = Norma Subjetiva Injuntiva; NSD = Norma Subjetiva Descritiva; MT = Motivação; CCP = Controle Comportamental Percebido; IDI = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; IDE = Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos; EM1 = Efeito de Moderação 1 -> Motivação; EM2 = Efeito de Moderação 2 -> Motivação; EM3 = Efeito de Moderação 3 -> Motivação; EM4 = Efeito de Moderação 4 -> Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos; EM5 = Efeito de Moderação 5 -> Intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos; GN = Gênero; ID = Idade; NF = Nível de Formação Completo; TTO = Tempo de Trabalho na Organização Atual; TCE = Treinamentos/cursos em Ética na Profissão Contábil.

Fonte: Dados da Pesquisa

4.4 DISCUSSÕES DAS HIPÓTESES

A primeira hipótese estabelecida foi em relação ao *efeito positivo da meta ativa sobre a atitude relacionada a intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H1)*. Os resultados encontrados não apresentaram efeito estatisticamente significativo entre os constructos ($\beta = 0,090$; $p\text{-value} = 0,259$), o que não suportou a hipótese constituída para essa relação. Pode-se observar diante dessa evidência estatística, que apesar do comportamento *whistleblowing* atender a meta ativa escolhida pelos profissionais de contabilidade (reporte do fato), o qual direciona a ação comportamental a ser realizada com o intuito de alcançar os objetivos desejáveis, conforme postulada pela TBRO (Ajzen & Kruglanski, 2019), a mesma não apresenta efeito direto na explicação da atitude dos profissionais de contabilidade sobre o comportamento *whistleblowing*.

Presume-se que a explicação e construção de uma atitude positiva sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* é constituída por julgamentos e avaliações favoráveis, advindas e suportadas principalmente por outras crenças e aspectos comportamentais individuais, que acabam se tornando mais relevantes do que a própria meta ativa do indivíduo. Outras crenças ligadas talvez a postura e atitudes éticas, princípios, valores morais, responsabilidades, competências profissionais, resultados esperados e experiências vivenciadas, podem prevalecer na predição de uma atitude positiva a respeito da intenção do comportamento *whistleblowing* sobre atividades contábeis fraudulentas. O resultado encontrado, contraria a ideia de que, as crenças relacionadas a meta ativa apresentam uma maior importância do que as demais crenças comportamentais, quando o indivíduo percebe que determinado comportamento promove o alcance de sua meta ativa (Hamilton et al., 2022).

Da mesma forma, considerando o fenômeno investigado no presente estudo, não foi encontrado o efeito relacional conforme previsões estabelecidas pela Teoria da Busca Racional de Objetivos (TBRO), de que a meta ativa, sendo esta condizente com o comportamento *whistleblowing*, apresentará relação direta na explicação de uma atitude positiva e relevante. Bem como, não se encontrou evidências empíricas para concretizar a afirmação de que a atitude em relação a um comportamento se torna relevante apenas em contexto de metas ativas (Ajzen & Kruglanski, 2019; Concari et al., 2023). Podemos até inferir, pensando na profissão contábil como um todo, na qual é regida por normas e códigos, que a ação de denunciar atividades fraudulentas acaba se tornando algo obrigatório por parte dos profissionais de contabilidade, em detrimento de seus deveres (Latan et al., 2019), perante

a profissão e a sociedade. Assim, a meta ativa talvez não seriam um fator significativo para impulsionar uma atitude positiva em relação a intenção do comportamento *whistleblowing* sobre atividades contábeis fraudulentas, ou seja, a atitude não é orientada pela meta ativa do indivíduo, visto que tal atitude positiva sobre o respectivo comportamento é uma ação esperada por esses profissionais.

Os achados vão de encontro aos poucos estudos realizados com o uso da TBRO. Hamilton et al. (2022), descobriu que a meta ativa apresentou uma relação mais forte na explicação da atitude sobre o comportamento de atividades físicas de estudantes de graduação no período da pandemia, quando comparado a outras crenças comportamentais. No estudo de Sallaberry (2022), a meta ativa, sendo essa de interesse da pesquisa, apresentou capacidade explicativa de forma positiva e significativa, sobre a atitude relacionada ao comportamento *whistleblower* de indícios de ilícitos financeiros. Por fim, Concari et al. (2023), também encontraram evidências significativas de que a meta ativa afeta positivamente a atitude em relação ao comportamento de reciclagem. Portanto, essa pesquisa fornece uma nova evidência empírica sobre o papel da meta ativa, em que esta não contribuiu significativamente para a atitude e por consequência, como precursora da intenção do comportamento *whistleblowing*.

Por outro lado, a pesquisa revelou uma relação positiva e estatisticamente significativa entre a aprovação da meta ativa e a norma subjetiva injuntiva ($\beta = 0,165$; $p\text{-value} = 0,006$), o que confirma a hipótese de que ***a aprovação da meta ativa apresenta efeito positivo na norma subjetiva injuntiva de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H2)***. Bem como, a relação entre aprovação da meta ativa e norma subjetiva descritiva também apresentou resultados que comprovam um efeito positivo e significativo entre os constructos ($\beta = 0,233$; $p\text{-value} = 0,000$), o que suporta a hipótese de que ***a aprovação da meta ativa apresenta efeito positivo na norma subjetiva descritiva de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H3)***.

Diante dos resultados, a meta ativa escolhida pelos profissionais de contabilidade foi a mesma que obteve a aprovação pelos seus referentes sociais importantes, considerando suas percepções. Esses achados confirmam a proposição da TBRO de que a aprovação da meta ativa afeta diretamente a norma subjetiva. Assim a aprovação da meta ativa possui um *status* diferenciado na formulação da norma subjetiva, tanto para a norma injuntiva, que diz respeito a expectativa de aprovação por parte dos referentes sociais, como para a norma descritiva, que se refere a execução do comportamento pelos seus referentes, conforme estabelecido por Ajzen e Kruglanski (2019). Dessa forma, referentes significativos que aprovam a meta ativa sobre reportar o fato (comportamento *whistleblowing*), apresentam uma força e pressão social

mais significativa para as normas subjetivas (injuntiva e descritiva) se tornarem favoráveis. Enquanto os referentes sociais que não apreciam a meta ativa escolhida pelos profissionais de contabilidade e que não tendem a realizá-la, exercem uma participação de menor intensidade na pressão social para a formulação das normas subjetivas. Hamilton et al. (2022), ressalta que ao identificar que a realização do comportamento atingirá a meta de aprovação do indivíduo, o efeito de outras crenças normativas sobre a norma subjetiva diminuirá, fazendo prevalecer as crenças de seus referentes sociais, objetos de sua aprovação da meta ativa.

Embasando-se ao descrito por Concari et al. (2023), ao obter a aprovação da meta ativa pelos referentes sociais e demonstrando seu efeito positivo na relação proposta, as normas subjetivas no contexto observado, se tornaram relevantes, o que faz com que a aprovação da meta ativa acaba se tornando mais importante do que outras crenças normativas. Tais evidências relacionais condizem com os resultados de Hamilton et al. (2022), em que a aprovação da meta ativa apresentou uma forte relação com a norma subjetiva, quando comparada com outras crenças normativas ao analisar o comportamento de atividades físicas de estudantes. Alinham-se com as evidências de Akhtar e Suki (2022), ao identificarem que a aprovação da meta está associada positivamente com as normas subjetivas em relação ao comportamento de consumo de alimentos benéficos a saúde. Além de estarem relacionadas com os achados de Concari et al. (2023), em que a aprovação da meta ativa influenciou de forma positiva as normas subjetivas sobre o comportamento de reciclagem. Já no estudo de Sallaberry (2022), a aprovação da meta de interesse explicou de forma parcial a norma descritiva e injuntiva de profissionais de contabilidade em relação ao comportamento *whistleblower* de indícios de ilícitos financeiros.

Assim, podemos inferir que a inclusão da aprovação da meta ativa pela TBRO como preditora da norma subjetiva e para predizer e compreender a intenção do comportamento *whistleblowing* de atividades contábeis fraudulentas apresentou resultados e contribuições relevantes.

Em relação a hipótese de que a *atitude apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H4)*, obteve-se evidências de efeito positivo e estatisticamente significativo entre os constructos ($\beta = 0,272$; $p\text{-value} = 0,000$), o que confirma a hipótese teórica do modelo. De acordo com o novo modelo da TBRO elaborado por Ajzen e Kruglanski (2019), a atitude é um determinante direto da motivação e não mais da intenção como previsto pela TCP. Assim, essa descoberta indica que quanto mais positiva e favorável for a avaliação (atitude) dos profissionais de contabilidade sobre o comportamento *whistleblowing*, maior é a motivação em estarem

apresentando a intenção de realizá-lo. Os profissionais de contabilidade possuem julgamentos e avaliações positivas sobre o comportamento *whistleblowing* o que acaba motivando-os, pois segundo Sallaberry (2022), essa ação torna-se um meio para alcançar os resultados desejáveis.

A TBRO presume que a atitude motiva a intenção de um comportamento quando os resultados esperados estão relacionados a atingir a meta ativa (Ajzen & Kruglanski, 2019). Entretanto, observou-se nessa pesquisa, que a meta ativa e a atitude não demonstraram relações significativas, mas mesmo assim, a atitude apresentou efeito positivo sobre a motivação. Assim, outras crenças comportamentais prevaleceram nessa relação, mesmo que o comportamento esteja atendendo a meta ativa dos profissionais.

Conforme resultados da pesquisa, percebe-se que as atitudes positivas apresentadas pelos profissionais de contabilidade ao reportar a atividade contábil fraudulenta, diz respeito a avaliação de que a referida ação apoia os sistemas de controle, reduz os riscos para a organização, evita perdas financeiras, assegura a integridade do profissional e os valores da profissão, contribui para a continuidade e sustentabilidade da organização e do trabalho do profissional e demonstra o compromisso do profissional com a organização. Esses pontos se alinham aos aspectos que Park e Blenkinsopp (2009) apresentam como elementos positivos e que incentivam o comportamento de denúncia, como a prevenção de danos a uma organização, satisfação moral e cumprimento do dever como funcionário.

Portanto, percebeu-se que a variável atitude é um elemento significativo que prediz a motivação dos profissionais de contabilidade para se engajarem na realização da intenção do comportamento *whistleblowing*. Esse achado relacional entre os constructos corrobora com os estudos existentes na literatura (Hamilton et al., 2022; Sallaberry, 2022; Concari et al., 2023).

Ao verificar o papel preditivo da norma subjetiva na motivação, o presente estudo analisou as normas separadas em injuntiva e descritiva. Inicialmente, não foi encontrada relação significativa entre a norma subjetiva injuntiva e a motivação de intenção do comportamento *whistleblowing* ($\beta = -0,072$; $p\text{-value} = 0,393$), portanto, os achados não suportaram a hipótese de que ***a norma subjetiva injuntiva apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H5)***. Diante desse resultado, presume-se que a pressão social e crenças advindas dos referentes sociais, no sentido de o comportamento *whistleblowing* de atividades contábeis fraudulentas ser aprovado por eles, não contribui para a motivação dos profissionais de contabilidade em estar realizando a ação. Desse modo, podemos concluir que a expectativa de que os referentes sociais, sendo esses, colegas, superiores, cultura da organização, outros profissionais de contabilidade, legislação e órgãos competentes, simplesmente aprovelem e/ou

incentivem o comportamento de reporte, não se torna uma pressão social suficiente para os profissionais se motivarem a realizar a intenção de denúncia. Assim, a opinião desses referentes não se torna relevante no contexto investigado (Trongmateerut & Sweeney, 2013).

No entanto, em relação a análise relacional da norma subjetiva descritiva com a motivação, os resultados evidenciaram um efeito positivo e estatisticamente significativo entre os constructos ($\beta = 0,180$; $p\text{-value} = 0,025$), o que confirma a hipótese a respeito da ***norma subjetiva descritiva apresentar efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H6)***. Diante desse achado, afirma-se que a norma subjetiva descritiva, que diz respeito a pressão social e crenças de que os referentes sociais realizam também o comportamento *whistleblowing* diante de atividades contábeis fraudulentas, indicando assim, um meio de aprovação, contribuiu para a motivação dos profissionais em realizarem a intenção do comportamento *whistleblowing*. Quanto maior for essa observação de que o comportamento de denúncia é realizado pelos colegas, superiores, outros profissionais de contabilidade, legislação e órgãos competentes, maior é a motivação em também realizar essa ação.

Pode-se concluir também, que os profissionais de contabilidade são motivados a denunciar pelo comportamento que seus referentes sociais realizam e não pelas suas opiniões de aprovação e incentivos. Pensando no contexto brasileiro, muitos referentes sociais indicam e orientam para realizar o comportamento *whistleblowing* de atividades contábeis fraudulentas, porém poucos efetuam tal comportamento. Segundo Sallaberry (2022), os referentes sociais podem sinalizar a aprovação pelo comportamento *whistleblowing*, mas agirem de forma contrária a sua opinião. Assim, na presente pesquisa, os respondentes apenas são influenciados pelos seus referentes quando os mesmos também realizam o comportamento na prática, e não meramente pelas suas opiniões.

A respeito dessas relações, resultados na literatura apresentaram evidências diversas. Hamilton et al. (2022) verificaram que a norma subjetiva, no geral, prediz a motivação para realizar a atividade física de estudantes de graduação. Resultado que Akhtar e Suki (2022) também encontraram ao investigar o comportamento de alimentos saudáveis, em que a norma subjetiva se associou positivamente com a motivação interna e externa. Já Sallaberry (2022), identificou, de forma geral, que a norma subjetiva não influenciou a motivação, sendo que a norma injuntiva apresentou resultados negativos e a norma descritiva não apresentou significância. Essa evidência não significativa entre os constructos também foi encontrada por Concari et al. (2023) ao investigar o comportamento de reciclagem.

O modelo apresentado pela TBRO, descreve que a norma subjetiva determina de forma direta a motivação do indivíduo. Além de presumir que a norma subjetiva motiva a intenção de um comportamento quando os resultados promovem a obtenção de sua meta de aprovação (Ajzen & Kruglanski, 2019). Essa sustentação teórica foi encontrada apenas em relação a norma subjetiva descritiva, considerando o contexto investigado, se tornando assim, um preditor eficaz da motivação. Analisando de forma geral os precursores da motivação, a atitude e a norma subjetiva descritiva predizem a motivação de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante da observância de atividades contábeis fraudulentas.

Partindo para a análise da motivação, variável implementada pela TBRO e que passou a ser preditor imediato da intenção comportamental, verificou-se o seu efeito na intenção do comportamento *whistleblowing*, dividido em intenções a canais internos e externos, conforme literatura (Park et al., 2008). A hipótese de que ***a motivação apresenta efeito positivo na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais internos (H7)*** foi confirmada em decorrência da relação positiva e estatisticamente significativa encontrada ($\beta = 0,240$; $p\text{-value} = 0,011$). No entanto, não foram encontradas evidências significativas ($\beta = 0,091$; $p\text{-value} = 0,205$) para sustentar a relação de que ***a motivação apresenta efeito positivo na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais externos (H8)***.

Esses resultados permitem afirmar que a intenção do comportamento *whistleblowing* de atividades contábeis fraudulentas a canais internos é um meio que contribuiu para o alcance dos objetivos pessoais dos profissionais de contabilidade como postulado pela TBRO (Ajzen & Kruglanski, 2019). Assim, os mesmos são motivados a realizar a intenção de denúncia a canais internos do que externos, sendo que quanto maior o nível de motivação, maior será sua intenção de denunciar internamente. Tais resultados confirmam a motivação como um preditor imediato da intenção a canais internos de denúncia, o que representa um avanço em relação a TCP. Pois, para formar uma intenção comportamental, não basta o indivíduo apresentar uma atitude positiva e possuir uma pressão social de seus referentes em relação ao comportamento, se esse comportamento não o motiva a atingir suas metas, bem como, se ele não é um meio para alcançar seus objetivos desejáveis (Ajzen & Kruglanski, 2019; Concari et al., 2023).

Esse resultado se alinha aos achados de Sallaberry (2022), em que a motivação não apresentou efeitos significativos a canais externos, no entanto encontrou-se relação significativa sobre os canais internos de denúncia, mesmo que baixa. Demais estudos na

literatura que trabalharam com a TBRO encontraram evidências significativas da motivação na explicação do comportamento investigado. Para Hamilton et al. (2022), a motivação foi um preditor significativo da intenção do comportamento de atividades físicas. Concari et al. (2023), encontrou um forte efeito positivo da motivação na intenção de comportamento de reciclagem. E Akhtar e Suki (2022) identificaram que a motivação interna apresentou associação positiva com a intenção de consumo de alimentos saudáveis, enquanto para a motivação externa não foram encontradas relações. De forma geral, a motivação apresentou seu papel relevante como preditora da intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos, com o intuito de melhorar a capacidade explicativa de um determinado comportamento (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Da mesma forma, os resultados indicaram que os profissionais de contabilidade apresentam uma intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos do que externos. Esses profissionais em sua maioria buscam relatar principalmente para seu chefe imediato, seguido da gerência de nível superior da organização e dos canais internos, de acordo com evidências encontradas nessa pesquisa. Isso ressalta a importância de que as pessoas dentro da organização, principalmente de níveis hierárquicos maiores, apresentem uma postura imparcial, atentas e abertas a receber o relato e buscar por medidas cabíveis, fazendo com que os profissionais se tornem mais confiantes a denunciarem.

Isso condiz com a literatura ao afirmar que a denúncia tende a ser direcionada principalmente a canais internos do que externos (Near & Miceli, 2016; Alleyne et al., 2017; Lee & Xiao, 2018). Essa escolha do ponto de vista organizacional é melhor, pois possibilita a realização de medidas corretivas e punitivas, por parte da organização (Park & Blenkinsopp, 2009), sem que a situação de fraude seja exposta ao público (Silva & Sousa, 2017), o que poderia levar a problemas mais graves (Stubben & Welch, 2020).

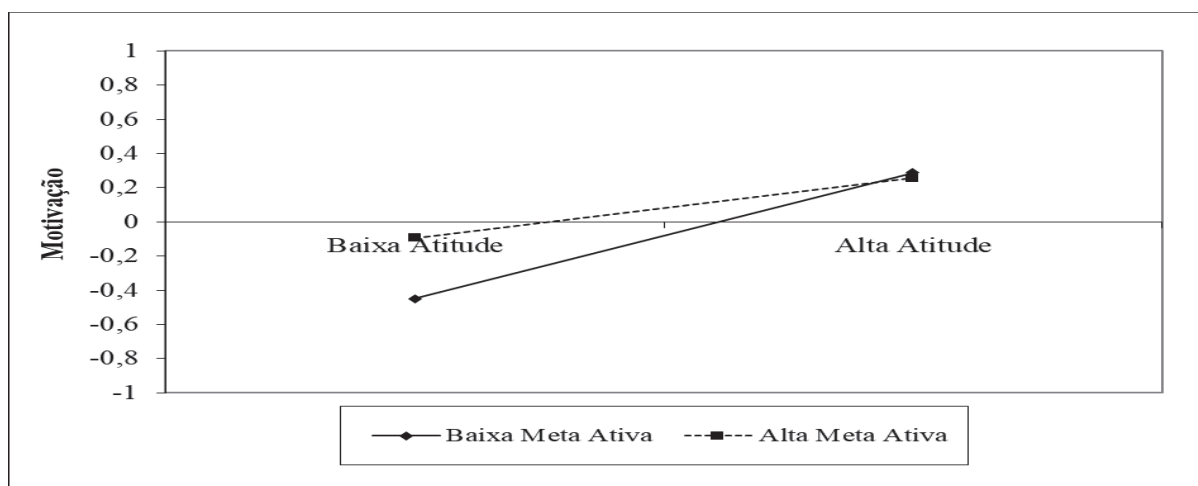
Além dos efeitos relacionais diretos entre as variáveis, a TBRO apresenta em seu modelo relações de moderação. Ao não encontrar resultados de efeitos diretos da meta ativa na atitude, também não houve relação significativa da meta ativa moderando o caminho da atitude com a motivação ($\beta = -0,096$; $p\text{-value} = 0,056$). Ou seja, a hipótese de que ***a meta ativa modera o efeito da atitude na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H9)*** não foi confirmada.

Na Figura 16 apresenta-se a representação gráfica do efeito moderador da meta ativa na relação da atitude com a motivação. O eixo y corresponde ao constructo da motivação e o eixo x ao constructo da atitude. As linhas ao centro da figura correspondem a variável moderadora. A linha tracejada diz respeito a relação entre a atitude e a motivação quando os

valores da meta ativa são altos (+ 1 desvio padrão acima da média). Já a linha contínua representa a relação entre a atitude e motivação quando a meta ativa tem valores baixos (- 1 desvio padrão acima da média).

Figura 16

Efeito de Moderação 1 – Motivação



Nota: Gráfico desenvolvido a partir da planilha “two-way interactions – standardized” desenvolvida por Dawson (2014), conforme sugerido por Hair et al. (2021).

Fonte: Dados da Pesquisa

Percebe-se diante da Figura 16 que não existe muita inclinação nas linhas referentes a alta e baixa meta ativa (moderadora). Devido a não presença do efeito moderador, a força da relação se mantém constante (Hair et al. (2021), o que leva as linhas ficarem mais planas e próximas ao eixo horizontal, demonstrando que a meta ativa não apresentou efeito na relação, ou seja, não altera a força relacional entre os constructos.

Resultado, que no contexto investigado, não se encontrou efeitos de moderação conforme previsões da TBRO, em que o efeito da atitude sobre a motivação é mais forte quando o comportamento a ser realizado atinge a meta ativa escolhida pelo indivíduo (Ajzen & Kruglanski, 2019). Os achados desse estudo estão alinhados com a evidências descobertas por Hamilton et al. (2022), que apesar de encontrar uma direção positiva na relação, não foi encontrado efeito moderador estatisticamente significativo sobre o comportamento de atividades físicas. Já Sallaberry (2022), encontrou efeito de moderação da meta ativa na relação entre atitude e motivação ao investigar a intenção e o comportamento *whistleblower* de indícios de ilícitos financeiros.

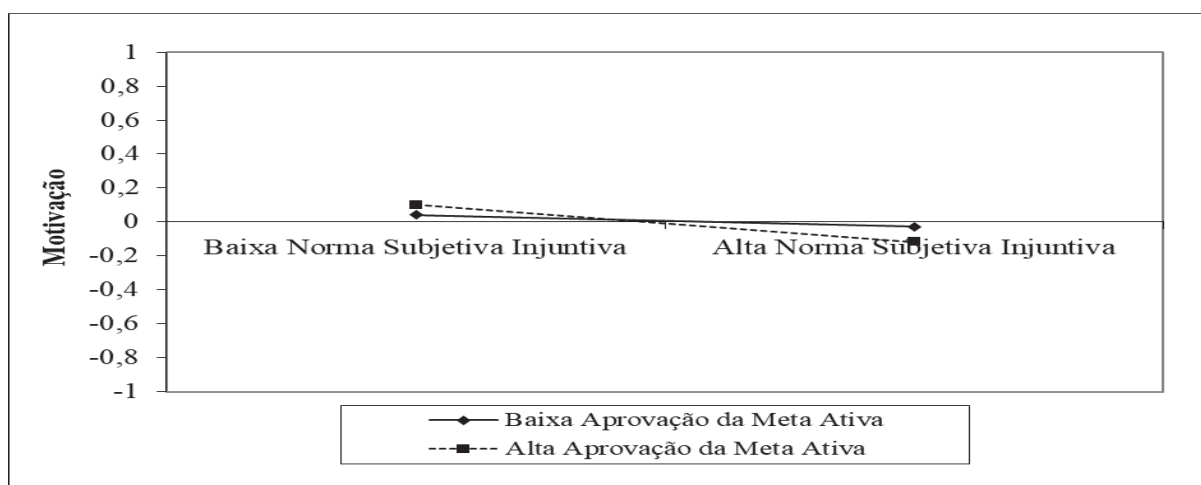
Além do efeito moderador da meta ativa, a TBRO também presume o efeito moderador da aprovação da meta ativa na relação da norma subjetiva com a motivação. Analisando a norma subjetiva dividida em suas duas dimensões (injuntiva e descritiva), os

resultados indicaram que a aprovação da meta ativa não modera de forma significativa a relação entre norma subjetiva injuntiva e motivação ($\beta = -0,037$; $p\text{-value} = 0,731$). Assim, a hipótese de que *a aprovação da meta ativa modera o efeito da norma subjetiva injuntiva na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H10)* não foi confirmada. Da mesma forma, não se encontrou evidências estatisticamente significativa para confirmar a hipótese teórica de que *a aprovação da meta ativa modera o efeito da norma subjetiva descritiva na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade (H11)* ($\beta = 0,030$; $p\text{-value} = 0,756$).

Essa confirmação estatística pode ser verificada por meio da Figura 17 e Figura 18, em que mostra a representação gráfica do efeito da variável moderadora da aprovação da meta ativa no relacionamento entre a norma subjetiva injuntiva/descriptiva e motivação, respectivamente. O eixo y corresponde ao constructo da motivação e o eixo x ao constructo da norma subjetiva (injuntiva e descritiva). As linhas ao centro da figura correspondem a variável moderadora, em que a linha tracejada diz respeito a relação entre a norma subjetiva (injuntiva e descritiva) e motivação quando os valores da aprovação da meta ativa são altos (+ 1 desvio padrão acima da média). Já a linha contínua representa a relação entre a norma subjetiva (injuntiva e descritiva) e motivação quando a aprovação da meta ativa tem valores baixos (- 1 desvio padrão acima da média). A Figura 17 apresenta inicialmente a interação do efeito da norma subjetiva injuntiva na motivação em valores altos e baixos de aprovação da meta ativa.

Figura 17

Efeito de Moderação 2 – Motivação



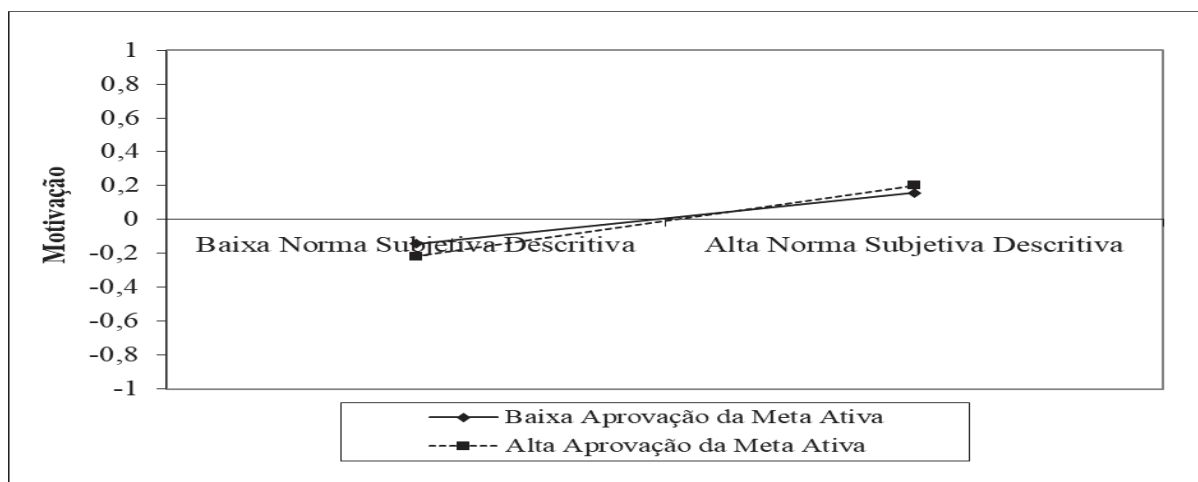
Nota: Gráfico desenvolvido a partir da planilha “two-way interactions – standardized” desenvolvida por Dawson (2014), conforme sugerido por Hair et al. (2021).

Fonte: Dados da Pesquisa

Já a Figura 18 demonstra a interação do efeito da norma subjetiva descritiva na motivação em valores altos e baixos de aprovação da meta ativa.

Figura 18

Efeito de Moderação 3 – Motivação



Nota: Gráfico desenvolvido a partir da planilha “two-way interactions – standardized” desenvolvida por Dawson (2014), conforme sugerido por Hair et al. (2021).

Fonte: Dados da Pesquisa

Seja em contexto de baixa ou alta aprovação da meta ativa, não há efeito moderador da mesma sobre a relação entre a norma subjetiva (injuntiva e descritiva) e motivação, em que as linhas ficaram mais planas e próximas ao eixo horizontal. Evidências que se divergem da previsão estabelecida pela TBRO de que o efeito da norma subjetiva é mais forte sobre a motivação, quando o comportamento a ser realizado atinge a aprovação da meta ativa (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Hamilton et al. (2022), em seu estudo também não encontrou relações significativas de efeito de moderação da aprovação da meta ativa sobre o caminho relacional da norma subjetiva com a motivação ao investigar o comportamento de atividade físicas. Entretanto, Sallaberry (2022) encontrou efeito de moderação da aprovação da meta ativa de interesse, apenas entre a relação da norma subjetiva injuntiva e motivação. Não foram encontrados resultados de moderação sobre a relação da norma subjetiva descritiva com a motivação no contexto da intenção e do comportamento *whistleblower* de indícios de ilícitos financeiros.

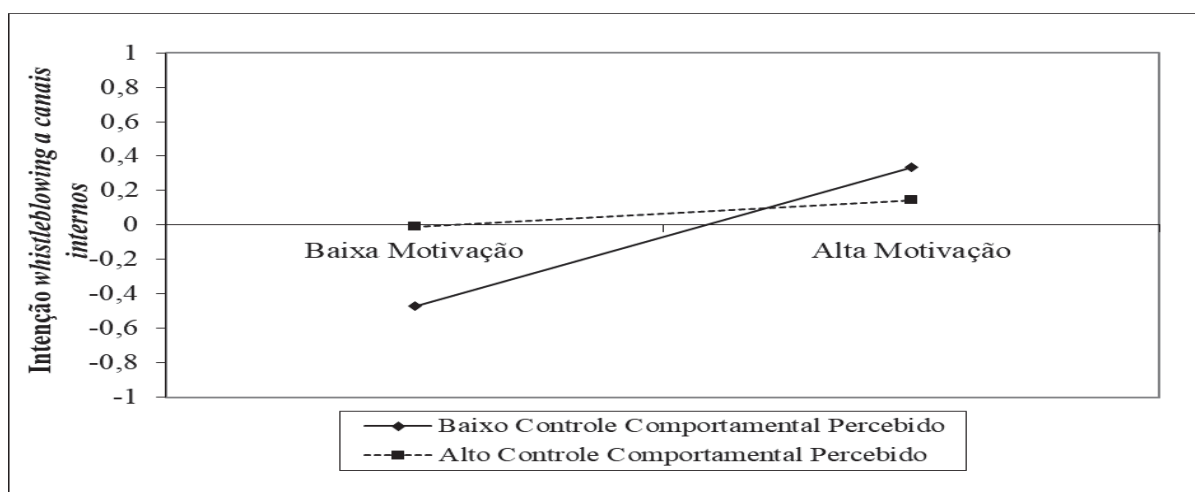
Por fim, uma das modificações realizadas no modelo proposto pela TBRO em relação a TCP, foi a mudança do efeito direto que a variável controle comportamental percebido (CCP) apresentava, para seu papel de variável moderadora, na relação entre motivação e intenção. Porém, nessa pesquisa não foram encontrados resultados significativos que evidenciassem esse papel, tanto no caminho relacional da motivação com a intenção do

comportamento *whistleblowing* a canais internos ($\beta = -0,163$; $p\text{-value} = 0,139$), quanto a canais externos ($\beta = -0,054$; $p\text{-value} = 0,439$). Assim, as hipóteses teóricas de que *o controle comportamental percebido modera a relação da motivação com a intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais internos (H12) e a canais externos (H13)*, não foram confirmadas.

Tais resultados podem ser observados por meio da representação gráfica apresentada na Figura 19 e na Figura 20, sobre o papel moderador do controle comportamental percebido na relação entre a motivação e a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos, respectivamente. Na representação, o eixo *y* corresponde ao constructo da intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos (Figura 19) e intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos (Figura 20) e o eixo *x* ao constructo da motivação. A linha tracejada, ao centro, refere-se à relação entre a motivação e a intenção do comportamento *whistleblowing* (canais internos e externos) quando os valores do controle comportamental percebido são altos (+ 1 desvio padrão acima da média). Já a linha contínua representa a relação entre a motivação e a intenção do comportamento *whistleblowing* (canais internos e externos) quando os valores do controle comportamental percebido são baixos (- 1 desvio padrão acima da média). A relação de interação do efeito da motivação na intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos em valores altos e baixos de controle comportamental percebido são demonstrados na Figura 19.

Figura 19

Efeito de Moderação 4 – Intenção do comportamento whistleblowing a canais internos



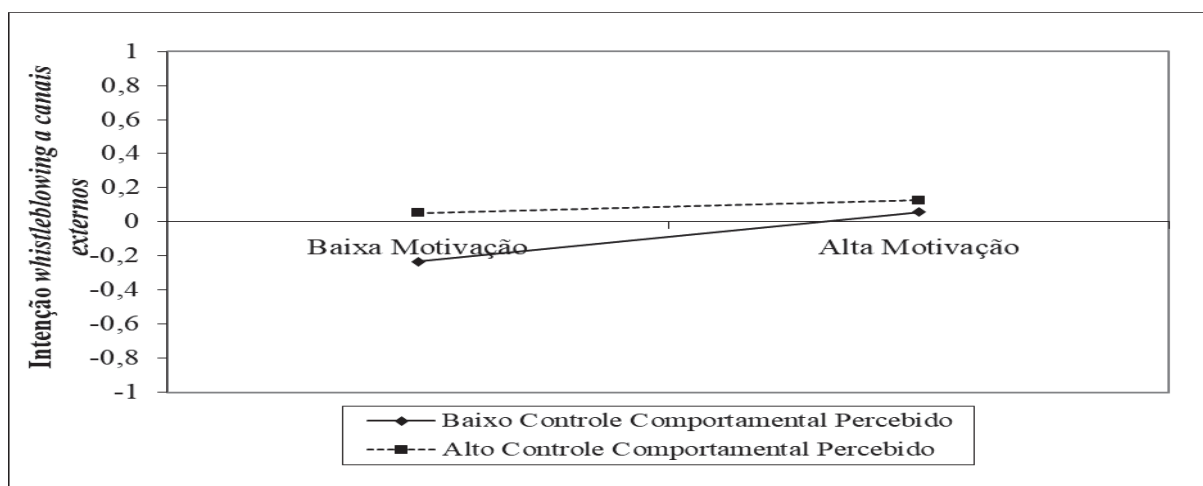
Nota: Gráfico desenvolvido a partir da planilha “two-way interactions – standardized” desenvolvida por Dawson (2014), conforme sugerido por Hair et al. (2021).

Fonte: Dados da Pesquisa

Por seguinte, a interação relacional do efeito da motivação na intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos em valores altos e baixos de controle comportamental percebido são demonstrados na Figura 20.

Figura 20

Efeito de Moderação 5 – Intenção do comportamento whistleblowing a canais externos



Nota: Gráfico desenvolvido a partir da planilha “two-way interactions – standardized” desenvolvida por Dawson (2014), conforme sugerido por Hair et al. (2021).

Fonte: Dados da Pesquisa

Diante dos resultados da presente pesquisa, não foram encontrados efeitos de moderação que atendesse as previsões estabelecidas pela TBRO, pois o controle comportamental percebido não apresentou seu papel moderador na relação entre motivação-intenção do comportamento *whistleblowing*, tanto para canais internos como para canais externos. Observa-se que as linhas no centro ficaram mais planas e próximas ao eixo horizontal. Assim, ao contrário do que Ajzen e Kruglanski (2019) estipularam, de que quando o controle comportamental percebido é alto, o efeito entre a motivação e a intenção é mais forte, empiricamente não foram identificados no contexto comportamental investigado. Esse achado acaba se alinhando aos resultados encontrados no estudo de Hamilton et al. (2022), em que também não foi encontrado o efeito moderador do controle comportamental percebido em relação ao comportamento de atividades físicas de estudantes.

Dessa forma, analisando os poucos resultados empíricos encontrados na literatura, percebe-se que essa modificação sobre o papel da variável controle comportamental percebido teoricamente, ainda não foi comprovado empiricamente, o que leva a refletir se essa mudança de fato no modelo, traz uma melhor predição e explicação sobre o comportamento investigado. Pois ao analisar as relações diretas adicionais encontrados na pesquisa, conforme dados da Tabela 18, a relação entre controle comportamental percebido e motivação foi

positiva e estatisticamente significativa ($\beta = 0,154$; $p\text{-value} = 0,013$). Esse resultado é um indicativo que a variável CCP, apresenta melhores efeitos de forma direta do que de moderação, na explicação da intenção do comportamento *whistleblowing* de atividades contábeis fraudulentas.

Assim, quando os profissionais de contabilidade detêm de um alto controle comportamental percebido, ou seja, fatores, oportunidades e recursos que facilitam a realização do comportamento *whistleblowing*, os mesmos se sentem mais motivados a realizá-lo. Elementos investigados na presente pesquisa, como a presença de canal de denúncia, a proteção da organização e recebimento de recompensas são elementos que tendem facilitar a realização do comportamento. Enquanto barreiras como, envolver pessoas de forma equivocada na denúncia, não resolver o problema e sofrer retaliações podem ser fatores que dificultam o comportamento de denúncia. Segundo Otchere et al., (2023), quando os indivíduos percebem que a organização irá agir de forma rápida e adequada ao seu relato, sua motivação ao realizar a denúncia será alta. Entretanto, ao perceberem que a organização negligencia seu relato, os indivíduos se sentem desmotivados a denunciarem.

Diante dessas evidências, cabe ressaltar a importância de novas pesquisas empíricas testarem essas relações de moderação em outros contextos e comportamentos, para estabelecer mais arguições e comprovações de seu efetivo papel na predição e explicação da intenção comportamental e apoiar as previsões estabelecidas no modelo da TBRO.

Após as discussões estatísticas e teóricas em torno dos resultados encontrados, a Figura 21 apresenta, em resumo, as hipóteses confirmadas e não confirmadas na presente pesquisa.

Figura 21

Hipóteses de Teste da Pesquisa

Hipótese	Hipótese de Teste	Significância	Decisão
H1	<i>A meta ativa apresenta efeito positivo na atitude de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Não	Não Confirmada
H2	<i>A aprovação da meta ativa apresenta efeito positivo na norma subjetiva injuntiva de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Sim	Confirmada
H3	<i>A aprovação da meta ativa apresenta efeito positivo na norma subjetiva descritiva de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Sim	Confirmada
H4	<i>A atitude apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Sim	Confirmada
H5	<i>A norma subjetiva injuntiva apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Não	Não Confirmada

H6	<i>A norma subjetiva descritiva apresenta efeito positivo na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Sim	Confirmada
H7	<i>A motivação apresenta efeito positivo na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais internos.</i>	Sim	Confirmada
H8	<i>A motivação apresenta efeito positivo na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais externos.</i>	Não	Não Confirmada
H9	<i>A meta ativa modera o efeito da atitude na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Não	Não Confirmada
H10	<i>A aprovação da meta ativa modera o efeito da norma subjetiva injuntiva na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Não	Não Confirmada
H11	<i>A aprovação da meta ativa modera o efeito da norma subjetiva descritiva na motivação de intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade.</i>	Não	Não Confirmada
H12	<i>O controle comportamental percebido modera a relação da motivação com a intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais internos.</i>	Não	Não Confirmada
H13	<i>O controle comportamental percebido modera a relação da motivação com a intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade a canais externos.</i>	Não	Não Confirmada

Fonte: Dados da Pesquisa

Após a discussão das hipóteses teóricas propostas na presente pesquisa, a próxima seção discutiu o efeito das variáveis de controle sobre as intenções do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos.

4.4.1 Discussões das Variáveis de Controle

De acordo com os resultados para o contexto investigado na presente pesquisa, dentre as variáveis de controle, apenas o gênero apresentou efeito positivo e estatisticamente significativo sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos ($\beta = 0,174$; $p\text{-value} = 0,007$). Assim, podemos inferir que o gênero feminino aumentou 0,174 a propensão de denúncia a canais externos, ou seja, as mulheres tem maior intenção a denunciar externamente do que os homens. Para o canais internos não encontrou-se relações significativas de ambos os gêneros. Dessa forma, diante da necessidade de se buscar por medidas externas, os dados evidenciaram uma intenção de relato maior por parte das mulheres quando comparado aos homens. As mulheres apresentam uma maior sensibilidade em relação a questões antiéticas do que os homens (Erkmen et al., 2014), bem como, uma postura mais ética sobre seus julgamentos, o que levam a uma maior intenção de relato do que os homens (Kaplan et al., 2009), sendo nessa pesquisa, observado apenas para os canais externos de denúncia. Na literatura, Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005) demonstraram que as

mulheres apresentaram uma propensão maior de denúncia em relação aos homens, assim como, quando analisado sobre a intenção interna (Erkmen et al., 2014; Maragno & Cordeiro, 2022; Otchere et al., 2023) e externa (Andon et al., 2018). Entretanto, relações não significativas do gênero foram encontradas por Keenan (2000) e Cassematis e Wortley (2013) sobre as intenções de denúncia de forma geral, e por Alleyne et al. (2017), Silva e Sousa (2017) e Latan et al. (2019) sobre canais internos e/ou externos de denúncia.

Quanto as demais variáveis de controle, não foram identificadas nenhuma relação estatisticamente significativa sobre ambas as dimensões de canais de denúncia. As diferenças de idades (jovens e velhos) apresentadas pelos profissionais de contabilidade da presente pesquisa, não demonstraram efeitos significativos sobre as intenções de relato, o qual condiz com os resultados encontrados por Cassematis e Wortley (2013), entre idade e intenção de denúncia, por Silva e Sousa (2017) na relação entre idade e intenção de denúncia a canais anônimos operados internamente e do estudo de Latan et al. (2019) entre a idade e as intenções de denúncia a canais internos e externos. Porém, evidências na literatura, destacaram relações significativas da idade sobre a intenção de denúncia, em que os respondentes mais velhos foram mais propensos a denunciar quando comparados aos mais novos (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005), bem como, do uso de canais internos (Erkmen et al., 2014; Otchere et al., 2023) e externos (Andon et al., 2018). E também, achados que demonstraram que os respondentes mais novos apresentaram uma intenção maior de denúncia do que os mais velhos, considerando canais internos e externos (Alleyne et al., 2017).

O nível de formação também pode ser uma variável significativa na relação com as intenções de denúncia, porém ainda há incipiência de estudos que abordaram essa relação. Segundo Keenan (2000), indivíduos que possuem níveis mais altos de formação tendem a apresentar maior capacidade de julgar as situações irregulares e por seguinte buscar por soluções. No entanto, na presente pesquisa, não se obteve evidências de efeito significativo na intenção de denúncia de profissionais de contabilidade que detêm da formação de base exigida para atuar na área, com os que já possuem formação superior à de base, para ambos os canais de denúncia. Esses achados corroboram com as evidências não significativas encontradas por Sims e Keenan (1998), sobre a intenção de denúncia a canais externos.

A variável tempo de trabalho também não apresentou efeito significativo para nenhum canal de denúncia. Assim, o tempo de atuação do profissional de contabilidade na organização, entre profissionais atuantes a mais tempo e profissionais que se inseriram recentemente no ambiente de trabalho da organização não é um elemento significativo na

intenção do comportamento *whistleblowing*. Resultado que se alinha aos achados de Cassematis e Wortley (2013), em que não se encontrou relação significativa do tempo de trabalho com a intenção de denúncia. Entretanto, Yang e Xu (2020), identificaram que quanto mais tempo o funcionário atua na organização, menores são suas intenções de denúncia interna sobre a situação antiética observada.

Por fim, evidências significativas não foram encontradas na relação entre quantidade de treinamentos/cursos em ética na profissão contábil com as intenções do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos. A propensão de intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade que possuem algum curso ou treinamento em ética em comparação aos que não possuem nenhum curso/treinamento não foi significativo. Esse resultado está em consonância com o estudo de Alleyne et al. (2017), em que também não encontraram relações significativas em relação a quantidade de cursos sobre ética com as intenções internas e externas de denúncia. Porém, se diverge dos achados de Andon et al. (2018), em que contadores com mais treinamentos sobre ética apresentaram uma maior propensão de denúncia a canais externos quando comparados aos contadores com menos treinamentos em ética.

Ressalta-se que essas evidências relacionais foram em relação ao contexto e população investigada, sendo assim, os resultados não podem ser generalizados a todos os profissionais de contabilidade no cenário brasileiro, bem como, em relação aos demais tipos de fraudes existentes. Desta maneira, novas evidências empíricas devem ser realizadas, em decorrências de resultados ainda divergentes na literatura sobre o efeito das variáveis de controle nas intenções de denúncia.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A intenção do comportamento *whistleblowing* advinda dos profissionais de contabilidade torna-se uma ação de relevância para a descoberta de fraudes contábeis. Nesse contexto de investigação comportamental, o presente estudo teve como objetivo analisar o efeito dos determinantes na intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos, considerando canais internos e externos de denúncia. A pesquisa, aplicada por meio de um questionário *online*, contou com uma amostra de 268 profissionais que atuam em alguma área da contabilidade no contexto brasileiro, sendo estes formados ou cursando a graduação em Ciências Contábeis, além dos técnicos em contabilidade. O efeito dos determinantes foi analisado por intermédio da Modelagem de Equações Estruturais por Mínimos Quadrados Parciais (PLS-SEM). A utilização da intenção comportamental, no lugar do comportamento em si, ocorreu devido à dificuldade de se investigar comportamentos reais de denúncia (Alleyne et al., 2017). Dessa forma, a intenção é utilizada como uma variável substituta nas pesquisas, em decorrência de ser considerada como antecedente do comportamento real (Ajzen, 1991).

A pesquisa explorou a intenção do comportamento *whistleblowing* por meio do modelo teórico proposto pela Teoria da Busca Racional de Objetivos (TBRO). Abordagem que surgiu recentemente na literatura por Ajzen e Kruglanski (2019), tem como intuito melhorar a explicação e predição da intenção comportamental pretendida pelo indivíduo. Inicialmente, ao investigar os resultados de efeito direto, os achados confirmaram que a aprovação da meta ativa exerceu efeito positivo e significativo sobre a norma subjetiva injuntiva e sobre a norma subjetiva descritiva. Atendendo as previsões relacionais da teoria, isso respalda o papel significativo que os referentes sociais que aprovam a meta escolhida pelos profissionais de contabilidade apresentam na formulação das normas subjetivas. Ou seja, a pressão social advinda desses referentes apresenta uma força maior de incentivo sobre a intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, quando comparada as pressões sociais de referentes que não apreciam a meta ativa escolhida. Dessa forma, leva-se a concluir que a intenção comportamental *whistleblowing* foi impulsionada pela aprovação da meta ativa.

Outro determinante da TBRO que demonstrou efeito positivo e significativo na explicação da intenção do comportamento *whistleblowing*, foi a atitude sobre a motivação. Esse achado ressalta que o profissional de contabilidade demonstra julgamentos e avaliações

positivas a respeito da ação de relatar uma situação de fraude contábil. Quanto mais éticos e íntegros, maior é a sua motivação em estar realizando a intenção do comportamento *whistleblowing*.

Os profissionais observam os aspectos favoráveis que a ação pode provocar para a organização e para a sua classe profissional, e isso faz da atitude um determinante que contribui para a motivação em desenvolver a intenção do comportamento *whistleblowing*. Tal resultado leva a reflexão, de que muitos desses julgamentos e perspectivas positivas são construídas durante a sua formação e atuação profissional. Deste modo, torna-se importante a busca pelo fortalecimento e ampliação dessa formação ética dos profissionais de contabilidade, desde o ambiente acadêmico até o seu ambiente de trabalho. Explanar suas responsabilidades e deveres, bem como, divulgar e reforçar a importância desse comportamento, com o intuito de construir cada vez mais uma visão positiva sobre a intenção do comportamento *whistleblowing*. Da mesma forma, as organizações devem buscar por medidas dentro do ambiente de trabalho que eliminem fatores que provocam a construção de um julgamento desfavorável sobre a denúncia, como a demissão, violência, troca de cargo, dentre outras situações que podem vir a gerar perspectivas negativas contra os denunciante. De modo contrário, incentivar e garantir a proteção e auxílio aos denunciante são meios de promover julgamentos positivos por parte dos profissionais de contabilidade e assim, motivá-los a desenvolverem a intenção do comportamento *whistleblowing*. Além das organizações estabelecerem uma cultura de apoio, incentivo e proteção ao comportamento de denúncia, possam também, constituir medidas que visam promover algum tipo de recompensa aos denunciante.

Ainda em relação aos efeitos diretos, a norma subjetiva descritiva também se apresentou como um determinante da motivação para a explicação da intenção do comportamento *whistleblowing*. Diante desse resultado, pressupõem que os profissionais de contabilidade precisam também ter a aprovação de seus referentes sociais que lhe são significativos para apresentar a propensão de denúncia, além de sua avaliação positiva sobre o referido comportamento. Essa aprovação acontece quando seus referentes realizam também o comportamento de denúncia, ou seja, quando percebem que demais profissionais de contabilidade, colegas de trabalho e superiores realizam a ação de denúncia, para assim se sentirem encorajados e motivados a também apresentar a intenção do comportamento *whistleblowing*. Ao pensar a respeito de seu dever como profissional, a ação de denúncia deveria acontecer mesmo sem essa comparação e observância se outros referentes denunciam ou não. Assumir essa intenção comportamental de denúncia diante de uma fraude contábil é

de responsabilidade de cada profissional contábil perante a organização que atua, a classe profissional a qual faz parte e diante da sociedade como um todo.

Por seguinte, a última relação de efeito direto confirmada na presente pesquisa foi em relação a motivação com a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos de denúncia. Assim, considera-se a motivação como um determinante que prediz a intenção de denúncia a canais internos. Os profissionais de contabilidade se sentem mais motivados em realizar a intenção de denúncia de atividades contábeis fraudulentas a canais internos, pois percebem como um meio mais adequado para resolver a situação e por seguinte, conforme postulado pela teoria, um meio de alcançar seus objetivos e resultados almejados. Diante dessa relação é possível observar o dever assumido pelo profissional de contabilidade em estar denunciando a situação a algum canal, para que medidas possam ser tomadas. Além disso, percebe-se que o tipo de canal de denúncia é um fator que afeta a intenção de relato dos profissionais de contabilidade, ou seja, afeta a sua motivação em realizar a intenção de denúncia. Diante disso, implicações teóricas emergem no sentido de sugerir a consideração a respeito dos canais de denúncia como fatores organizacionais em decorrência de seus efeitos sobre as intenções do comportamento *whistleblowing*. Em termos de implicações práticas, esse achado proporciona o incentivo para a inserção de canais internos dentro dos ambientes organizacionais, visto que é um meio que os profissionais de contabilidade irão utilizar para realizar os seus relatos. Assim, se torna um mecanismo que auxilia na detecção de casos de fraudes contábeis.

Em relação aos demais efeitos diretos previstos pela TBRO na explicação da intenção do comportamento *whistleblowing*, a meta ativa não apresentou efeito positivo e significativo sobre a atitude, diante do contexto investigado. Tais evidências sugerem que, apesar do comportamento investigado promover o alcance da meta escolhida pelos profissionais de contabilidade, a meta ativa não foi significativa para a formulação da atitude. Assim, outras crenças comportamentais acabaram por se tornar mais relevantes para a constituição de um julgamento positivo sobre o relato de uma atividade contábil fraudulenta. A relação direta entre a norma subjetiva injuntiva e a motivação também não demonstraram efeitos significativos. Esse achado demonstra que a simples aprovação advinda dos referentes sociais significativos aos profissionais de contabilidade não se tornou uma pressão social relevante para se sentirem motivados em apresentar a intenção do comportamento *whistleblowing*. Como já constatado, é necessário que esses referentes sociais realizem também o comportamento de denúncia.

Por fim, a relação direta entre a motivação e a intenção do comportamento *whistleblowing* a canais externos de denúncia não foi significativa, o que leva a presumir que os profissionais de contabilidade não se sentem motivados a denunciar externamente. Os mesmos podem perceber que essa ação não leva ao alcance dos seus objetivos. Ou talvez, que essa ação não seria o meio mais ideal para resolver a situação de fraude contábil, pensando nas possíveis consequências que podem gerar para a organização e para o próprio profissional. Portanto, constatou-se que esses determinantes, no presente contexto investigado, não foram significativos para a explicação da intenção do comportamento *whistleblowing*, bem como contrariaram as previsões estipuladas pela TBRO.

Esse estudo também verificou os efeitos de moderações postulados pela teoria para a explicação da intenção do comportamento *whistleblowing*, porém não foram confirmados. A meta ativa, a aprovação da meta ativa e o controle comportamental percebido não fortaleceram e nem enfraqueceram as relações entre atitude e motivação, norma subjetiva (injuntiva e descritiva) e motivação e entre as relações da motivação com intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos de denúncia, respectivamente. Evidências essas, que contrariaram as previsões da TBRO. Em específico, apesar da necessidade de novos achados empíricos, os resultados dessa pesquisa promovem uma reflexão sobre o controle comportamental percebido, se realmente esse determinante atua como uma variável moderadora, ou se de fato, atuaria de forma mais significativa como variável direta na motivação. Isso se respalda, pois ao verificar o efeito do controle comportamental percebido de forma direta sobre a motivação, os resultados foram significativos e positivos. Ou seja, torna-se um determinante que contribuiu para a motivação, ao evidenciar que, quando os profissionais de contabilidade percebem a existência de recursos e oportunidades maiores que barreiras e obstáculos para a realização da intenção de denúncia, há a percepção de maior controle em realizar o comportamento e, dessa maneira, afeta em uma maior motivação em desenvolver a intenção do comportamento *whistleblowing*.

A pesquisa também se propôs investigar o efeito de algumas variáveis de controle sobre as intenções do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos de denúncia. Concluiu-se que diferenças de idade, nível educacional, tempo de trabalho na organização e quantidade de treinamentos ou cursos que abrangem a temática de ética na profissão contábil não afetaram as intenções de denúncia em ambos os tipos de canais de denúncia. Em relação ao gênero, observou-se que as mulheres apresentaram uma propensão maior em estar realizando a denúncia a canais externos, quando comparados aos homens. Pensando em buscar por medidas que resolvam a situação de fraude contábil, caso a denúncia

interna não surtir efeitos, as mulheres demonstram essa predominância em estar denunciando externamente. Já em relação aos canais internos, evidências significativas não foram encontradas em relação ao gênero.

Tendo em vista ao objetivo proposto, conclui-se que a inserção ao modelo da aprovação da meta ativa e motivação foram determinantes significativos para a explicação da intenção do comportamento *whistleblowing* a canais internos, juntamente com a atitude e a norma subjetiva descritiva. Entretanto, a inserção da variável meta ativa e a norma subjetiva injuntiva não foram determinantes significativos perante as relações propostas na explicação da intenção do comportamento *whistleblowing*. Da mesma forma, o papel moderador do controle comportamental percebido apresentado pela TBRO, que antes se relacionava diretamente com a intenção pelo modelo da TCP, não foi relevante para a explicação da intenção comportamental estudada, assim como, as demais relações de moderação.

Em relação a norma subjetiva, a divisão em injuntiva e descritiva possibilitou identificar com maior precisão qual a pressão social mais significativa e que de fato contribuiu para a motivação do profissional de contabilidade em apresentar a propensão em denunciar. Assim, a pressão social mais relevante refere-se a norma subjetiva descritiva, ou seja, os profissionais de contabilidade tendem a realizar a intenção do comportamento *whistleblowing* quando percebem que seus referentes sociais também o realizam na prática, e não simplesmente pela fala de aprovação ou concordância vinda desses referentes (norma subjetiva injuntiva).

De forma geral, podemos considerar que essas evidências promovem implicações teóricas que agregam para a discussão da TBRO em relação a sua utilidade e capacidade preditiva sobre a intenção comportamental investigada, visto que ainda é um modelo recente na literatura. Em específico, apresenta-se resultados empíricos sobre as novas variáveis postuladas pela teoria em comparação a suas abordagens antecessoras e como se deu o papel de cada uma na explicação da intenção do comportamento *whistleblowing* dos profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas. No entanto, ressalta-se para que novas pesquisas explorem o modelo da TBRO na explicação de diferentes intenções comportamentais, com o objetivo de testar o papel dos determinantes e assim, contribuir para a solidificação da teoria com um arcabouço teórico robusto a ser utilizado nas pesquisas comportamentais.

Em vista da realização de uma investigação sobre um fenômeno comportamental complexo, que é a intenção de denúncia, a seguir são apresentadas possíveis limitações consideradas na execução dessa pesquisa, principalmente ao utilizar-se de uma abordagem

teórica recente na literatura e com poucas aplicações empíricas realizadas. Face as limitações, bem como das descobertas e *insights* que surgiram no decorrer do desenvolvimento do estudo, sugestões futuras também foram propostas para que estudos futuros as explorem com vistas a contribuir para o tema.

5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Ao fazer uso da Teoria da Busca Racional de Objetivos (TBRO), encontrou-se no contexto brasileiro apenas um estudo que se propôs desenvolver e validar um instrumento que captasse as variáveis apresentadas pela nova teoria sobre o comportamento de denúncia. Por seguinte, mediante a aplicação de um instrumento recente e pouco testado, o mesmo passou por adaptações textuais e contextuais para atender ao escopo investigado pela presente pesquisa, bem como, fez-se uso de itens e cenário traduzidos de estudos internacionais e que foram adaptados para atender ao escopo do estudo. Todo esse processo, mesmo após as validações, pode ter gerado elementos que talvez não ficaram adequadamente compreensíveis pelos respondentes.

Ainda se tratando do instrumento de pesquisa aplicado aos respondentes, destaca-se o tempo médio de 18 minutos utilizados para respondê-lo. Essa necessidade de tempo, ocorreu em decorrência da presença de várias perguntas necessárias para a captação dos determinantes empregados pela TBRO, assim como, a utilização de um cenário hipotético. Apesar de estar dentro do tempo estimado pela pesquisa, de 15 a 20 minutos, o mesmo pode ser considerado uma limitação da pesquisa. Essa exigência de um tempo relevante para responder um instrumento muitas vezes pode levar ao desinteresse do respondente em participar da pesquisa, responder com displicência e sem a devida atenção ou desistir de respondê-lo, provocando dessa maneira, um baixo retorno de respostas completas e válidas.

Ademais, a amostra foi constituída por conveniência em virtude da facilidade de acesso e contato com profissionais de contabilidade, sendo assim, considerada como uma amostragem de característica não probabilística. Portanto os resultados não podem ser generalizados a todos os profissionais atuantes no contexto brasileiro.

Estudos que exploram questões éticas e morais se deparam muitas vezes com o viés de desejabilidade social. Como forma de controlar esse fenômeno e diante da proposta de investigação estabelecida, a pesquisa optou pela utilização e aplicação de um questionário autoadministrado pelos respondentes, garantindo-lhe o anonimato na hora de respondê-lo (Maragno et al., 2023). Outras alternativas poderiam ser utilizadas para controlar o viés de

desejabilidade social. Portanto tal fenômeno também pode ser considerado como uma limitação desse estudo.

Por fim, a pesquisa investigou a intenção do comportamento *whistleblowing* em vez de investigar o comportamento real. Tal escolha é sustentado e amparado na literatura, pois devido à dificuldade de explorar comportamentos e dados reais sobre denúncia (Alleyne et al., 2017), utiliza-se a intenção comportamental como variável investigativa, substituindo o comportamento real de denúncia (Ayres et al., 2022). A intenção é uma variável antecedente do comportamento, pois quanto mais forte for a intenção de realizar determinado comportamento, maior será a realização efetiva desse comportamento (Ajzen, 1991). No entanto, os resultados devem ser interpretados com cautela, já que a relação entre intenção e comportamento pode ser comprometida por fatores que surgem ao longo do tempo (Trongmateerut & Sweeney, 2013; Owusu et al., 2020).

5.2 SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Diante da realização dessa pesquisa, algumas recomendações e sugestões para estudos futuros são elencados, visando ampliar a discussão sobre a temática investigada e contribuindo para o desenvolvimento do conhecimento científico. Dessa forma, sugere-se investigar as demais tipologias de canais de denúncia, além dos canais internos e externos investigados no presente estudo. De acordo com a literatura, existem também canais anônimos e identificados, formais e informais (Park et al., 2008), bem como, canais que podem ser operados pela própria empresa ou por terceiros (Silva et al., 2020). Essa exploração dos diferentes canais de denúncia pode apresentar resultados interessantes de investigação, nos quais permitem compreender como as características inerentes de cada canal afeta as escolhas dos indivíduos sobre as intenções de denúncias. Além disso, tais evidências empíricas auxiliam no direcionamento de medidas, legais e organizacionais, para a implementação de canais de denúncia como meio de prevenção e detecção das fraudes, dentre elas, as fraudes contábeis.

Por seguinte, recomenda-se que pesquisas explorem os demais tipos de fraudes, para verificar a decisão do comportamento de denúncia dos profissionais de contabilidade diante de situações diversas. Evidências na literatura, destacam que indivíduos são mais suscetíveis a denunciar um tipo de fraude quando comparado a outro (Robinson et al., 2012; Kaplan et al., 2015; Maragno et al., 2023). Na presente investigação, trabalhou-se apenas com as fraudes contábeis, no entanto, segundo a ACFE (2022), além desse tipo de fraude, existem as fraudes

relacionadas a corrupção e as classificadas como apropriação indébita de ativos tangíveis/intangíveis. O tipo de fraude é considerado como elemento que afeta a intenção em denunciar (Robinson et al., 2012), assim, pesquisas podem explorar esses tipos de fraudes e como tais se relacionam com a decisão de denúncia.

Além do mais, pesquisas podem promover investigações que analisem como os diversos fatores organizacionais, individuais, situacionais e demográficos (Brennan & Kelly, 2007), assim como, perspectivas legislativas e culturais do contexto brasileiro, afetam a ação comportamental do indivíduo em estar realizando a denúncia. Buscar explorar as intenções de denúncia de outros colaboradores que fazem parte de uma empresa, com o intuito de coletar evidências e percepções de diferentes cargos e níveis hierárquicos. Além de trabalhar com cenários que visam explorar diferentes setores de ocorrência, cargos do fraudador e natureza da fraude contábil.

Sugere-se trabalhar com outras maneiras de controlar o viés de desejabilidade social conforme o escopo da pesquisa que se pretende realizar, com o intuito de buscar por melhores medidas que mitigam esse fenômeno. Segundo Maragno et al. (2023), além do questionário anônimo, pesquisadores podem investigar pessoas próximas ao seu respondente alvo, e indagar sobre o comportamento que o respondente assumiria. Buscar nas pesquisas, inserir perguntas em que é respondida tanto em primeira como em terceira pessoa, quando da aplicação de vinhetas e cenários hipotéticos. Assim como, fazer uso de uma escala apropriada para realizar a medição da desejabilidade social e verificar o seu efeito sobre as demais variáveis do estudo.

Por fim, recomenda-se que pesquisas futuras busquem realizar um novo processo de estudo e análise de conteúdo para melhorar a captação dos determinantes comportamentais do instrumento, principalmente em relação a variável do controle comportamental percebido. Esse estudo realizou alguns ajustes e adaptações nos itens do constructo, porém alguns problemas estatísticos ainda foram encontrados, talvez em decorrência da limitação dos itens para a captação do fenômeno proposto pelo constructo. Assim como, devido a média de tempo utilizado para preencher o instrumento, sugere-se que pesquisas busquem desenvolver e validar um novo modelo de instrumento que necessite de um menor tempo para respondê-lo, permitindo talvez maior retorno de respostas válidas para a pesquisa.

REFERÊNCIAS

- ACFE. Association of Certified Fraud Examiners (2022). Occupational Fraud 2022: a report to the nations. Retrieved from <http://www.acfe.com/rtnn.aspx>.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T).
- Ajzen, I. (2001). Nature and operation of attitude. *Annual Review of Psychology*, 52, 27–58. <https://doi.org/10.1146/annurev.psych.52.1.27>.
- Ajzen, I. (2002). Perceived behavioral control, self-efficacy, locus of control, and the theory of planned behavior. *Journal of applied social psychology*, 32(4), 665-683. <https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.2002.tb00236.x>.
- Ajzen, I., & Kruglanski, A. W. (2019). Reasoned action in the service of goal pursuit. *Psychological Review*, 126(5), 774–786. <https://psycnet.apa.org/doi/10.1037/rev0000155>.
- Akhtar, M. F., & Suki, N. M. (2022). Impact of Approval Goals and Motivation on Consumer Intention: A Retail Context. *Journal of Distribution Science*, 20(12), 23–33. <http://dx.doi.org/10.15722/jds.20.12.202212.23>.
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017). Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 241-267. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2016-0080>.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2018). The moderating role of perceived organizational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 509-527. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2946-0>.
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S., & Turner, M. J. (2018). The Impact of Financial Incentives and Perceptions of Seriousness on Whistleblowing Intention. *Journal of Business Ethics* 151, 165–178. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3215-6>.
- Antonovz, T., Espejo, M. M. dos S. B., Neto, P. J. S., & Voese, S. B. (2010). Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 86-105. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i10.34778>.
- Avakian, S., & Roberts, J. (2011). Whistleblowers in Organisations: Prophets at Work? *Journal of Business Ethics*, 110 (1), 71–84. [Doi 10.1007/s10551-011-1148-7](https://doi.org/10.1007/s10551-011-1148-7).
- Ayres, R. M., Sauerbronn, F. F., Fonseca, A. C. P. D. da, & Nascimento, J. C. H. B. do. (2018). O profissional de contabilidade e o mecanismo de denúncia em um contexto de LAC e de NOCLAR: análise comparativa de estudos internacionais e nacionais. *Revista Ambiente Contábil*, 10(2), 68–90. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2018v10n2ID12975>.

- Ayres, R. M. (2019). *Contabilidade e whistleblowing: influência das lógicas institucionais sobre a intenção de denúncia por profissionais*. [Tese de Doutorado]. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ. Repositório de Dissertações e Teses da UFRJ. <https://ppgcc.ufrj.br/index.php/teses>.
- Ayres, R. M., Sauerbronn, F. F., & Fonseca, A. C. P. D. da. (2022). Profissional de contabilidade e denúncia: uma tipologia de influência de lógicas institucionais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 33(89), 248-264. <https://doi.org/10.1590/1808-057x202112830>.
- Bento, L. V. (2015). O princípio da proteção ao denunciante: parâmetros internacionais e o direito brasileiro. *Novos Estudos Jurídicos*, 20(2), 785-809. <https://doi.org/10.14210/nej.v20n2.p785-809>.
- Bernardi, R. A., & Nash, J. (2023). The importance and efficacy of controlling for social desirability response bias. *Ethics & Behavior*, 33(5), 413–429. <https://doi.org/10.1080/10508422.2022.2093201>.
- Bido, D. de S., & da Silva, D. (2019). SmartPLS 3: especificação, estimação, avaliação e relato. *Administração: Ensino E Pesquisa*, 20(2), 488-536. <https://doi.org/10.13058/raep.2019.v20n2.1545>.
- Bonfim, M. P., & Silva, C. A. T. (2019). Mecanismos Inibidores da Desonestidade Individual e em Grupo. *Contabilidade Gestão e Governança*, 22(2), 205–226. https://doi.org/10.51341/1984-3925_2019v22n2a4.
- Borges, E., & Medeiros, C. (2007). Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações juntos aos contabilistas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(44), 60-71. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000200006>.
- Brennan, N., & Kelly, J. (2007). A study of whistleblowing among trainee auditors. *The British Accounting Review*, 39(1), 61–87. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2006.12.002>.
- Brody, R. G., Gupta, G., & White, T. (2020). Whistleblowing in India: evidence from accounting students and professionals. *International Journal of Accounting & Information Management*, 28(1), 126-146. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-01-2019-0001>.
- Cassematis, P. G., & Wortley, R. (2013). Prediction of whistleblowing or non-reporting observation: the role of personal and situational factors. *Journal of Business Ethics*, 117(3), 615–634. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1548-3>.
- CFC, de 07 de fevereiro de 2019 (2019a, 07 de fevereiro). Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade, NBC PG 01 – Código de Ética Profissional do Contador. Diário Oficial da União. https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/63361653/do1-2019-02-14-norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-pg-01-de-7-de-fevereiro-de-2019-63361329.
- CFC, de 21 de novembro de 2019 (2019b, 21 de novembro). Dá nova redação à NBC PG 100, que dispõe sobre o cumprimento do código, dos princípios fundamentais e da estrutura

conceitual.

[https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG100\(R1\)&arquivo=NBCPG100\(R1\).doc&_ga=2.32756925.20199964.1692272223-810642331.1674047812](https://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCPG100(R1)&arquivo=NBCPG100(R1).doc&_ga=2.32756925.20199964.1692272223-810642331.1674047812).

- Chiu, R. K. (2003). Ethical judgment and whistle-blowing intention: Examining the moderating role of locus of control. *Journal of Business Ethics*, 43(1-2), 65-74. <https://doi.org/10.1023/A:1022911215204>.
- Cohen, J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences*. Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- Concari, A., Kok, G., Martens, P., & Brink, N. (2023). Investigating the role of goals and motivation on waste separation behavior through the lens of the Theory of Reasoned Goal Pursuit. *Environmental Management*, 72(5), 1019–1031. <https://doi.org/10.1007/s00267-023-01820-1>.
- Cooper, D. R. & Schindler, P. S. (2016). *Métodos de Pesquisa em Administração*. Porto Alegre: AMGH, 12ª edição.
- Culiberg, B., & Mihelic, K. K. (2017). The evolution of whistleblowing studies: a critical review and research agenda. *Journal of Business Ethics*, 146(4), 787–803. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3237-0>.
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. (2009). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting & the Public Interest*, 9(1), 191–220. <https://doi.org/10.2308/api.2009.9.1.191>.
- Dawson, J. F. (2014). Moderation in management research: What, why, when, and how. *Journal of Business and Psychology*, 29(1), 1–19. <https://doi.org/10.1007/s10869-013-9308-7>.
- Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Presidência da República. Recuperado em: 20 de junho, 2023 de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm.
- Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Presidência da República. Recuperado em: 20 de junho, 2023 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm#art70.
- Eckert, A., Mecca, M. S., Biasio, R., & Pezzi, G. M. (2014). Fraudes Contábeis: caracterização e análise das publicações em periódicos e eventos nacionais de contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 10(1), 84-103. [Doi:10.4270/ruc.2014105](https://doi.org/10.4270/ruc.2014105).
- Elias, R. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 23(3), 283-294. <https://doi.org/10.1108/02686900810857721>.

- Erkmen, T., Çalışkan, A. Ö., & Esen, E. (2014). An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2), 229-243. <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2012-0028>.
- Fajardo, B. de A. G. (2012). *Viagem ao centro da denúncia: explorando as “camadas” que influenciam as denúncias de fraudes nas organizações*. [Dissertação de Mestrado]. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro. Repositório Digital da FGV. <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace;communitndle/handle/10438/9531>.
- Fajardo, B. D. A. G., & Cardoso, R. L. (2014a). 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*, 17(1), 115-133. <https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/577>.
- Fajardo, B. D. A. G., & Cardoso, R. L. (2014b). A ocasião faz a denúncia?: uma abordagem multinível para os contabilistas brasileiros. *Brazilian Business Review*, 11(5), 25-50. <https://doi.org/10.15728/bbr.2014.11.5.2>.
- Faul, F., Erdfelder, E., Buchner, A., & Lang, A. G. (2009). Statistical power analyses using G* Power 3.1: Tests for correlation and regression analyses. *Behavior research methods*, 41(4), pp. 1149-1160. <https://doi.org/10.3758/BRM.41.4.1149>.
- Fávero, L. P., & Belfiore, P. (2017). *Análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel, SPSS e Stata*. GEN, Rio de Janeiro.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (2010). *Predicting and changing behavior: The reasoned action approach*. New York: Psychology Press.
- Greenwood, C. A. (2015). Whistleblowing in the Fortune 1000: What practitioners told us about wrongdoing in corporations in a pilot study. *Public Relations Review*, 41(4), 490-500. <https://doi.org/10.1016/j.pubrev.2015.07.005>.
- Hamilton, K., Phipps, D. J., Schmidt, P., Bamberg, S & Ajzen, I. (2022). First test of the theory of reasoned goal pursuit: predicting physical activity. *Psychology & Health*, 1-18. <https://doi.org/10.1080/08870446.2022.2026946>.
- Han, H. (2021). Consumer behavior and environmental sustainability in tourism and hospitality: a review of theories, concepts, and latest research. *Journal of Sustainable Tourism*, 29(7), 1021-1042. <https://doi.org/10.1080/09669582.2021.1903019>.
- Hair Jr, J. F., Sarstedt, M., Hopkins, L., & Kuppelwieser, V. G. (2014). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM): An emerging tool in business research. *European business review*. 26(2), 106-121. <https://doi.org/10.1108/EBR-10-2013-0128>.

- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: Sage.
- Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M., & Ringle, C. M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31(1), 2-24. <https://doi.org/10.1108/EBR-11-2018-0203>.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., Danks, N. P., & Ray, S. (2021). An Introduction to Structural Equation Modeling. In: *Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Using R: A Workbook*. Classroom Companion: Business; Springer: Berlin/Heidelberg, Germany. https://doi.org/10.1007/978-3-030-80519-7_1.
- Henik, E. (2015). Understanding whistle-blowing: A set-theoretic approach. *Journal of Business Research*, 68(2), 442-450. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2014.06.004>.
- Iwai, T., Yeung L., & Artes R. (2021). Voice or silence: antecedentes of whistleblowing intentions. *RAUSP Management Journal*, 56(2), 186-201. <https://doi.org/10.1108/RAUSP-06-2020-0126>.
- Kanojia, S., Sachdeva, S., & Sharma, J. P. (2020). Retaliatory effect on whistle blowing intentions: a study of Indian employees. *Journal of Financial Crime*, 27(4), 1221-1237. <https://doi.org/10.1108/JFC-12-2019-0170>.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2009). An Examination of the Association Between Gender and Reporting Intentions for Fraudulent Financial Reporting *Journal of Business Ethics*, 87, 15–30. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9866-1>.
- Keenan, J. P. (2000). Blowing the Whistle on Less Serious Forms of Fraud: A Study of Executives and Managers. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 12(4), 199–217. <https://doi.org/10.1023/A:1013015926299>.
- Kenny, D. A. (2018). *Moderation*. Disponível em <http://davidakenny.net/cm/moderation.htm>.
- Kruglanski, A. W., Shah, J. Y., Fishbach, A., Friedman, R., Chun, W. Y., & Sleeth-Keppler, D. (2002). A theory of goal systems. In M. P. Zanna & M. P. Zanna (Eds.). *Advances in experimental social psychology* 34, 331–378. [https://psycnet.apa.org/doi/10.1016/S0065-2601\(02\)80008-9](https://psycnet.apa.org/doi/10.1016/S0065-2601(02)80008-9).
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2021). To Blow or Not to Blow the Whistle: The Role of Rationalization in the Perceived Seriousness of Threats and Wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 169, 517–535. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04287-5>.
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2019) ‘Whistleblowing Triangle’: Framework and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics* 160, 189–204. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3862-x>.
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 573-588. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3318-0>.

- Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41, 22-46. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.003>.
- Lee, H., Kang, M. M., & Kim, S. Y. (2021). A Psychological Process of Bureaucratic Whistleblowing: Applying the Theory of Planned Behavior. *The American Review of Public Administration*, 51(5), 374–392. <https://doi.org/10.1177/02750740211003345>.
- Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998 (1998, 03 de março). Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm.
- Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (2002, 10 de janeiro). Institui o Código Civil. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm.
- Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (2011, 18 de novembro). Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm.
- Lei nº 12.683, de 09 de julho de 2012 (2012, 09 de julho). Altera a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, para tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro. Presidência da República. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112683.htm.
- Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013 (2013, 1 de agosto). Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm.
- Lei nº 12.850, de 2 de agosto de 2013 (2013, 2 de agosto). Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112850.htm.
- Lei nº 13.608, de 10 de janeiro de 2018 (2018, 10 de janeiro). Dispõe sobre o serviço telefônico de recebimento de denúncias e sobre recompensa por informações que auxiliem nas investigações policiais; e altera o art. 4º da Lei nº 10.201, de 14 de fevereiro de 2001, para prover recursos do Fundo Nacional de Segurança Pública para esses fins. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113608.htm.

- Lei nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019 (2019, 24 de dezembro). Aperfeiçoa a legislação penal e processual penal. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/113964.htm.
- Liyanarachchi, G., Newdick, C. (2009). The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle-Blowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*, 89, 37–57. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x>.
- Lopes, G. B., Azevedo, R. R. de., Cardoso, R. L., & Fajardo, B. de A. G. (2022). Percepção dos Contadores e Tabeliães sobre as Propensões em Denunciar Irregularidades em suas Atividades Profissionais. *Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 17(2), 95-113. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v0i0.51151.
- Lucena, E. R. F. da C. V., Melo, C. L. L. de, 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. <https://doi.org/10.11606/rco.v9i24.55421>.
- Mansor, T. M. T., Ariff, A. M., & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033-1055. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2484>.
- Maragno, L. (2019). *The counterproductivity of monetary rewards: how financial incentives crowd-out whistleblower intentions*. [Doctoral Dissertation], Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil. Retrieved from <https://tede.ufsc.br/teses/PPGC0204-T.pdf>.
- Maragno, L. M. D., & Cordeiro, N. (2022). A influência do locus de comprometimento e do estilo ético no whistleblowing de auditores independentes. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 16, e185317. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2022.185317>.
- Maragno, L. M. D., Skousen, C. J., & Borba, J. A. (2023). Whistleblowing research: Experimental method choices from accounting and management. *Journal of Forensic Accounting Research*, 8(1), 1–25. <https://doi.org/10.2308/JFAR-2021-004>.
- Maroun, W., & Atkins, J. (2014). Whistle-blowing by external auditors in South Africa: Enclosure, efficient bodies and disciplinary power. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(5), 834–862. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2012-1154>.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2016). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo, Atlas, 3º edição.
- 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. <https://doi.org/10.1007/s10551-005-0849-1>.
- Meurer, A. M. (2022). Fenômeno impostor, *cyberloafing* em redes sociais e orientação para a comparação social de estudantes de graduação em ciências contábeis [Tese de Doutorado]. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações UFPR. <https://hdl.handle.net/1884/76026>.

- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1988). Individual and situational correlates of whistleblowing. *Personnel Psychology*, 41(2), 267-281. <https://doi.org/10.1111/j.1744-6570.1988.tb02385.x>.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (2002). What makes whistleblowing effective? Three field studies. *Human Relations*, 55(4), 455-79. <https://doi.org/10.1177/0018726702055004463>.
- Miceli, M. P., Near, J. P. & Dworkin, T. M. (2009). A Word to the Wise: How Managers and Policy-Makers can Encourage Employees to Report Wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 86, 379–396. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9853-6>.
- Moutinho, K., & Roazzi, A. (2010). As teorias da ação racional e da ação planejada: relações entre intenções e comportamentos. *Avaliação psicológica*, 9(2), 279-287. <https://www.redalyc.org/pdf/3350/335027283012.pdf>.
- Murcia, F. D.-R., & Carvalho, L. N. (2007). Conjecturas Acerca do Gerenciamento de Lucros, Republicação das Demonstrações Contábeis e Fraude Contábil. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(4), 61–82.
- NBC TA 240 (R1) (2016, 19 de agosto). Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. Diário Oficial da União. [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240\(R1\)&ga=2.190233897.303447013.1698749870-810642331.1674047812](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240(R1)&ga=2.190233897.303447013.1698749870-810642331.1674047812).
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16. <https://doi.org/10.1007/bf00382668>.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1996). Whistle-blowing: myth and reality. *Journal of Management*, 22(3), 507-526. <https://doi.org/10.1177/014920639602200306>.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (2016). After the wrongdoing: What managers should know about whistleblowing. *Business Horizons*, 59(1), 105-114. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2015.09.007>.
- Otchere, O. A. S., Owusu, G. M. Y. & Bekoe, R. A. (2023). Determinants of whistleblowing intentions of accountants: a middle range theoretical perspective. *Journal of Financial Crime*, 30(5), 1162-1181. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2022-0168>.
- Owusu, G. M. Y., Bekoe, R. A., Anokye, F. K., & Okoe, F. O. (2020). Whistleblowing intentions of accounting students: An application of the theory of planned behaviour. *Journal of Financial Crime*, 27(2), 477-492. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0007>.
- Podsakoff, N. P., MacKenzie, S. B., Lee, J. Y., & Podsakoff, N. P. (2003). Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879-903. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.5.879>.

- Park, H., Blenkinsopp, J., Oktem, M. K., & Omurgonulsen, U. (2008). Cultural orientation and attitudes toward different forms of whistleblowing: A comparison of South Korea, Turkey, and the UK. *Journal of Business Ethics*, 82(4), 929-939. <https://doi.org/10.1007/s10551-007-9603-1>.
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistle-blowing as planned behavior - a survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85, 545-556. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9788-y>.
- Resolução nº 1.246, de 02 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a participação de estudantes em trabalhos auxiliares da profissão contábil. Recuperado em: 20 de junho, 2023 de https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001246&arquivo=R es_1246.doc.
- Resolução nº 1.640, de 18 de novembro de 2021. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o Art. 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Recuperado em: 20 de junho, 2023, de <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-cfc-n-1.640-de-18-de-novembro-de-2021-367541982>.
- Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 277-298. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00072-8](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00072-8).
- Ringle, C. M., Da Silva, D., & Bido, D. D. S. (2014). Modelagem de Equações Estruturais com Utilização do Smartpls. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 56-73. <https://doi.org/10.5585/remark.v13i2.2717>.
- 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, 213-227. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0990-y>.
- Sallaberry, J. D. (2022). *Efeitos do conhecimento das red flags na relação dos determinantes comportamentais na intenção e no comportamento whistleblower* [Tese de Doutorado]. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina. Repositório Institucional de Teses e Dissertações da USFC. <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/236221>.
- Sampaio, D. B. D., & Sobral, F. (2013). Speak now or forever hold your peace? An essay on whistleblowing and its interfaces with Brazilian Culture. *Brazilian Administration Review*, 10(4), 370-388. <https://doi.org/10.1590/S1807-76922013000400002>.
- Sampieri, R. H.; Collado, C. F.; & Lucio, M. del P. B. (2013). Metodologia de Pesquisa. Porto Alegre: Penso, 5ª edição.
- Santos, E. A. dos, & Almeida, L. B. de. (2018). Seguir ou não carreira na área de contabilidade: um estudo sob o enfoque da Teoria do Comportamento Planejado. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29(76), 114-128. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201804890>.

- Santos, E. A. dos. (2016). *Fatores determinantes da intenção de escolha da carreira na área de contabilidade: um estudo sob o enfoque da Teoria do Comportamento Planejado*. [Dissertação]. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Biblioteca Digital UFPR: Teses & Dissertações. <http://hdl.handle.net/1884/42724>.
- Sayal, K., & Singh, G. (2020). Investigating the role of theory of planned behavior and Machiavellianism in earnings management intentions. *Accounting Research Journal*, 33(6), 653-668. <https://doi.org/10.1108/ARJ-08-2019-0153>.
- 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, 707-717. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2010.09.002>.
- Silva Filho, G. M. da S. (2019). *Fatores determinantes da intenção de denúncia ou silêncio conivente da fraude contábil: um estudo à luz das teorias do comportamento planejado e do triângulo de fraude*. [Tese de Doutorado]. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba - UFPB. Repositório Institucional de dissertações e Teses da UFPB. <https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/123456789/19001>.
- Silva, G. R. da, & Sousa, R. G. de. (2017). A influência do canal de denúncia anônima na detecção de fraudes contábeis em organizações. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(30), 46-56. <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v11i30.134372>.
- Silva, G. R. da, Melo, H. P. A. D., & Sousa, R. G. de. (2020). Influência do Canal de Denúncia Anônima Como Instrumento de Prevenção de Riscos de Compliance. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 8(1), 21-39. <https://doi.org/10.22478/ufpb.2318-1001.2020v8n1.47857>.
- Sims, R. L., & Keenan, J. P. (1998). Predictors of External Whistleblowing: Organizational and Intrapersonal Variables. *Journal of Business Ethics*, 17, 411-421. <https://doi.org/10.1023/A:1005763807868>.
- Soltes, E. (2020). Paper versus practice: A field investigation of integrity hotlines. *Journal of Accounting Research*, 58(2), 429-472. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12302>.
- Sousa, R. G. de., Vasconcelos, A. F. de., Antunes, G. A., & Silva, J. D. G. da. (2013). Fraudes Contábeis e whistleblowing: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante. *Revista Universo Contábil*, 9(3), 128-142. <https://doi.org/10.4270/ruc.2013325>.
- Stubben, S. R., & Welch, K. T. (2020). Evidence on the use and efficacy of internal whistleblowing systems. *Journal of Accounting Research*, 58(2), 473-518. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12303>.
- 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. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0179-9>.

- Triantoro, H. D., Utami, I., & Joseph, C. (2020). Whistleblowing system, Machiavellian personality, fraud intention: An experimental study. *Journal of Financial Crime*, 27(1), 202-216. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0003>.
- Trongmateerut, P., & Sweeney, J. T. (2013). The Influence of Subjective Norms on Whistleblowing: A Cross-Cultural Investigation. *Journal of Business Ethics* 112, 437–451. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1270-1>.
- Tudu, P. N. (2021). Blow whistle, should I or shouldn't I: a study on moderating effect of perceived organizational support on intention to blow the whistle among Indian Government employees. *Society and Business Review*, 16(2) 218-237. <https://doi.org/10.1108/SBR-03-2020-0028>.
- Vandekerckhove, W., & Tsahuridu, E. E. (2010). Risky Rescues and the Duty to Blow the Whistle. *Journal of Business Ethics*, 97, 365–380. <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0513-2>.
- Vasconcelos, A. F. (2015). *Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de Whistleblowing dos auditores internos no Brasil* [Tese de doutorado]. Universidade da Bahia. <https://repositorio.unb.br/handle/10482/19371>.
- Yang, L., & Xu, R. (2020). The effects of retaliation on whistleblowing intentions in China banking industry. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(2), 215-235. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2019-0049>.
- Zakaria, M. (2015). Antecedent Factors of Whistleblowing in Organizations. *Procedia Economics and Finance*, 28, 230–234. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01104-1](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01104-1).
- Zhang, J., Chiu, R., & Wei, L. Q. (2009). Decision-Making Process of Internal Whistleblowing Behavior in China: Empirical Evidence and Implications. *Journal of Business Ethics*, 88, 25-41. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9831-z>.

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

BLOCO 1 – Pergunta Filtro

Você é formado(a), ou está em formação em Ciências Contábeis ou é técnico(a) em contabilidade?	Fechada
<input type="radio"/> Sim	
<input type="radio"/> Não (encerra a pesquisa)	

BLOCO 2 – Instrumento de Captação dos Determinantes Comportamentais da Intenção do Comportamento *Whistleblowing*.

Por favor, leia o contexto antes de seguir para as questões. Não existem respostas certas ou erradas, estamos interessados em suas percepções e decisões.

O profissional contábil em sua atuação pode se deparar com registros que apresentem discrepâncias em relação aos registros habituais. Muitos desses registros podem ser corrigidos ou justificados pelo profissional contábil por se tratarem de erros, enquanto outros, podem ser decorrentes de atividades contábeis fraudulentas.

Considerando uma situação de atividade contábil fraudulenta, responda as seguintes perguntas de acordo com as suas percepções pessoais. **AS INFORMAÇÕES DESSA PESQUISA SERÃO APENAS UTILIZADAS PARA FINS ACADÊMICOS E CIENTÍFICOS, GARANTINDO O SIGILO DE SUA IDENTIDADE.**

Metas Ativas	Ao se deparar com uma atividade contábil fraudulenta, qual a sua ordem de prioridade de ação:	
	OBSERVAÇÃO: Coloque em ordem de prioridade, sendo 1 Maior Prioridade e 4 Menor Prioridade, SEM REPETIÇÃO DE VALOR, para cada uma das assertivas.	
	MA1 (R)	Omitir e/ou negar o fato para evitar problemas. 1 2 3 4
	MA2 (R)	Observar, investigar o fato e gerenciar o problema para evitar prejuízos. 1 2 3 4
	MA3 (R)	Participar nos atos fraudulentos para obter benefícios. 1 2 3 4
MA4 (R)	Reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades. 1 2 3 4	
Aprovação das Matas	De acordo com a sua percepção sobre o posicionamento das pessoas que são importantes para você, qual a ordem de aprovação delas sobre sua reação ao se deparar com uma atividade contábil fraudulenta:	
	OBSERVAÇÃO: Coloque em ordem de aprovação, sendo 1 Maior Aprovação e 4 Menor Aprovação, SEM REPETIÇÃO DE VALOR, para cada uma das assertivas.	
	AM1 (R)	Omitir e/ou negar o fato para evitar problemas. 1 2 3 4
	AM2 (R)	Observar, investigar o fato e gerenciar o problema para evitar prejuízos. 1 2 3 4
	AM3 (R)	Participar nos atos fraudulentos para obter benefícios. 1 2 3 4
AM4 (R)	Reportar o fato a quem tenha competência para investigá-lo a fim de atribuir responsabilidades. 1 2 3 4	
Motivação	Analise a seguinte afirmativa e selecione de 1 (Prejudica Muito) a 7 (Contribui Muito):	
	MT1	Diante de uma atividade contábil fraudulenta, em que grau a alternativa “reportar o fato a quem tenha competência para investigar” contribui para você alcançar seus objetivos pessoais. 1 2 3 4 5 6 7

Cenário

Por favor, leia o contexto abaixo antes de seguir para as próximas questões. Não existem respostas certas ou erradas, estamos interessados em suas percepções e decisões.

Você é contratado(a) como *Analista Sênior* para o departamento de contabilidade da unidade matriz da empresa Constantino S.A*, tendo como chefe imediato o Gerente Contábil. A empresa é líder nacional em comércio varejista e possui ações negociadas na B3. Certa noite, enquanto trabalhava até tarde em um conjunto de arquivos para cumprir um prazo de entrega de relatórios consolidados, você descobriu informações indicando que o *Analista Contábil* de uma das filiais da Constantino S.A fez uma série de lançamentos contábeis que provocaram uma redução fictícia de despesas no valor de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões). Essa redução de despesas ocorreu devido a contabilização de provisões trabalhistas mensuradas com valor menor do que deveriam, em decorrência de ajustes manuais na base histórica de cálculo. Depois de não conseguir encontrar qualquer apoio documental, você levantou a questão com o *Analista Contábil* da respectiva filial, que não deu importância às suas preocupações. Está claro para você que esses lançamentos fizeram com que a Constantino S.A distorcesse seus resultados declarados.

**Nomes fictícios*

Considerando o contexto do cenário, responda as seguintes questões:

1. De acordo com o cenário, qual o nome da empresa que contratou você para fazer parte da equipe de contabilidade?

- () Constantino S.A
() B3

2. Você foi contratado para qual vaga no departamento de contabilidade?

- () *Analista Sênior*
() *Analista Contábil*

3. Na sua percepção, avalie o nível de gravidade do delito apresentado no cenário:

(1 - Muito Baixo a 7 - Muito Alto)

1 2 3 4 5 6 7

Muito Baixo ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Muito Alto

Intenção do comportamento whistleblowing a canais internos	Com base no contexto do cenário apresentado anteriormente, você adotaria as seguintes condutas: (1 - Discordo Totalmente a 7 - Concordo Totalmente)		
	OBSERVAÇÃO: Pode haver repetição de valores da escala para os itens		
	IDI1	Comunicar a situação ao chefe imediato (Gerente Contábil).	1 2 3 4 5 6 7
	IDI2	Informar a gerência de nível superior da Constantino S.A.	1 2 3 4 5 6 7
	IDI3	Usar o canal de denúncia interno da Constantino S.A.	1 2 3 4 5 6 7
Intenção do comportamento whistleblowing a canais externos	IDE4	Relatar o fato aos órgãos competentes (por exemplo a CVM).	1 2 3 4 5 6 7
	IDE5	Comunicar as informações da situação à unidade de inteligência financeira (COAF).	1 2 3 4 5 6 7
	IDE6	Usar outros canais de denúncia fora da organização.	1 2 3 4 5 6 7

Crenças de Atitude	Na sua percepção, reportar uma atividade contábil fraudulenta... (1 - Discordo Totalmente a 7 - Concordo Totalmente)		
	CA1	... apoia os sistemas de controle e reduz riscos para a organização.	1 2 3 4 5 6 7
	CA2	... evita perdas financeiras para a organização.	1 2 3 4 5 6 7
	CA3	... assegura a minha integridade e os valores éticos da minha profissão.	1 2 3 4 5 6 7
	CA4	... contribui para a continuidade e sustentabilidade da organização, e por consequência o meu emprego/trabalho.	1 2 3 4 5 6 7
	CA5	... mostra o meu compromisso com a organização.	1 2 3 4 5 6 7
Forças das Crenças de Atitude	Indique o seu grau de concordância com as seguintes afirmações: (1 - Discordo Totalmente a 7 - Concordo Totalmente)		
	FA1	Apoiar os sistemas de controle e reduzir os riscos para a organização é importante.	1 2 3 4 5 6 7
	FA2	Evitar perdas financeiras é importante.	1 2 3 4 5 6 7
	FA3	Assegurar a minha integridade e os valores da minha profissão é importante.	1 2 3 4 5 6 7
	FA4	Contribuir para a continuidade e sustentabilidade da organização e do meu emprego/trabalho é importante.	1 2 3 4 5 6 7
	FA5	Mostrar o meu compromisso com a organização é importante.	1 2 3 4 5 6 7
Crenças da Norma Subjetiva Injuntiva	Indique o seu grau de concordância relacionado às assertivas a seguir: (1 - Discordo Totalmente a 7 - Concordo Totalmente)		
	NSi1	Meus colegas e superiores sinalizam que eu devo reportar atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	NSi2	A cultura corporativa da minha organização incentiva o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	NSi3	Outros profissionais de contabilidade pensam que devemos reportar atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	NSi4	A legislação e os órgãos de controle indicam a necessidade de reportar atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
Crenças da Norma Subjetiva Descritiva	Indique o seu grau de concordância relacionado às assertivas a seguir: (1 - Discordo Totalmente a 7 - Concordo Totalmente)		
	NSd5	Meus colegas de trabalho costumam reportar atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	NSd6	Os profissionais contábeis costumam reportar atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	NSd7	Meus superiores valorizam o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	NSd8	Profissionais envolvidos na fiscalização/regulação/controle da contabilidade reportam atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
Forças da Norma Subjetiva Injuntiva	Indique o seu grau de concordância relacionado às assertivas a seguir: (1 - Discordo Totalmente a 7 - Concordo Totalmente)		
	FNi1	Costumo fazer o que meus colegas e superiores indicam ser apropriado.	1 2 3 4 5 6 7
	FNi2	Pretendo atender ao que é reconhecido como cultura corporativa da minha organização.	1 2 3 4 5 6 7
	FNi3	Busco trabalhar como os outros profissionais de contabilidade trabalham.	1 2 3 4 5 6 7
	FNi4	Pretendo atuar conforme previsto na legislação e esperado pelos órgãos de controle.	1 2 3 4 5 6 7
Forças da Norma Subjetiva Descritiva	Em relação à conduta profissional, indique o quanto você gostaria de atuar de forma semelhante aos seguintes profissionais: (1 - Pouco Semelhante a 7 - Muito Semelhante)		
	FNd5	Meus colegas de trabalho.	1 2 3 4 5 6 7
	FNd6	Outros profissionais contábeis.	1 2 3 4 5 6 7
	FNd7	Meus superiores.	1 2 3 4 5 6 7
	FNd8	Profissionais da fiscalização/regulação/controle.	1 2 3 4 5 6 7

Crenças de Controle	Caso você perceba e decida reportar uma atividade contábil fraudulenta, indique a probabilidade de as seguintes situações ocorrerem: (1 - Pouco Provável a 7 - Muito Provável)		
	CC1	Encontrar um canal adequado para realizar a comunicação.	1 2 3 4 5 6 7
	CC2(R)	Envolver pessoas na comunicação equivocadamente.	1 2 3 4 5 6 7
	CC3(R)	Não resolver o problema (ocorrência de atividades contábeis fraudulentas).	1 2 3 4 5 6 7
	CC4(R)	Sofrer retaliação dos colegas e chefias.	1 2 3 4 5 6 7
	CC5	Ser recompensado pela denúncia.	1 2 3 4 5 6 7
	CC6	Eu ser protegido pela organização.	1 2 3 4 5 6 7
Forças das Crenças de Controle	Indique o seu grau de concordância com as seguintes afirmações: (1 – Discordo Totalmente a 7 – Concordo Totalmente)		
	FC1	A facilidade em encontrar canais de comunicação adequados contribui para reportar atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	FC2	A possibilidade de indicar pessoas na comunicação equivocadamente dificulta o reporte de atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	FC3	A expectativa de que o problema não seja corrigido me desencoraja a reportar atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	FC4	A possibilidade de ser retaliado por colegas e chefias me desestimula a reportar atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	FC5	O recebimento de recompensas pode incentivar a realização de comunicações de atividades contábeis fraudulentas.	1 2 3 4 5 6 7
	FC6	A proteção da organização permite maior segurança ao denunciante.	1 2 3 4 5 6 7

BLOCO 3 – Caracterização dos Respondentes

Com qual gênero você se identifica?	Fechada
<input type="checkbox"/> Feminino	
<input type="checkbox"/> Masculino	
<input type="checkbox"/> Prefiro não responder	
<input type="checkbox"/> Outro	

Qual a sua idade em anos completos?	Aberta
--	---------------

Qual seu nível de formação concluído?	Fechada
<input type="checkbox"/> Graduação em andamento	
<input type="checkbox"/> Técnico	
<input type="checkbox"/> Graduação	
<input type="checkbox"/> Especialização (<i>Latu senso/MBA</i>)	
<input type="checkbox"/> Mestrado	
<input type="checkbox"/> Doutorado	
<input type="checkbox"/> Pós-Doutorado	
<input type="checkbox"/> Outro (Especifique)	

Pergunta direcionada apenas para os respondentes que selecionarem a opção “Graduação em andamento”	
Qual período, em semestre, você está cursando atualmente?	Aberta

Quantos treinamentos ou cursos sobre ética, integridade ou <i>compliance</i> referente a sua atuação profissional CONTÁBIL você realizou (quantidade de cursos completos)?	Aberta
---	---------------

Em qual área da contabilidade você atua?	Fechada
<input type="checkbox"/> Não trabalho na área	
<input type="checkbox"/> Controladoria	
<input type="checkbox"/> Auditoria Interna	
<input type="checkbox"/> Auditoria Externa	
<input type="checkbox"/> Técnico(a) de Contabilidade	
<input type="checkbox"/> Contador(a)	
<input type="checkbox"/> Setor Contábil	
<input type="checkbox"/> Setor Fiscal	
<input type="checkbox"/> Recursos Humanos	
<input type="checkbox"/> Planejamento Tributário	
<input type="checkbox"/> Consultoria	
<input type="checkbox"/> Perícia Contábil	
<input type="checkbox"/> Contabilidade Forense	
<input type="checkbox"/> Analista	
<input type="checkbox"/> Outro (Especifique).....	

Qual seu vínculo empregatício?	Fechada
<input type="checkbox"/> Jovem Aprendiz	
<input type="checkbox"/> Estagiário	
<input type="checkbox"/> Efetivo	
<input type="checkbox"/> Prestador de Serviços	
<input type="checkbox"/> Contratado	
<input type="checkbox"/> Autônomo	
<input type="checkbox"/> Servidor Público	
<input type="checkbox"/> Outro (Especifique).....	

Qual seu tempo de trabalho na organização ATUAL em anos completos?	Aberta
---	---------------

Você atua em qual setor?	Fechada
<input type="checkbox"/> Público	
<input type="checkbox"/> Privado	
<input type="checkbox"/> Misto	
<input type="checkbox"/> Terceiro Setor	
<input type="checkbox"/> Outro (Especifique).....	

Qual nível hierárquico de trabalho melhor lhe representa?	Fechada
<input type="checkbox"/> Nível estratégico: Sócio ou dirigente, consultor estratégico.	
<input type="checkbox"/> Nível tático: chefe de setor ou de serviço, consultor sênior.	
<input type="checkbox"/> Nível operacional: contador(a), analista, consultor, auxiliar, assistente, perito(a), etc.	
<input type="checkbox"/> Outro (Especifique)	

Você já se deparou com alguma situação considerada antiética ou de fraude contábil?	Fechada
<input type="checkbox"/> Sim	
<input type="checkbox"/> Não	

Agradecemos a sua colaboração nesta pesquisa.

Caso queira receber os resultados deste estudo, acesse o link logo abaixo, até a data (a ser definida no momento da aplicação do questionário) o qual direcionará a um formulário para inserir seu *e-mail*.

Insira seu *e-mail* abaixo:

--

ANEXO 1 – PARECER CONSUBSTANCIADO DO COMITÊ DE ÉTICA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO
PARANÁ - CIÊNCIAS
HUMANAS E SOCIAIS



PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: Determinantes da intenção do comportamento whistleblowing à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos.

Pesquisador: Sayuri Unoki de Azevedo

Área Temática:

Versão: 1

CAAE: 74920023.3.0000.0214

Instituição Proponente: Programa de Pós-graduação em Contabilidade da UFPR

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 6.506.968

Apresentação do Projeto:

O presente protocolo trata da pesquisa de intitulada “Determinantes da intenção do comportamento whistleblowing à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos” tendo como pesquisadora responsável a Profa. Dra. Sayuri Unoki de Azevedo e como equipe a estudante Camila Helfenstein. Trata-se de uma pesquisa de mestrado, desenvolvida no Programa de Pós-graduação em Contabilidade da UFPR.

Objetivo da Pesquisa:

A partir de informações do documento Projeto (de 04/10/2023) tem-se como objetivo geral de pesquisa: “analisar o efeito dos determinantes comportamentais na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos”.

E como objetivos específicos:

“-Identificar os determinantes comportamentais de profissionais de contabilidade, reconhecidos pela Teoria da Busca Racional de Objetivos, que afetam a intenção do comportamento whistleblowing diante de atividades contábeis fraudulentas;

Endereço: Rua General Cameiro, nº 460, Edifício D. Pedro I, 11º andar, sala 1121

Bairro: Centro **CEP:** 80.060-150

UF: PR **Município:** CURITIBA

Telefone: (41)3360-5094 **E-mail:** cep_chs@ufpr.br

UNIVERSIDADE FEDERAL DO
PARANÁ - CIÊNCIAS
HUMANAS E SOCIAIS



Continuação do Parecer: 6.506.968

- Verificar a relação direta dos determinantes comportamentais postulados pela Teoria da Busca Racional de Objetivos, na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas;
- Verificar a relação de moderação dos determinantes comportamentais postulados pela Teoria da Busca Racional de Objetivos, na intenção do comportamento whistleblowing de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas.
- Investigar a intenção do comportamento whistleblowing considerando canais internos e externos de denúncia.”

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Quanto aos riscos, as pesquisadoras indicam:

“Por mais que seja baixo o risco de ocorrência, é possível que o participante experimente algum desconforto, principalmente relacionado a mal-estar, constrangimento, insegurança e desconforto emocional, porém o risco de ocorrência é baixo e o participante poderá parar de responder a pesquisa a qualquer tempo. Tais riscos são relatados no TCLE para que o participante os conheça e fique livre de participar ou não da pesquisa.

Vale ressaltar, que na ocorrência de qualquer um dos riscos informados, os pesquisadores se fazem à disposição de esclarecer toda e qualquer dúvida que se apresentar. No caso de persistência dos riscos, fica garantido aos respondentes a livre escolha de interromper a pesquisa ou solicitar o cancelamento, a todo e qualquer momento. Em caso de desistência o participante poderá solicitar, se preferir, a desconsideração de seu TCLE pelo e-mail: camilahelfenstein@ufpr.br.” (Doc. Projeto, de 04/10/2023).

Como benefícios, as pesquisadoras apontam: “Quanto aos benefícios, evidencia-se inicialmente que whistleblowing, traduzido para o português como denúncia, refere-se à ação de divulgar práticas ilegais, imorais ou ilegítimas, que colaboradores antigos ou atuais relatam a pessoas ou a outras entidades que possam tomar as ações efetivas (Near & Miceli, 1985). No campo da contabilidade, é considerada como uma importante ferramenta de descoberta de fraudes contábeis e outras atividades irregulares e o profissional de contabilidade assume um papel importante nesse cenário. Assim, o participante poderá contribuir para a literatura científica, com discussões sobre uma temática considerada recente e incipiente no contexto brasileiro (Ayres et al., 2022). Bem como, a compreensão dos determinantes da intenção do comportamento whistleblowing, possibilita proporcionar a organizações e formuladores de políticas direcionamentos para a criação de medidas e ações de incentivo e proteção ao indivíduo que denuncia.” (Doc. Projeto, de

Endereço: Rua General Carneiro, nº 460, Edifício D. Pedro I, 11º andar, sala 1121

Bairro: Centro **CEP:** 80.060-150

UF: PR **Município:** CURITIBA

Telefone: (41)3360-5094

E-mail: cep_chs@ufpr.br

UNIVERSIDADE FEDERAL DO
PARANÁ - CIÊNCIAS
HUMANAS E SOCIAIS



Continuação do Parecer: 6.506.968

04/10/2023)

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Sobre os aspectos éticos as pesquisadoras afirmam: "Aos participantes será garantida a oportunidade de recusar-se a dar continuidade às atividades no curso da pesquisa, em qualquer momento e por qualquer motivo. Quanto aos riscos e benefícios da pesquisa, o participante receberá todas as informações e esclarecimentos no Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) para conhecê-los e dar o seu consentimento, se assim desejar. Além disso, garante-se o sigilo, à privacidade, à confidencialidade, bem como à preservação de todos os dados, até aqueles que possam identificá-lo. Vale ressaltar que quando os resultados da pesquisa forem publicados, não aparecerá o nome dos participantes e sim um código para representar o respondente e sua respectiva respostas." (Doc. Projeto, de 04/10/2023).

Trata-se de um estudo descritivo e quantitativo. Serão participantes de pesquisa: "[...] profissionais de contabilidade que atuam na área no contexto brasileiro, profissionais estes, que estão em formação ou já se formaram no curso de Ciências Contábeis, além dos técnicos em contabilidade". "[...] a amostra da pesquisa é considerada não probabilística por conveniência" (Doc. Projeto, de 04/10/2023). No documento PB_informações básicas consta a previsão de 255 participantes de pesquisa, sendo 150 estudantes e 105 profissionais já formados. Ambos os grupos responderão ao mesmo instrumento de pesquisa.

A pesquisa será realizada de forma online, com questionário a ser enviado via e-mail ou redes sociais para o público alvo (Doc. Projeto, de 04/10/2023).

As pesquisadoras preveem atividades de custeio de R\$80,00 a ser financiado com recursos próprios (Doc. Projeto, de 04/10/2023).

Como critérios de encerramento as pesquisadoras indicam "Os pesquisadores suspenderão imediatamente a investigação em caso de ocorrência de qualquer adversidade não predita no TCLE. Além disso, a pesquisa será encerrada caso o instrumento de coleta de dados apresente inconformidade e/ou inconsistência" (Doc. Projeto, de 04/10/2023).

A divulgação da pesquisa está prevista via texto de dissertação e os participantes que desejarem receber os resultados individualmente poderão manifestar interesse.

A coleta de dados está prevista para ser realizada entre 13 e 30 de novembro de 2023 e sua conclusão prevista para fevereiro de 2024 (Doc. Projeto, de 04/10/2023).

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Todos os documentos obrigatórios foram apresentados.

Endereço: Rua General Carneiro, nº 460, Edifício D. Pedro I, 11º andar, sala 1121

Bairro: Centro **CEP:** 80.060-150

UF: PR **Município:** CURITIBA

Telefone: (41)3360-5094

E-mail: cep_chs@ufpr.br

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO
PARANÁ - CIÊNCIAS
HUMANAS E SOCIAIS**



Continuação do Parecer: 6.506.968

Recomendações:

Não há.

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

Após análise e deliberações deste colegiado concluiu-se que, salvo melhor juízo, não há pendências ou inadequações no protocolo em tela.

Considerações Finais a critério do CEP:

01. Solicitamos que sejam apresentados a este CEP, RELATÓRIOS PARCIAIS semestrais (a cada seis meses a partir da data de aprovação), com o relato do andamento da pesquisa, via Plataforma Brasil, usando o recurso NOTIFICAÇÃO. Informações relativas às modificações do protocolo, como cancelamento, encerramento, alterações de cronograma ou orçamento, devem ser apresentadas no modo EMENDA. No encerramento da pesquisa deve ser submetido via NOTIFICAÇÃO da Plataforma Brasil o RELATÓRIO FINAL.

02 - Importante: (Caso se aplique): Pendências de Coparticipante devem ser respondidas pelo acesso do Pesquisador principal. Para projetos com coparticipante que também solicitam relatórios semestrais, estes relatórios devem ser enviados por Notificação, pelo login e senha do pesquisador principal no CAAE correspondente a este coparticipante, após o envio do relatório à instituição proponente.

03 - Favor inserir em seu TCLE e/ou TALE o número do CAAE e o número deste Parecer de aprovação, para que possa apresentar tais documentos aos participantes de sua pesquisa.

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_2209084.pdf	05/10/2023 13:25:02		Aceito
Outros	CARTEDEESCLARECIMENTO.pdf	05/10/2023 13:24:20	Sayuri Unoki de Azevedo	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	projeto.docx	04/10/2023 20:06:21	Sayuri Unoki de Azevedo	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE.docx	04/10/2023 20:05:02	Sayuri Unoki de Azevedo	Aceito
Folha de Rosto	Folha_de_Rosto.pdf	06/09/2023 21:09:33	Sayuri Unoki de Azevedo	Aceito

Endereço: Rua General Cameiro, nº 460, Edifício D. Pedro I, 11º andar, sala 1121

Bairro: Centro **CEP:** 80.060-150

UF: PR **Município:** CURITIBA

Telefone: (41)3360-5094

E-mail: cep_chs@ufpr.br

UNIVERSIDADE FEDERAL DO
PARANÁ - CIÊNCIAS
HUMANAS E SOCIAIS



Continuação do Parecer: 6.506.968

Outros	Instrumento.docx	06/09/2023 11:27:41	Sayuri Unoki de Azevedo	Aceito
Outros	Ata_Colegiado.pdf	06/09/2023 11:27:11	Sayuri Unoki de Azevedo	Aceito
Declaração de concordância	Concordancia.pdf	06/09/2023 11:26:36	Sayuri Unoki de Azevedo	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

CURITIBA, 14 de Novembro de 2023

Assinado por:
LORIANE TROMBINI FRICK
(Coordenador(a))

Endereço: Rua General Carneiro, nº 460, Edifício D. Pedro I, 11º andar, sala 1121
Bairro: Centro **CEP:** 80.060-150
UF: PR **Município:** CURITIBA
Telefone: (41)3360-5094 **E-mail:** cep_chs@ufpr.br

ANEXO 2 – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Título do Projeto: Determinantes da intenção do comportamento *whistleblowing* à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos.

Pesquisador/a responsável: Sayuri Unoki de Azevedo

Pesquisador/a assistente: Camila Helfenstein

Local da Pesquisa: Laboratório de Pesquisas Gerenciais

Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632- Jardim Botânico, Curitiba, Estado do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, 1º andar, Laboratório de Pesquisas Gerenciais

Você está sendo convidado/a a participar de uma pesquisa. Este documento, chamado “Termo de Consentimento Livre e Esclarecido” visa assegurar seus direitos como participante da pesquisa. Por favor, leia com atenção e calma, aproveitando para tirar suas dúvidas. Se houver perguntas antes ou depois de assiná-lo, você poderá buscar orientação junto a equipe de pesquisadores. Você é livre para decidir participar e pode desistir a qualquer momento, sem que isto lhe traga prejuízo algum.

A pesquisa intitulada Determinantes da intenção do comportamento *whistleblowing* à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos, tem como objetivo analisar o efeito dos determinantes comportamentais na intenção do comportamento *whistleblowing* de profissionais de contabilidade diante de atividades contábeis fraudulentas, à luz da Teoria da Busca Racional de Objetivos.

Participando do estudo você está sendo convidado/a a:

- i. Preencher um questionário *on-line*, com tempo estimado de 15 a 20 minutos.
- ii. O instrumento será composto por 3 blocos. O primeiro bloco visa identificar profissionais de contabilidade formados(as) ou que estão em formação em Ciências Contábeis, além dos técnicos em contabilidade. O segundo bloco busca identificar os determinantes comportamentais da intenção do comportamento *whistleblowing*, como metas ativas, aprovação da meta ativa, motivação, atitude, norma subjetiva (injuntiva e descritiva), controle comportamental percebido e intenções do comportamento *whistleblowing* a canais internos e externos de denúncia. Por fim, o terceiro bloco apresenta questões com intuito de identificar a caracterização dos respondentes, como gênero, idade, nível de formação concluído entre outras.
- iii. Caso você aceite participar da pesquisa, você deverá acessar o *link* do questionário que irá direcioná-lo à plataforma *on-line Microsoft Forms*©.

Desconfortos e riscos:

i) Desconfortos e riscos: É possível que você experimente algum desconforto, principalmente relacionado a mal-estar, constrangimento, insegurança e desconforto emocional, porém o risco de ocorrência é baixo e você pode parar de responder a pesquisa a qualquer tempo. Tais riscos são relatados no TCLE para que o participante os conheça e fique livre de participar ou não da pesquisa.;

ii) Providências e cautelas: Para minimizar os possíveis riscos da pesquisa, o questionário utilizado neste estudo, passou por algumas etapas de validação, iniciando com a pré-qualificação realizada no Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Posteriormente passou por uma validação com os membros do Laboratório de Pesquisas Gerenciais (LAPEG) da UFPR, em sequência realizou-se validação com um professor e conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade (CRC) do estado do Paraná. Encaminhou-se em seguida, o questionário ao pesquisador responsável pela construção da versão original. Com os ajustes, o questionário foi discutido na etapa de qualificação do projeto de dissertação na Universidade Federal do Paraná (UFPR).

Benefícios: *Whistleblowing*, traduzido para o português como denúncia, refere-se à ação de divulgar práticas ilegais, imorais ou ilegítimas, que colaboradores antigos ou atuais relatam a pessoas ou a outras entidades que possam tomar as ações efetivas (Near & Miceli, 1985). No campo da contabilidade, é considerada como uma importante ferramenta de descoberta de fraudes contábeis e outras atividades irregulares e o profissional de contabilidade assume um papel importante nesse cenário. Assim, o participante poderá contribuir para a literatura científica, com discussões sobre uma temática considerada recente e incipiente no contexto brasileiro (Ayres et al., 2022). Bem como, a compreensão dos determinantes da intenção do comportamento *whistleblowing*, possibilita proporcionar a organizações e formuladores de políticas, direcionamentos para a criação de medidas e ações de incentivo e proteção ao indivíduo que denuncia.

Os dados obtidos para este estudo serão utilizados unicamente para essa pesquisa e armazenados pelo período de cinco anos após o término da pesquisa, sob responsabilidade do (s) pesquisador (es) responsável (is) (Resol. 466/2012 e 510/2016).

Forma de armazenamento dos dados: as respostas e os termos de consentimentos ficarão sob a guarda do pesquisador principal, Sayuri Unoki de Azevedo, em arquivo digital, pelo período de 5 (cinco) anos após o término da pesquisa. A previsão para o término do estudo será de 6 (seis) meses, com término previsto para fevereiro de 2024

Sigilo e privacidade: Você tem garantia de manutenção do sigilo e da sua privacidade durante todas as fases da pesquisa, exceto quando houver sua manifestação explícita em sentido contrário. Ou seja, seu nome nunca será citado, a não ser que você manifeste que abre mão do direito ao sigilo.

Ressarcimento e Indenização: As despesas necessárias para a realização da pesquisa não são de sua responsabilidade. Fica informado, ainda, que na ocorrência de qualquer um dos riscos informados, os pesquisadores se fazem à disposição de esclarecer toda e qualquer dúvida que se apresentar. No caso de persistência dos riscos, fica garantido aos respondentes a livre escolha de interromper a pesquisa ou solicitar o cancelamento, a todo e qualquer momento. Em caso de desistência o participante poderá solicitar, se preferir, a desconsideração de seu TCLE pelo e-mail: camilahelfenstein@ufpr.br

Diante de eventual despesa, você será ressarcido pelo (s) pesquisador (es). Você terá a garantia ao direito à indenização diante de eventuais danos decorrentes da pesquisa.

Resultados da pesquisa: Você terá garantia de acesso aos resultados da pesquisa. Após a finalização e publicação do estudo, os resultados serão enviados por *e-mail* aos respondentes que manifestaram interesse em receber os resultados da pesquisa ao responder o questionário. Além disso, a presente pesquisa estará disponível no acervo digital da Biblioteca da Universidade Federal do Paraná.

Contato:

Em caso de dúvidas sobre a pesquisa, você poderá entrar em contato com o(s) pesquisador(es):

Pesquisador responsável: Sayuri Unoki de Azevedo

Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632- Jardim Botânico, Curitiba, Estado do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, 1º andar, Laboratório de Pesquisa Gerenciais, em horário comercial

Telefone: (41) 3360-4362

E-mail: sayuri.unoki@ufpr.br

Em caso de denúncias ou reclamações sobre sua participação e sobre questões éticas do estudo, você poderá entrar em contato com a secretaria do Comitê de Ética em Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais do Setor de Ciências Humanas (CEP/CHS) da Universidade Federal do Paraná, rua General Carneiro, 460 – Edifício D. Pedro I – 11º andar, sala 1121, Curitiba – Paraná, Telefone: (41) 3360 – 5094 ou pelo e-mail cep_chs@ufpr.br.

O Comitê de Ética em Pesquisa (CEP): O papel do CEP é avaliar e acompanhar os aspectos éticos de todas as pesquisas envolvendo seres humanos. A Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP), tem por objetivo desenvolver a regulamentação sobre proteção dos seres humanos envolvidos nas pesquisas. Desempenha um papel coordenador da rede de Comitês de Ética em Pesquisa (CEPs) das instituições, além de assumir a função de órgão consultor na área de ética em pesquisas.

Você tem o direito de acessar este documento sempre que precisar basta solicitar seu TCLE pelos e-mails: camilahelfenstein@ufpr.br ou sayuri.unoki@ufpr.br

Esta pesquisa foi submetida ao Comitê de Ética em Pesquisa com seres humanos da UFPR sob o número CAAE nº 74920023.3.0000.0214 e aprovada com o Parecer número 6.506.968 emitido em 14 de novembro de 2023.

Consentimento livre e esclarecido:

Após ter lido este documento com informações sobre a pesquisa e não tendo dúvidas, informo que aceito participar.

Nome do/a participante da pesquisa:

(Assinatura do/a participante da pesquisa ou nome e assinatura do seu RESPONSÁVEL LEGAL)

Data: ____/____/____.