



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GILBERTO MAGALHÃES DA SILVA FILHO

**FATORES DETERMINANTES DA INTENÇÃO DE DENÚNCIA OU DO SILÊNCIO
CONIVENTE DA FRAUDE CONTÁBIL: um estudo à luz das teorias do
comportamento planejado e do triângulo de fraude**

**JOÃO PESSOA – PB
2019**

GILBERTO MAGALHÃES DA SILVA FILHO

**FATORES DETERMINANTES DA INTENÇÃO DE DENÚNCIA OU DO SILÊNCIO
CONIVENTE DA FRAUDE CONTÁBIL: um estudo à luz das teorias do
comportamento planejado e do triângulo de fraude**

Tese apresentada ao programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, em cumprimento às exigências para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho.

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para Usuários Internos.

**JOÃO PESSOA – PB
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

F481f Filho, Gilberto Magalhães da Silva.

FATORES DETERMINANTES DA INTENÇÃO DE DENÚNCIA OU DO SILÊNCIO CONIVENTE DA FRAUDE CONTÁBIL: um estudo à luz das teorias do comportamento planejado e do triângulo de fraude / Gilberto Magalhães da Silva Filho. - João Pessoa, 2019.

179 f.

Orientação: Dr Paulo Amilton Maia Leite Filho.
Tese (Doutorado) - UFPB/CCSA.

1. Determinantes. 2. Intenção de denúncia. 3. Silêncio conivente. 4. Fraude contábil. 5. Teoria do comportamento planejado. 6. Teoria do triângulo de fraude. I. Filho, Dr Paulo Amilton Maia Leite. II. Título.

UFPB/BC

GILBERTO MAGALHÃES DA SILVA FILHO

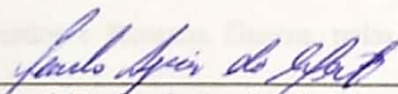
**FATORES DETERMINANTES DA INTENÇÃO DE DENÚNCIA OU DO SILÊNCIO
CONIVENTE DA FRAUDE CONTÁBIL: um estudo à luz das teorias do
comportamento planejado e do triângulo de fraude**

Tese apresentada ao programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, em cumprimento às exigências para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Aprovada em: __/__/__



Prof. Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho
(Orientador – PPGCC/UFPB)



Prof. Dr. Paulo Aguiar do Monte
(Avaliador Interno – PPGCC/UFPB)

Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante
(Avaliador Interno – PPGCC/UFPB)

Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva
(Avaliador Externo – CCSA/UFRN)

Prof. Dr. Carlos Eduardo Pimentel
(Avaliador Externo – CCHLA/UFPB)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar ao meu lado em todos os momentos difíceis (que não foram poucos) durante estes três anos e cinco meses do doutorado.

À minha família (Gilberto, Amariles, Kandice, Larissa e Leo).

Ao meu orientador e também amigo, Prof. Dr. Paulo Amilton, por toda a paciência, atenção e apoio que me deu durante o mestrado e o doutorado.

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB, pelos ensinamentos compartilhados: Dr. Edilson Paulo, Dr. Paulo Amilton, Dra. Márcia Reis, Dr. Paulo Roberto, Dra. Simone Bastos, Dr. Orleans Marins e Dr. Wenner Lucena.

Aos amigos da turma 2016: Augusto, Ariane, Fábiana, Emanuel, Paulo, Rone, Kléber e Evaldo. Foram muitos momentos ao lado de todos vocês, os quais irei lembrar com muito carinho. Aprendi muito com cada um de vocês.

Ao amigo Emanuel Truta, por toda a ajuda, pessoa com quem pude contar sempre e em todos os momentos desta jornada.

Aos professores: Dr. Paulo Roberto, Dr. Paulo Aguiar, Dr. José Dionísio e o Dr. Carlos Pimentel, por todas as críticas e contribuições que foram feitas na fase de qualificação da presente tese. Muito obrigado.

Aos amigos e professores da UFMA: Mayara Bezerra, Telma Chaves e Rui Alves.

Às professoras Adriana Fernandes e Rossana Guerra, pelas discussões levantadas na fase inicial deste trabalho.

Aos amigos do grupo “Multiuso”: Maria, Poliandra, Lauro, Victor e Ramon. Os debates e discussões nesse grupo são sempre valiosos e oportunos.

Agradeço a todos que estiveram ao meu lado nesta fase de minha vida.

RESUMO

Quando diante da fraude, o profissional contábil se encontra em um dilema sobre qual decisão tomar: assoprar o apito, conduta esperada, em virtude dos aspectos morais e éticos; ou permanecer em silêncio, agindo como cúmplice, pelo risco de sofrer represálias negativas do seu comportamento. Muitos elementos podem influenciar a escolha, desde aspectos pessoais a incentivos que partem da organização, além dos conflitos e incertezas envolvidas. Diante disso, esta tese teve como objetivo verificar quais fatores podem explicar a intenção de denúncia ou o silêncio conivente da fraude contábil pelos profissionais de contabilidade. Para dar sustentação teórica ao trabalho, utilizaram-se a teoria do comportamento planejado (TCP), de Ajzen (1991), e a teoria do triângulo de fraude (TTF), de Cressey (1953). Ampliou-se o modelo de pesquisa incorporando-se outras variáveis (julgamento ético, gravidade do delito e posição que o infrator ocupa) identificadas na literatura como influenciadoras do comportamento de denúncia da fraude contábil. A amostra compôs-se por 471 profissionais de contabilidade, e a metodologia se dividiu em duas partes, a primeira destinada ao processo de construção e validação do questionário, tomando por base as técnicas psicométricas, formada por procedimentos teóricos, empíricos e analíticos. Os procedimentos teóricos tiveram como foco a sustentação conceitual que fundamenta o trabalho e a operacionalização do construto em itens. O procedimento empírico definiu as etapas de aplicação do instrumento, concluindo com a avaliação de sua qualidade. O procedimento analítico definiu os processos estatísticos utilizados sobre os dados que resultaram em um instrumento válido. A segunda parte forneceu uma descrição detalhada das técnicas de análise utilizadas para responder ao objeto da pesquisa: análise da correlação, regressão logística ordinal e regressão múltipla. Os achados da pesquisa demonstraram que os fatores pertencentes à TCP (atitudes, normas subjetivas e percepção de controle) podem prever as intenções comportamentais (silêncio conivente e intenção de denúncia) dos profissionais de contabilidade. O julgamento positivo em direção à denúncia (atitudes) e a pressão que os pares exercem (normas subjetivas) aumentam a probabilidade de os profissionais delatarem a fraude, e quanto maiores as barreiras (percepção de controle) que possam dificultar a denúncia, maiores as chances de eles permanecerem em silêncio. O nível de julgamento ético se mostrou um determinante das intenções comportamentais, com efeito positivo, a pelo menos um dos fatores da dimensão ética (justiça social, relativismo e contratualismo). A existência de recompensas econômicas não é relevante na avaliação pessoal (atitudes) da denúncia da fraude. Concluindo, os canais de denúncia externos representam a via primária para os profissionais ao considerarem a denúncia das irregularidades contábeis, sendo assim, cabe aos órgãos reguladores (CVM, CFC etc.) criar vias de comunicação para que os profissionais possam delatar esse tipo de fraude. Os resultados são, portanto, relevantes e contribuem valiosamente para a literatura sobre intenção de denúncia da fraude contábil no cenário nacional, embora ainda sejam necessárias mais investigações. A denúncia é um componente importante da contabilidade e dos controles internos, cabendo ao governo, entidades e órgãos reguladores desenvolver políticas institucionais visando incentivá-la, bem como garantir a proteção do potencial delator.

Palavras-chave: Determinantes. Intenção de denúncia. Silêncio conivente. Fraude contábil. Teoria do comportamento planejado. Teoria do triângulo de fraude.

ABSTRACT

When faced with fraud, the accounting professional is in a dilemma about which decision to take: blowing the whistle, expected behavior, due to moral and ethical aspects; or remain silent, acting as an accomplice, for the risk of suffering negative reprisals of his behavior. Many elements can influence the choice, from personal aspects to incentives that start from the organization, in addition to the conflicts and uncertainties involved. In view of this, this thesis aimed to verify which factors can explain the reporting intention or the complicit silence of accounting fraud by accounting professionals. In order to give theoretical support to the work, we used the theory of planned behavior (TPB) of Ajzen (1991), and the fraud triangle theory (FTT) of Cressey (1953). The research model was expanded by incorporating other variables (ethical judgment, crime severity and position that the offender occupies) identified in the literature as influencers of the reporting behavior of accounting fraud. The sample consisted of 471 accounting professionals, and the methodology was divided into two parts, the first one for the construction and validation of the questionnaire, based on psychometric techniques, consisting of theoretical, empirical and analytical procedures. The theoretical procedures focused on the conceptual support that underlies the work and the operationalization of the construct in items. The empirical procedure defined the stages of application of the instrument, concluding with the evaluation of its quality. The analytical procedure defined the statistical processes used on the data that resulted in a valid instrument. The second part provided a detailed description of the analysis techniques used to answer the research object: correlation analysis, ordinal logistic regression and multiple regression. The research findings demonstrated that the factors belonging to TPB (attitudes, subjective norms and perceived behavioral control) can predict the behavioral intentions (complicit silence and reporting intention) of accounting professionals. Positive judgment toward denunciation (attitudes) and peer pressure (subjective norms) increase the probability of the professionals will report fraud, and the greater the barriers (perceived behavioral control) that may make denunciation more difficult, the greater the chances of them remain silent. The level of ethical judgment has proved to be a determinant of behavioral intentions, with positive effect, to at least one of the factors of the ethical dimension (social justice, relativism and contractualism). The existence of economic rewards is not relevant in the personal evaluation (attitudes) of fraud reporting. In conclusion, external reporting channels represent the primary route for professionals when considering the reporting of accounting irregularities. Therefore, it is the responsibility of the regulatory bodies (CVM, CFC etc.) to create communication channels so that professionals can report such fraud. The results are therefore relevant and contribute invaluable to the literature on reporting intention of accounting fraud in the national scenario, although further investigations are still needed. Reporting is an important component of accounting and internal controls, and it is the responsibility of government, entities and regulators to develop institutional policies to encourage it, as well as to ensure the protection of the potential reporter.

Keywords: Determinants. Reporting intention. Complicit silence. Accounting fraud. Theory of planned behavior. Fraud triangle theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Desenho teórico	23
Figura 2 – Processo de denúncia	42
Figura 3 – Teoria do comportamento planejado	63
Figura 4 – Triângulo de fraude de Cressey	65
Figura 5 – Etapas de validação do instrumento	81
Figura 6 – Análise da escala	84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Elementos da definição de <i>whistleblowing</i> conforme Jubb (1999)	39
Quadro 2 – Resumo das dimensões de Hofstede	53
Quadro 3 – Resumo dos estudos	55
Quadro 4 – Definição dos construtos	68
Quadro 5 – Descrição dos cenários	82
Quadro 6 – Categorias formadas pelas intenções comportamentais	84
Quadro 7 – Dimensões da escala de percepção ética	88
Quadro 8 – Descrição das variáveis	91

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Descrição da amostra da validade de face	74
Tabela 2 – Total de variância explicada/teste de ajustamento	79
Tabela 3 – Teste de consistência interna	80
Tabela 4 – Perfil dos respondentes	99
Tabela 5 – Escolaridade dos respondentes	99
Tabela 6 – Profissão e tempo de experiência	100
Tabela 7 – Profissão e porte das empresas	100
Tabela 8 – Variável dependente intenções comportamentais	101
Tabela 9 – Variável independente atitudes	102
Tabela 10 – Variável independente normas subjetivas	103
Tabela 11 – Variável independente percepção de controle	104
Tabela 12 – Variável independente incentivos financeiros e não financeiros	105
Tabela 13 – Variável independente oportunidades	106
Tabela 14 – Variável independente julgamento ético	106
Tabela 15 – Análise da correlação	108
Tabela 16 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC para a amostra de contadores	111
Tabela 17 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC por categoria para a amostra de contadores	112
Tabela 18 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC para a amostra de auditores externos	113
Tabela 19 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC por categoria para a amostra de auditores externos	114
Tabela 20 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC para a amostra de auditores internos	116
Tabela 21 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC por categoria para a amostra de auditores internos	116
Tabela 22 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC para toda a amostra	117
Tabela 23 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC por categoria para toda a amostra	119
Tabela 24 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC para a amostra de contadores	121
Tabela 25 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC por categoria para a amostra de contadores	122
Tabela 26 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC para a amostra de auditores externos	123

Tabela 27 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC para a amostra de auditores internos	124
Tabela 28 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC por categoria para a amostra de auditores internos	124
Tabela 29 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC para toda a amostra	125
Tabela 30 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC por categoria para toda a amostra	126
Tabela 31 – Resultado dos pressupostos de validação da regressão	127
Tabela 32 – Análise da relação entre OP com PC para a amostra de contadores	128
Tabela 33 – Análise da relação entre OP com PC para a amostra de auditores externos	129
Tabela 34 – Análise da relação entre OP com PC para a amostra de auditores internos	130
Tabela 35 – Análise da relação entre OP com PC para toda a amostra	131
Tabela 36 – Análise da relação do constructo incentivos com AT para a amostra de contadores	133
Tabela 37 – Análise da relação do constructo incentivos com AT para a amostra de auditores externos	133
Tabela 38 – Análise da relação do constructo incentivos com AT para a amostra de auditores internos	134
Tabela 39 – Análise da relação do constructo incentivos com AT para toda a amostra	135
Tabela 40 – Análise da relação entre OP com IC para toda a amostra	136
Tabela 41 – Análise da relação entre OP com IC por categoria para toda a amostra	137
Tabela 42 – Análise da relação entre incentivos com IC para toda a amostra	138
Tabela 43 – Análise da relação entre incentivos com IC por categoria para toda a amostra	138

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Avaliação do Comportamento
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
AFC	Análise Fatorial Confirmatória
AFE	Análise Fatorial Exploratória
AGE	Idade
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
Ancova	Análise de Covariância
Anova	Análise de Variância
AT	Atitudes
CARG	Cargo Ocupado
CC	Crenças de Controle
CCT	Crença Comportamental
CDE	Canais de Denúncia Externos
CDI	Canais de Denúncia Internos
CEN	Cenário de Fraude
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CN	Crenças Normativas
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
Coaf	Conselho de Controle de Atividades Financeiras
CONT	Contratualismo
Coso	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CP	Comportamento
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DP	Desvio Padrão
EM	Efeito Marginal
EUA	Estados Unidos da América
FCA	False Claims Act
GD	Gravidade do Delito
GEN	Gênero
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

Ibracon	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IC	Intenção Comportamental
ID	Intenção de Denúncia
Iesba	International Ethics Standards Board for Accountants
IF	Incentivos Financeiros
IF1	Recompensa Financeira
IF2	Previsão Legal de Recompensas Financeiras
IIA	Institute of Internal Auditors (Instituto de Auditores Internos)
IN	Incentivo
INF	Incentivos Não Financeiros
INF1	Ética Profissional
INF2	Senso Geral de Moralidade
IVC	Índice de Validade de Conteúdo
JE	Julgamento Ético
JS	Justiça Social
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
Mancova	Análise de Covariância Multivariada
Manova	Análise de Variância Multivariada
MBA	<i>Master of Business Administration</i>
MES	<i>Multidimensional Ethics Scale</i> (Escala Ética Multidimensional)
MQP	Mínimos Quadrados Ponderados
Noclar	Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations
NS	Norma Subjetiva
OP	Oportunidade
PC	Percepção de Controle
PCC	Poder das Crenças de Controle
PCN	Poder das Crenças Normativas
PL	Proteção Legal
POI	Posição Ocupada pelo Infrator
PPGCC	Programa de Pós-Graduação em Ciência Contábeis
Pr	Probabilidade
PwC	PricewaterhouseCoopers
REL	Relativismo
RLO	Regressão Logística Ordinal
SAS	Statement on Auditing Standards

Sebrae	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEC	Securities and Exchange Commission
SOP	Suporte Organizacional Percebido
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
TAR	Teoria da Ação Racional
TCE	Teoria do Clima Ético
TCP	Teoria do Comportamento Planejado
TDC	Teoria da Dissonância Cognitiva
TJO	Teoria da Justiça Organizacional
TLC	Teorema do Limite Central
TTF	Teoria do Triângulo de Fraude
UFMA	Universidade Federal do Maranhão
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
VIF	<i>Variance Inflation Factor</i> (Fator de Inflação de Variância)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	16
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	18
1.3 DESENHO TEÓRICO	20
1.4 OBJETIVOS	23
1.4.1 Objetivo geral	23
1.4.2 Objetivos específicos	23
1.5 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES	24
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	25
2 REVISÃO DA LITERATURA	26
2.1 CONTABILIDADE E FRAUDE CONTÁBIL	26
2.1.1 Informação contábil e sua utilidade	26
2.2 TIPOS DE FRAUDE	27
2.2.1 Fraude contábil ou fraude nos relatórios financeiros	28
2.3 MECANISMOS DE DETECÇÃO DA FRAUDE	31
2.4 <i>WHISTLEBLOWING</i>	35
2.4.1 História	35
2.4.2 Conceito	38
2.4.3 Tipos de <i>whistleblowing</i> (denúncia)	40
2.4.4 Processo de <i>whistleblowing</i> (denúncia)	41
2.4.5 <i>Whistleblowing</i> e profissão contábil	43
2.5 DETERMINANTES DO PROCESSO DE <i>WHISTLEBLOWING</i>	46
2.5.1 Fatores demográficos	46
2.5.2 Fatores individuais	47
2.5.3 Fatores organizacionais	49
2.5.4 Fatores situacionais	51
2.5.5 Fatores culturais	52
2.5.6 Resumo dos fatores	54
2.6 DESENVOLVIMENTO TEÓRICO	58
2.6.1 Principais teorias que explicam o comportamento da denúncia	58
2.6.2 Teoria do comportamento planejado	60
2.6.3 Teoria do triângulo de fraude	63

3 DESENHO E METODOLOGIA DA PESQUISA	66
3.1 INTRODUÇÃO	66
3.2 DESENHO DA PESQUISA	66
3.3 CONSTRUÇÃO E VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO	67
3.3.1 Passo a passo	68
3.3.2 Procedimentos teóricos	68
3.3.2.1 Definição dos construtos	68
3.3.2.2 Elaboração dos itens	69
3.3.2.3 Validade de conteúdo	70
3.3.2.4 Validade semântica	72
3.3.2.5 Validade de face	73
3.3.3 Procedimentos empíricos	75
3.3.3.1 Planejamento	75
3.3.3.2 Coleta dos dados	76
3.3.4 Procedimentos analíticos	77
3.3.4.1 Validade de constructo	77
3.3.4.2 Validade da consistência interna	79
3.4 INSTRUMENTO DA PESQUISA	81
3.4.1 Mensuração das variáveis	83
3.4.1.1 Variável dependente	83
3.4.1.2 Variáveis independentes	84
3.4.1.3 Variáveis de controle	89
3.4.1.4 Resumo das variáveis	90
3.5 MODELOS ECONOMETRICOS E TÉCNICA DE ANÁLISE	91
3.5.1 Modelos	91
3.5.2 Análise de regressão logística ordinal	94
3.6 RESUMO DO CAPÍTULO	96
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	98
4.1 INTRODUÇÃO	98
4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS RESPONDENTES	98
4.3 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS	101
4.4 ANÁLISE PRELIMINAR	107
4.5 ANÁLISE DOS MODELOS ECONOMETRICOS	108
4.5.1 Modelo 1	109

4.5.2 Modelo 2	120
4.5.3 Análise dos pressupostos dos modelos 3 e 4	127
4.5.4 Modelo 3	128
4.5.5 Modelo 4	132
4.5.6 Modelo 5 (análise adicional)	135
4.5.7 Modelo 6 (análise adicional)	137
4.5 RESUMO DOS RESULTADOS	139
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	142
5.1 CONCLUSÕES	142
5.2 IMPLICAÇÕES	143
5.3 LIMITAÇÕES	144
5.4 FUTURAS PESQUISAS	144
REFERÊNCIAS	146
APÊNDICE	161

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O objetivo dos relatórios contábeis é fornecer informações úteis capazes de subsidiar a tomada de decisão. Para que os demonstrativos contábeis possam cumprir sua finalidade, é preciso que apresentem determinadas características que atestem a qualidade da informação reportada, além do seu potencial de contribuir para a tomada de decisão.

Em resumo, conforme o Pronunciamento Conceitual Básico (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011), os atributos de qualidade se dividem em dois tipos: (a) fundamentais; e (b) de melhoria. O primeiro é responsável por atestar o poder das informações ali contidas e sua capacidade de direcionar as decisões dos usuários, descrevendo, de forma fidedigna, a realidade econômica e financeira da entidade a que se propõe retratar. Já o segundo visa maximizar a utilidade das informações contábeis tornando-as comparáveis, verificáveis, tempestivas e permitindo serem compreendidas pelos usuários destinatários.

Contudo, essas características se tornam ausentes nas demonstrações contábeis quando se comete uma fraude que afeta o patrimônio de uma entidade (VASCONCELOS, 2015). Define-se a fraude contábil como a omissão ou divulgação distorcida, de maneira intencional, da informação reportada nos relatórios contábeis (COENEN, 2008).

A divulgação de relatórios fraudulentos reflete negativamente na qualidade dos números contábeis, resultando às empresas perdas consideráveis decorrentes da divulgação desses fatos, além da perda da confiança nos mercados financeiros, o que demonstra a preocupação dos gestores e acionistas, que dependem dos resultados que as empresas geram (AHMAD, 2011).

A ocorrência de ações dolosas no ambiente dos negócios representa um tema de interesse público, tendo em vista que, como consequência, tais atos geram implicações indesejáveis para os diversos agentes envolvidos, a saber: funcionários, clientes, investidores, gestores, população e o mercado em geral.

Baseando-se no relatório sobre abuso e fraude ocupacional, elaborado pela Association of Certified Fraud Examiners (ACFE, 2014), a fraude resulta em perdas estimadas de 5% das receitas anuais das organizações e representa, em termos globais, perda projetada de US\$ 3,7 trilhões, podendo ser classificada em: (a) apropriação de ativos; (b) corrupção; e (c) fraude contábil, sendo esta última responsável pelo montante médio de perdas por empresa de US\$ 1 milhão.

A detecção da fraude é crucial para minimizar os prejuízos que o reporte fraudulento de informações contábeis causa, sendo reconhecida, nos últimos anos, a importância dos mecanismos de denúncia e sua atuação como meio de mitigar, prevenir e combater a ocorrência de fraudes.

Mustapha e Siaw (2012) complementam o exposto acima afirmando que os escândalos contábeis ocorridos ao redor do mundo na década de 2000, tais como Enron, WorldCom, Tyco, Lehman Brothers e Global Crossing, refletiram na necessidade de aprimoramento dos instrumentos de controle, sendo a denúncia um mecanismo importante no controle interno das organizações públicas e privadas com ou sem fins lucrativos.

Pode-se enquadrar o ato da denúncia como uma parte pró-social do sistema de governança corporativa, com potencial para promover a justiça nas organizações, além de permitir uma melhor eficiência no seu relacionamento com os *stakeholders* (CALLAHAN *et al.*, 2002; MAROUN; ATKINS, 2014).

A ação voluntária em delatar alguma conduta ilegítima à parte interna ou externa da organização é chamada de *whistleblowing*, palavra de origem inglesa que, numa tradução literal, significa assoprar o apito, sendo utilizada em português como sinônimo de denúncia. Near e Micelli (1985, p. 4, tradução nossa) definem *whistleblowing* como “a divulgação, pelos membros (ex ou atuais) da organização, de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas sob o controle de seus empregadores, a pessoas ou organismos que podem ser capazes de efetuar uma ação”.

A denúncia é um componente relevante da contabilidade e dos controles internos, sendo uma maneira eficaz de prevenir e impedir a fraude, a corrupção e o abuso, tendo o profissional de contabilidade um papel decisivo na denúncia da fraude.

O contador, muitas vezes, ocupa uma posição-chave para descobrir e relatar um delito corporativo, por causa de seu acesso a informações contábeis e o conhecimento dos relatórios financeiros (SHAWVER; CLEMENTS, 2007; BROWN; HAYS; LIYANARACHCHI; ADLER, 2011; STUEBS JUNIOR, 2017). Já o profissional auditor exerce função que lhe permite avaliar e monitorar os sistemas de controle interno (VASCONCELOS, 2015), sendo responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro (CFC, 2009b). Apesar disso, esses profissionais possuem a obrigação ética de denunciar tais atividades.

As ações desses profissionais foram fundamentais na descoberta das fraudes contábeis ocorridas em grandes empresas americanas, como afirmam Brown, Hays e Stuebs Junior (2017, p. 2, tradução nossa): “os contadores Sherron Watkins e Cynthia Cooper foram

nomeados como personalidade do ano de 2002 pela revista Time Magazine, por relatarem as fraudes contábeis ocorridas na Enron e WorldCom, respectivamente”.

O interesse na denúncia e na proteção do delator é crescente, tendo em vista que mais de 30 países ao redor mundo têm adotado alguma medida que favoreça o comportamento de *whistleblowing* (BANISAR, 2011). No caso do governo americano, criaram-se dispositivos legais, a exemplo do Sarbanes-Oxley Act e do Dodd Frank Act, com o objetivo de proporcionar canais de comunicação e incentivar a denúncia por meio de recompensas financeiras aos denunciante.

Já no contexto brasileiro, não existe uma legislação específica que trate da denúncia no ambiente contábil, todavia, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.445/2013, que dispõe sobre normas gerais de prevenção à lavagem de dinheiro, e, mais recentemente, em 2017, a adoção da norma internacional conhecida como Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations (Noclar) emitida pelo International Ethics Standards Board for Accountants (Iesba), já prevêem alguns dispositivos com o objetivo de incentivar a denúncia de irregularidades e a proteção do potencial delator.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Nas últimas décadas, realizaram-se diversas pesquisas sobre *whistleblowing* em diferentes áreas, como: psicologia, administração e contabilidade. Esses estudos têm buscado, dentre outras questões, identificar quais fatores motivam o comportamento de *whistleblowing* entre contadores e auditores, sendo esse um processo complexo que envolve diferentes aspectos (FAJARDO, 2012; HENIK, 2015).

Estudos anteriores sugeriram que as características demográficas, como idade, sexo e renda, podem influenciar a decisão de *whistleblowing* (KAPLAN *et al.*, 2009; LIYANARACHCHI; ADLER, 2011; ERKMEN; ÇALIŞKAN; ESEN, 2014; APPAH, 2017), assim como as características individuais, a exemplo do julgamento ético (ZHANG; CHIU; WEI, 2009; AHMAD; SMITH; ISMAIL, 2012; VASCONCELOS, 2015, PURWANTO; HANJANI; KUSUMADEWI, 2018), atitudes em relação à denúncia (ALLEYNE, 2010; ALLEYNE; HUDAIB; PIKE, 2012; HENIK, 2015; BROWN *et al.*, 2016), locus de controle (CURTIS; TAYLOR, 2009), compromisso profissional (TAYLOR; CURTIS, 2010; AHMAD; SMITH; ISMAIL, 2012) etc.

Já as pesquisas que abordaram fatores organizacionais e situacionais indicaram que o suporte organizacional (ALLEYNE, 2010; ALLEYNE; HUDAIB; PIKE, 2013), ameaça de

retaliação (LIYANARACHCHI; NEWDICK, 2009; LIYANARACHCHI; ADLER, 2011;), cultura ética da organização (ZHANG; CHIU; WEI, 2009), canais de denúncia interno ou externo (BRENNAN; KELLY, 2007; KAPLAN *et al.*, 2009), garantia ao anonimato dos canais de denúncia (AYERS; KAPLAN, 2005; SILVA; SOUSA 2017) podem influenciar a decisão de *whistleblowing*, além de considerarem a premissa de que todo indivíduo tem o potencial de se tornar um denunciante, a depender das circunstâncias, como gravidade e materialidade do delito (BROWN, 2008). A cultura também é considerada um fator importante que influencia o comportamento do denunciante, e tem sido usada como variável para explicar uma maior ou menor propensão ao comportamento de *whistleblowing* (MACNAB *et al.*, 2007; HWANG *et al.*, 2013; BEHRENS, 2015).

A natureza dessas pesquisas envolve a análise de variáveis comportamentais sensíveis que não podem ser observadas diretamente. Aferir o comportamento da denúncia ou não é um ato repleto de problemas, devido à natureza não observável e, em sua maioria, não verificável do comportamento em questão. Para verificar qual a conduta adotada, é preciso primeiramente que a fraude ocorra para, em seguida, observar a decisão tomada.

Por se tratar de um processo complexo e diretamente não observável, os estudos sobre o tema têm utilizado como variável operacional a intenção de denúncia (AHMAD, 2011; VASCONCELOS, 2015; SHARIFF, 2015; ZAKARIA, 2015; ZAKARIA; RAZAL; YUSOFF, 2016), sendo esta mensurada a partir da apresentação de cenários, que visa expor o participante a uma situação hipotética de fraude, passível de ocorrer em um ambiente organizacional, e tentar captar a possibilidade de denúncia do ato ilegal.

Quando diante de uma ação fraudulenta, o profissional de contabilidade se encontra em um dilema que consiste, primeiramente, em assoprar o apito, que seria o comportamento moral, ético e em conformidade com a conduta esperada por esse sujeito, ou permanecer em silêncio, agindo como cúmplice, tendo em vista o risco de sofrer algum tipo de consequência do seu comportamento, sendo esta decisão resultado de uma ponderação pessoal entre benefícios de agir de determinada forma e as consequências que podem resultar dessa ação.

Diante do exposto, o problema de pesquisa da presente tese ficou assim definido: **Quais fatores podem explicar a intenção de *whistleblowing* (denúncia) ou o silêncio conivente da fraude contábil por parte dos profissionais de contabilidade?**

1.3 DESENHO TEÓRICO

Para dar sustentação teórica ao trabalho, utilizar-se-ão a teoria do comportamento planejado (TCP), desenvolvida por Ajzen (1991), e a teoria do triângulo de fraude (TTF), de Cressey (1953), cujo uso se motivou a partir dos aspectos a seguir relacionados.

Tomando por base a afirmação acima, de que o processo de *whistleblowing*, assim como os fatores que poderiam influenciar esse processo, não são diretamente observáveis, será adotada a TCP, cuja premissa teórica é que o comportamento poderia ser explicado pelas intenções comportamentais (IC), e esse seria o seu principal preditor.

A intenção comportamental é o estágio que antecede a ação. Segundo Ajzen (1985), a intenção comportamental representa o grau de disposição que um indivíduo tem para a realização de um comportamento, sendo influenciada pela atitude (aspectos pessoais do indivíduo que lhe permite julgar o comportamento como sendo algo bom ou ruim), pelas normas subjetivas (pressão social para executar ou não um determinado comportamento) e pela percepção de controle (dificuldade ou facilidade de realizar determinada ação).

O primeiro construto da TCP diz respeito às atitudes, e pode ser entendido como uma avaliação pessoal do indivíduo que lhe permite julgar o comportamento como sendo algo positivo/negativo ou favorável/desfavorável e, quanto mais positivo for a sua avaliação, maior será a sua intenção em realizá-lo. As atitudes são determinadas pelas crenças (crenças comportamentais) do indivíduo sobre as consequências da realização de um comportamento (AJZEN, 2006).

O segundo construto considerado na TCP são as normas subjetivas, que se baseiam nas crenças normativas de uma pessoa sobre a probabilidade de que indivíduos ou grupos importantes aprovem ou desaprovem a realização de determinado comportamento (AJZEN, 1991).

Os resultados de Feldman e Lobel (2008) sugerem que as normas subjetivas são mais importantes do que as regras organizacionais na influência da intenção de denúncia. Os componentes adotados pelas normas subjetivas são as normas injuntivas. Segundo Brown, Hays e Stuebs Junior (2017), a norma injuntiva é definida como a percepção do sujeito sobre o que as pessoas ou grupos de referência esperam do seu comportamento. Por exemplo, se um contador acreditar que os acionistas definitivamente apoiam relatos de comportamento fraudulento, o contador estará fortemente inclinado a seguir o que os acionistas esperam do seu comportamento.

Ao determinar julgamento ou intenção interna de denúncia, a TCP propõe que os indivíduos formam percepções de controle baseadas em oportunidades externas. A percepção de controle refere-se à “facilidade percebida ou dificuldade de realizar o comportamento” (AJZEN, 1991, p. 181, tradução nossa). Os profissionais de contabilidade, quando no desempenho de suas atividades, podem experimentar diferentes níveis de percepção de controle do seu comportamento.

A decisão de delatar as irregularidades poder resultar em consequências positivas (interromper a fraude em curso, aumentar a confiabilidade dos números contábeis etc.) ou, em direção contrária, representar a condenação do delator como sendo pessoa causadora de problemas e responsável por expor a má conduta de seus colegas (ZAKARIA, 2015).

Sabendo da possibilidade de a denúncia resultar em consequências negativas, serão consideradas como percepção de controle as barreiras existentes no ambiente organizacional que podem dificultar a denúncia pelos profissionais de contabilidade

Quando diante de uma fraude, o indivíduo pode optar por assoprar o apito ou permanecer em silêncio. Nesse sentido, pesquisas recentes têm aplicado os elementos da TTF (oportunidades, incentivos e racionalizações) (CRESSEY, 1953), para modelar o silêncio conivente (MACGREGOR; STUEBS, 2014).

O silêncio conivente ocorre quando um indivíduo observa ou detecta um ato imoral ou ilegal (como uma fraude contábil) e se abstém de chamar a atenção para a má conduta, contribuindo, assim, como cúmplice da fraude em curso.

Segundo Mesmer-Magnus e Viswesvaran, (2005), a TTF pode explicar como os contabilistas percebem e respondem às oportunidades e incentivos ambientais ao realizarem seus julgamentos e intenções pessoais.

A oportunidade de fraude ocorre quando os controles são ineficazes ou inexistentes, ou quando a administração tem a capacidade de anular tais controles. Existem oportunidades de denúncia quando alguém (por exemplo, um auditor interno) tem conhecimento da irregularidade e possui um dever moral ou legal de denunciar o ato, e existem políticas institucionais para relatar (BROWN; HAYS; STUEBS JUNIOR, 2017). Quando a fraude é observada, as testemunhas têm a oportunidade de denunciar o delito (MALM, 2000; MICELI; NEAR; DWORKIN, 2009). Nesse cenário, a estrutura organizacional desempenha um importante papel para encorajar o potencial denunciante a fazer uso dos canais de interna (criados pela entidade) e externos (instituídos por uma entidade reguladora).

Os incentivos para a denúncia da irregularidade são entendidos como o prêmio econômico pago ao delatante por sua conduta ética diante da fraude cometida. O objetivo da

existência de incentivos é motivar o indivíduo. Nos Estados Unidos da América (EUA), o Dodd Frank Act, de 2010, prevê aos denunciante uma compensação financeira significativa, com base no percentual dos danos recuperados. Já no Brasil, não há previsão legal de incentivos econômicos.

Em resumo, pressupõe-se que essas duas perspectivas teóricas, a TCP e TTF, podem ser integradas para modelar a intenção dos contabilistas em assoprar o apito ou, em vez disso, permanecer em silêncio, agindo como cúmplices. Enquanto a TTF identifica as oportunidades e incentivos externos que podem influenciar a percepção de controle e as atitudes em direção à denúncia, a TCP fornece explicação adicional sobre os fatores ou elementos que contribuem para o julgamento e a intenção comportamental do indivíduo.

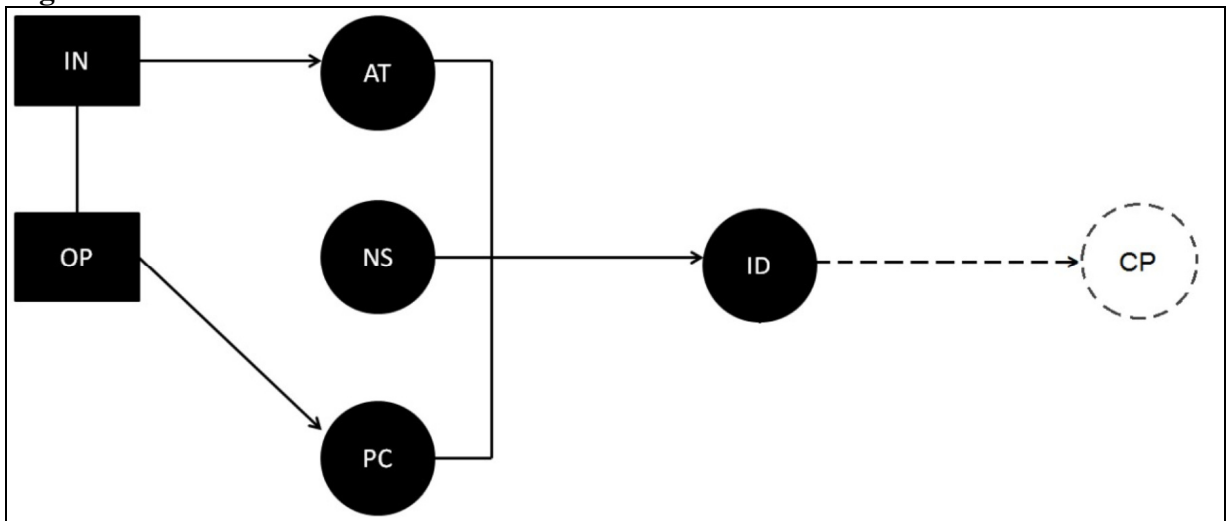
Como forma de estender a integração teórica da TCP e da TTF, serão adicionados outros fatores, a saber: (a) gravidade do delito; (b) posição ocupada pelo infrator; e (c) julgamento ético.

Alguns estudos têm apontado para a existência de uma relação positiva entre a gravidade do delito e a intenção de denúncia (AYERS; KAPLAN, 2005; FELDMAN; LOBEL, 2010; FATOKI, 2013), ainda que exista uma maior motivação, por parte do agente, caso o delator tenha a percepção de que sua denúncia levará à interrupção das irregularidades relatadas e não resultará em qualquer tipo de retaliação por parte da empresa e dos demais empregados (LIYANARACHCHI; NEWDICK, 2009; LIYANARACHCHI; ADLER, 2011). E, paralelamente ao exposto, o *status* do criminoso e a sua posição frente ao delator poderia representar um importante preditor em direção à denúncia (GAO GREENBERG; WONG-ON-WING, 2015).

Concluindo-se, a escolha pela denúncia ou não seria resultado de um julgamento ético por parte do observador da irregularidade, permitindo-lhe avaliar a situação como um comportamento correto ou não à luz das regras estabelecidas pela sociedade ou do esperado de uma profissão.

Diante do exposto, a tese defendida é que o julgamento dos profissionais de contabilidade em direção à denúncia seria resultado das crenças pessoais, da pressão exercida pelo ambiente e das barreiras existentes que reduzem as chances de o profissional assoprar o apito, e que a existência de oportunidades atenua as dificuldades existentes, aumentando, assim, a probabilidade de denúncia por parte do observador, quando da existência de incentivos. O desenho teórico da tese segue representado na Figura 1.

Figura 1 – Desenho teórico



Nota: OP – oportunidade; IN – incentivos; PC – percepção de controle; NS – normas subjetivas; AT – atitudes; ID – intenção de denúncia; CP – comportamento.

Fonte: elaboração própria (2018).

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo é verificar quais fatores podem explicar a intenção de *whistleblowing* ou o silêncio conivente da fraude contábil por parte dos profissionais de contabilidade.

1.4.2 Objetivos específicos

- Identificar, na literatura, as variáveis que explicam a intenção de *whistleblowing* (denúncia).
- Demonstrar a aplicabilidade das teorias do comportamento planejado e do triângulo de fraude para explicar a intenção de *whistleblowing*.
- Desenvolver e validar um instrumento capaz de capturar as variáveis objeto da pesquisa.
- Analisar as variáveis (externas, internas ou do ambiente) que mais fortemente se associam à intenção de *whistleblowing* da fraude contábil pelos profissionais de contabilidade.

1.5 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES

Tendo em vista a importância do tema, é crescente o número de pesquisas desenvolvidas, principalmente na América do Norte, mas no cenário nacional foram identificados poucos trabalhos que trataram desta temática.

Souza *et al.* (2013) analisaram a interferência da percepção contábil do empregado sobre a decisão de denúncia. Fajardo e Cardoso (2014) avaliaram a influência dos aspectos individuais e relacionais na intenção de denunciar atividades fraudulentas identificadas pelos indivíduos. Vasconcelos (2015) verificou como os fatores julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do problema influenciam a intenção de *whistleblowing* dos auditores internos. Já o estudo de Silva e Sousa (2017) investigaram a influência de canais de denúncia interno e anônimos na decisão dos colaboradores em comunicar casos de fraudes contábeis.

A escassez de estudos sobre o tema demonstra a importância da presente tese na discussão sobre *whistleblowing* e o seu potencial em contribuir para o estado da arte no Brasil. Apesar disso, as pesquisas desenvolvidas no cenário nacional se limitaram a analisar os determinantes da intenção de denúncia a partir dos fatores pessoais (VASCONCELOS, 2015) ou organizacionais (SILVA; SOUSA, 2017). A presente tese avança ao considerar aspectos do indivíduo, do ambiente e da organização, além de demonstrar a aplicabilidade da TCP e da TTF em pesquisas relacionadas à intenção de *whistleblowing* e o seu potencial de prever o comportamento dos profissionais de contabilidade quando diante de uma fraude.

Outra justificativa é a compreensão dos fatores que motivam a intenção de denúncia da fraude contábil pelos profissionais de contabilidade. Aprender mais sobre os fatores associados à denúncia no contexto da contabilidade é fundamental para se entender a complexidade do *whistleblowing* como um fenômeno e capacitá-lo como um mecanismo para descoberta de graves irregularidades.

Embora muitos profissionais da contabilidade possam enfrentar situações que justifiquem a denúncia em algum momento durante suas carreiras, apenas alguns podem delatar. Uma explicação para a relutância em denunciar é que tais ações envolvem um impacto social e financeiro, além de apresentarem desvantagens para os denunciantes, como o risco de retaliação (LIYANARACHCHI; ADLER, 2011). Deste modo, a presente tese busca analisar os determinantes da intenção de denúncia para os sujeitos com maior ou menor propensão a assoprar o apito. O presente estudo irá desenvolver e validar um instrumento, mediante o uso das técnicas qualitativas e quantitativas, avaliando as características

psicométricas e garantindo que seja capaz de capturar as variáveis relacionadas ao estudo, o que representa uma das contribuições metodológicas.

Os resultados do estudo podem demonstrar a importância da criação de canais de denúncia ou da implantação de incentivos financeiros por parte das organizações ou das entidades reguladoras, como forma de motivar os funcionários a denunciarem as irregularidades internamente.

Por fim, o estudo pode contribuir para o debate e desenvolvimento de políticas e práticas que encorajem o processo de *whistleblowing* pelos profissionais de contabilidade. A compreensão da denúncia é vital para que os formuladores de políticas ofereçam proteção efetiva para os profissionais de contabilidade que decidiram agir de acordo com o interesse público e denunciaram quando diante de graves irregularidades em suas organizações.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente tese está dividida em cinco capítulos. O primeiro traz a introdução ao tema, a caracterização do problema, a justificativa, os objetivos geral e específico, o desenho teórico e a tese defendida. O segundo capítulo aborda a revisão da literatura pesquisada sobre o tema, dividindo-se da seguinte maneira: contabilidade e fraude contábil; mecanismos de detecção da fraude; *whistleblowing*; seus determinantes; e desenvolvimento teórico (TCP e TTF). O terceiro capítulo é formado pela metodologia da pesquisa, que engloba o processo de construção e validação do instrumento, população e amostra, instrumento de coleta de dados, descrição das variáveis, modelos econométricos e ferramentas de análise. Por fim, tem-se a análise dos resultados e as considerações finais, além do apêndice.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 CONTABILIDADE E FRAUDE CONTÁBIL

2.1.1 Informação contábil e sua utilidade

A contabilidade é, muitas vezes, considerada como a linguagem dos negócios, porque facilita a comunicação da posição financeira, econômica e patrimonial de uma empresa de maneira clara e objetiva, permitindo que vários usuários possam entender as informações ali reportadas, além de utilizá-las conforme as suas necessidades.

Em termos simples, a contabilidade envolve a criação, manutenção e revisão dos registros contábeis de uma entidade (com fins lucrativos ou não) visando representar adequadamente sua situação financeira (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Existem muitos usuários, internos e externos, das informações produzidas pela contabilidade de uma entidade. Os usuários internos normalmente se referem à administração, enquanto usuários externos se referem a investidores e credores existentes e em potencial (CPC, 2011). Devido a esses vários usuários, é muito importante que o relatório financeiro forneça uma representação verdadeira da entidade e que esta divulgue todas as informações importantes para as quais são obrigadas (KENNERDY, 2012).

Segundo o CPC 00 (R1), o objetivo dos relatórios contábeis é fornecer informações úteis, principalmente aos usuários externos (investidores e credores) no processo de tomada de decisão. E, para que a informação possa ser útil e cumprir com a sua finalidade, é preciso que apresente determinados atributos de qualidade, que são divididos em (a) fundamentais: relevância e representação fidedigna; e (b) de melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (CPC, 2011).

A informação é tida como útil quando é capaz de influenciar as decisões dos usuários (relevância) e representa fielmente um fenômeno econômico (representação fidedigna), além de permitir a comparação de informações semelhantes na mesma entidade ou entre entidades distintas (comparabilidade), auxilia diferentes observadores a chegarem a um consenso sobre uma determinada realidade econômica (verificabilidade), está disponível a tempo de influenciar as decisões dos usuários (tempestividade) e é apresentada com clareza e concisão (compreensibilidade) (CPC, 2011).

Desse modo, a informação contábil-financeira que é relevante e representa com fidedignidade o fenômeno contábil é útil, podendo ser melhorada caso ela seja comparável,

verificável, tempestiva e compreensível (CPC, 2011). Os atributos fundamentais de qualidade garantem que a informação reportada é benéfica aos seus interessados e os atributos de melhoria permitem potencializar a sua utilidade.

Nesse cenário, os demonstrativos contábeis tornaram-se uma fonte de informação essencial para os diversos usuários, pois reduzem a assimetria de informações entre gestores, investidores, agências reguladoras, sociedade e outras partes interessadas, e também ajuda a avaliar o desempenho da organização, permitindo verificar a sua condição econômica e financeira, além de servir de guia na tomada de decisões.

Paralelamente à discussão acima, quando diante de uma manipulação intencional dos números contábeis, as características de qualidade da informação contábil se tornam ausentes e o seu potencial em retratar a realidade econômica e financeira e contribuir para a tomada de decisão é prejudicado.

O tópico seguinte apresenta os aspectos relacionados à fraude, no que diz respeito à sua tipologia, características e exemplos de fraudes, concluindo com a explicação da fraude nos relatórios contábeis.

2.2 TIPOS DE FRAUDE

A fraude pode ser dividida em duas categorias, a saber: (a) organizacional; e (b) ocupacional. Baseando-se em Maragno e Borba (2017), ambas são cometidas pelo indivíduo e o elemento que as diferencia está relacionado à parte que está sendo beneficiada por elas (organização ou o próprio indivíduo).

Costa e Wood Junior (2012) definem a fraude organizacional ou corporativa como sendo “uma série de ações e condutas ilícitas realizadas, de maneira consciente e premeditadas, pelos membros da alta administração de uma organização”. Sutherland (1945) e Levi (2008) complementam destacando que, na fraude organizacional, o ator da fraude pertence à alta gestão da empresa que comete ato ilícito visando beneficiar o interesse da corporação, o chamado “crime de colarinho branco”.

Já a fraude ocupacional ou interna é definida como o uso da ocupação de determinado cargo ou função (empregado, gerente, diretor, proprietário etc.) visando o enriquecimento pessoal em detrimento da organização. No caso da fraude ocupacional, os ganhos da conduta ilegal fluem para o ator da fraude, além de poder ser cometida por qualquer membro, independentemente de sua posição na organização.

A ACFE (2014), entidade que investiga casos de fraude ao redor do mundo, divide a fraude em três tipos, como ponto de partida para que uma organização identifique áreas vulneráveis à fraude: (a) qualquer tipo de apropriação indevida de ativos tangíveis ou intangíveis; (b) corrupção; e (c) manipulação intencional de demonstrações financeiras.

O primeiro tipo de fraude, a apropriação indevida de ativos, envolve a obtenção de dinheiro e outros ativos. Vários esquemas são usados para cumprir tais objetivos, podendo incluir roubo de dinheiro, estoques ou outros equipamentos (GUPTA; GUPTA, 2015). A apropriação de ativos tem recebido pouca atenção dos estudiosos, e isso se deve basicamente à dificuldade de se identificar esse tipo de fraude (SHARMA, 2004).

A corrupção também representa um tipo de fraude e tem como vítima alguma entidade do setor público, sendo descrito pela ACFE (2010) como o uso de influência ou poder em uma transação visando um ganho pessoal. Têm-se como exemplos de sua ocorrência: suborno, manipulação de procedimentos de licitação, conflitos de interesse não declarados, apropriação indevida etc. O estudo da PricewaterhouseCoopers (PWC, 2014) concluiu que a corrupção representou 27% dos casos no levantamento criminal de 2011, o que demonstra a frequência de sua ocorrência no ambiente corporativo.

Já a fraude nos relatórios financeiros diz respeito a uma tentativa deliberada da organização de enganar ou induzir em erro os usuários das demonstrações financeiras, especialmente investidores e credores (REZAE, 2005). A divulgação de relatórios fraudulentos resulta na perda da confiança dos agentes do mercado, refletindo negativamente na qualidade dos relatórios contábeis, além do seu impacto financeiro. O foco da presente tese reside neste tipo de fraude, sendo abordados, a seguir: a diferença entre fraude contábil, gerenciamento de resultados e erro contábil, os tipos de fraude nas demonstrações financeiras, concluindo-se com alguns casos de sua ocorrência no Brasil e no mundo.

2.2.1 Fraude contábil ou fraude nos relatórios financeiros

As informações produzidas pela contabilidade seguem as diretrizes do conjunto de normas de contabilidade (baseadas em princípios), que exigem do preparador da informação julgamento, estimativa de valores e escolhas alternativas de mensuração para um mesmo fato contábil (escolhas contábeis) que, de alguma forma, impactam direta ou indiretamente nos números contábeis.

A despeito disso, Martinez (2001) considera o resultado (lucro ou prejuízo) como um dos principais produtos da contabilidade, servindo de medida de avaliação do desempenho por

parte dos usuários da informação. Contudo, parte do resultado contábil pode resultar de ajustes (manipulações) contábeis que, muitas vezes, não apresentam relação com a realidade do negócio.

Quando a manipulação ocorre em conformidade com os princípios e práticas de contabilidade, tem-se o gerenciamento de resultados. Todavia, quando as práticas adotadas são divergentes ao conjunto de normas locais de forma intencional, está-se diante de uma fraude contábil, definida como a omissão ou divulgação distorcida da informação, de maneira intencional, por meio de registros, documentos, transações e demonstrações contábeis, conforme a NBC T 11, do CFC (1998).

Desse modo, o que diferencia o gerenciamento de resultado da fraude contábil é a desconformidade das normas de contabilidade, além de se tratar de uma conduta intencional por parte do preparador dos relatórios contábeis. Özkul e Pamukçu (2012) concluem afirmando que a fraude é intencional quando tem o objetivo de obter um ganho moral ou material.

Na mesma direção, Mulford e Comiskey (2002) reconhecem que, para os relatórios financeiros serem considerados fraudulentos, deve existir uma intenção planejada de enganar os usuários das demonstrações financeiras de maneira relevante. Sendo assim, as práticas contábeis não são consideradas fraudulentas até que a intenção de iludir tenha sido constatada em um processo administrativo, civil ou criminal (MARAI; PAVILOVIC, 2013).

Wells (2009, 2011) refere-se a quatro características que são comuns em qualquer caso de fraude: (a) uma declaração falsa material; (b) intenção de enganar; (c) conhecimento de que a declaração é falsa; e que (d) resulta em danos subsequentes. Deste modo, a fraude contábil deve envolver uma declaração de valor significativo e não verdadeira de caráter proposital e enganoso, e, uma vez constatado este último elemento, a vítima (usuário) está ciente da declaração falsa, incorrendo em perdas.

Apesar de parecer clara a distinção entre gerenciamento e fraude contábil, a definição dos limites que separam o gerenciamento legítimo da fraude nem sempre é fácil, como afirmam Marai e Pavilovic (2013). Segundo os autores, isso se deve a algumas razões descritas a seguir: (a) tanto a fraude quanto o gerenciamento partilham de um mesmo objetivo, que é enganar os usuários das demonstrações financeiras; (b) ambos são motivados pelo mesmo incentivo (superar as previsões dos analistas); (c) as normas contábeis que envolvem estimativas e julgamento de valores não apresentam um limite claro do que seria uma política legalmente aceita de uma conduta ilegal.

Além da necessidade de diferenciação do que seria gerenciamento de resultados e fraude nos relatórios financeiros (contábeis), é preciso distinguir tais elementos de um erro contábil, este último representa o registro de uma fato contábil por engano ou descuido do preparador dos relatórios, ou seja, elementos como a intencionalidade do fato, desconformidade contábil e tentativa de evidenciar uma realidade verossímil para o usuário, levando-o a escolhas erradas, não estão presentes no erro contábil.

De acordo com o item 3 da NBC T 11, são exemplos de erros: (a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis; (b) aplicação incorreta das normas contábeis; e (c) interpretação errada das variações patrimoniais (CFC, 1998).

No que tange à fraude contábil, os tipos mais comuns de sua ocorrência resultam de: omissão ou criação de receitas fictícias, fraude na conformidade com o regime de competência no reconhecimento de despesas e receitas, ocultação ou supervalorização de despesas e passivos, avaliação indevida de ativos, excesso de despesas e passivos, avaliação imprópria de ativos etc. (ACFE, 2016).

O *Global Economic Crime Survey 2014* da PricewaterhouseCoopers (PWC, 2014), que foi baseado nas respostas de mais de 5.000 entrevistados, concluiu que a fraude contábil sempre foi um dos principais crimes relatados em suas pesquisas. Em 2014, 22% dos entrevistados reconheceram ter presenciado algum tipo de fraude contábil.

A fraude reflete negativamente nas organizações de diferentes maneiras, incluindo financeira, reputacional, psicológica e social, causando enormes perdas ao mundo dos negócios. Inúmeros esquemas fraudulentos permanecem desconhecidos durante meses e até anos e, muitas vezes, não ocorre a denúncia da fraude, sendo muito difícil calcular a quantidade exata de perdas por fraude, mas estima-se que a perda de receita anual das organizações seja de 5% (ACFE, 2014).

Em seu relatório mais recente, a ACFE analisou 2.092 casos de fraude em 125 países, concluindo que apenas 10% dos casos se referiam a fraude nos relatórios financeiros. A apropriação de ativos (89% dos casos) e a corrupção (38% dos casos) representaram as fraudes mais comuns, contudo, em termos monetários, a fraude nos relatórios financeiros resultou em perda média de US\$ 800 mil, enquanto que a apropriação de ativos e corrupção, respectivamente, representaram o montante médio de perdas as organizações de US\$ 114 mil e US\$ 250 mil, o que demonstra a superioridade dos danos causados pelo reporte de relatórios financeiros fraudulentos, quando comparado com outros tipos de fraude (ACFE, 2018).

A fraude contábil tem recebido maior atenção por parte da academia após os escândalos ocorridos em grandes empresas americanas na década de 2000, a exemplo do episódio da companhia de energia elétrica Enron e da empresa de telefonia WorldCom.

O caso da empresa Enron resultou do reconhecimento de ativos especulativos, que inflou os seus balanços, gerando um prejuízo aproximado em US\$ 68 milhões. E, por volta de 2002, mediante investigação da Securities and Exchange Commission (SEC), identificou-se que a WorldCom havia reconhecido indevidamente quase US\$ 3,8 bilhões de custos com linhas telefônicas, fazendo com que a empresa sobreavaliasse o seu resultado, mascarando a situação negativa que deveria ter sido reportada (BENSTON; HARTGRAVES, 2002; KENNEDY, 2012).

No cenário nacional, os escândalos mais conhecidos foram o do Banco Panamericano e, recentemente, o caso envolvendo a Petrobras, que divulgou, no terceiro trimestre de 2016, prejuízo de R\$ 16 bilhões, como resultado da reavaliação de ativos, sendo divulgadas no ano anterior perdas derivadas de corrupção em torno de R\$ 6 bilhões, cabendo destacar que a empresa ainda se encontra em investigação.

Sabendo do impacto gerado pela fraude contábil, tanto no ambiente interno da organização como os seus reflexos no mercado, nos investidores, nos clientes fornecedores, no governo etc., espera-se que as empresas adotem mecanismos que, de alguma forma, visem reduzir significativamente a probabilidade de sua ocorrência. O tópico seguinte aborda cada um desses mecanismos, bem como a sua importância como agente inibidor da fraude.

2.3 MECANISMOS DE DETECÇÃO DA FRAUDE

No que diz respeito aos mecanismos de detecção e prevenção da ocorrência de fraude, a literatura relacionada considera os sistemas de controle interno e as auditorias interna e externa como importantes artifícios para se identificar a fraude nos demonstrativos contábeis.

Wells (2008) aponta os sistemas de controle interno como o mecanismo básico de prevenção e detecção de fraude. Neste sentido, Lakis e Giriunas (2012, p. 149, tradução nossa) definem o sistema de controle interno como:

[...] parte do sistema de gestão empresarial que garante a implementação dos objetivos da empresa, seu efetivo desempenho, a observância dos princípios contábeis e um controle efetivo dos riscos do trabalho, que permite minimizar o número de erros intencionais ou não, além de evitar a fraude no processo de desempenho da empresa [...].

Ao estabelecer um sistema de controle interno sólido, a organização promove processos de negócios eficientes e eficazes capazes de produzir produtos e serviços de qualidade alinhados à missão da organização, evitando perda e desperdício de recursos e garantindo uma maior conformidade às leis, normas, contratos e diretrizes de gestão, o que resulta em dados financeiros confiáveis e em um sistema de relatórios tempestivo (MAHADEEN *et al.*, 2016).

Assim, um sistema de controle interno potencialmente evita erros e fraude por meio do monitoramento e aprimoramento dos processos na elaboração de relatórios organizacionais e financeiros, bem como garantindo o cumprimento das leis e regulamentos pertinentes.

A literatura apresenta uma variedade de definições do que se entende por “controle interno” no ambiente organizacional. A seguir, serão apresentados alguns desses conceitos sem, no entanto, buscar-se a exaustão. O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO, 2013, p. 3, tradução nossa) define controle interno como “um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade”.

Já Godoy (1998, p. 51), o considera como sendo:

[...] o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados a uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Moyes e Baker (2003) realizaram um estudo sobre a opinião dos auditores acerca da eficácia dos procedimentos de auditoria na detecção da fraude, e concluíram que, dentre os 218 procedimentos de auditoria, os mais eficazes foram os relacionados aos controles internos, em termos de sua existência e efetividade. Resultado semelhante foi encontrado por Hamilton e Gabriel (2012), que concluíram que a ocorrência de fraude pode ser minimizada pela presença de sistemas de controles internos.

Já o estudo de Rae e Subraminiam (2008) demonstrou que a probabilidade de incidência da fraude é maior quando a qualidade dos procedimentos de controle interno e as percepções dos funcionários sobre a justiça organizacional são fracas, o que demonstra a sua importância como barreira para a incidência de fraude.

A auditoria externa também é apontada como um importante artifício de combate à fraude nos relatórios financeiros. Conforme a NBC TA 200, o objetivo da auditoria é

aumentar o grau de confiabilidade nos demonstrativos contábeis por parte dos usuários, sendo manifestada por meio da opinião de um auditor atestando a conformidade das informações reportadas com uma estrutura de relatório financeiro aplicável (CFC, 2009a).

Em resumo, o seu objetivo primário consiste em verificar o nível de concordância das demonstrações contábeis com o conjunto de normas de contabilidade local, atestando ou não a conformidade mediante apresentação de parecer.

Embora a principal tarefa da auditoria externa não seja a detecção de fraudes e omissões, o estudo de Chau e Yuen (2011) revelou que os usuários das demonstrações financeiras consideram como objetivo principal de uma auditoria externa a detecção da fraude.

Corroborando a afirmação acima, a NBC TA 240 (CFC, 2009b) reconhece em sua redação os seguintes pontos:

- Diferenciar fraude de erro nas demonstrações contábeis, sendo o primeiro um registro intencional e o segundo um fato não intencional;
- Reconhecer a fraude como um conceito amplo e que o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis;
- O responsável primário pela detecção da fraude são os administradores e os membros responsáveis pela governança da entidade;
- O auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contenham distorções relevantes, causadas por fraude ou erro.

A NBC TA 240 deixa claro que o papel do auditor vai além de atestar a veracidade e confiabilidade do conjunto de demonstrativos contábeis, ressaltando a necessidade de o profissional de auditoria, no momento da emissão de sua opinião, manifestar, quando detectada, a ocorrência de fraudes ou omissões nos relatórios contábeis analisados.

De acordo com o estudo da ACFE (2018), auditorias externas são implementadas por muitas organizações, mas representa o controle menos efetivo no combate à fraude. Tais auditorias foram o principal método de detecção em apenas 4% dos casos de fraude relatados. Além disso, embora o uso da auditoria das demonstrações financeiras tenha sido associado à redução média de perdas e duração de esquemas de fraude, essas reduções foram entre os menores de todos os controles antifraude analisados no estudo. Consequentemente, a pesquisa da ACFE (2018) concluiu que a auditoria externa exerce um papel vital na governança

organizacional, mas os dados indicaram que não deve ser adotada como o principal mecanismo antifraude nas organizações.

E finalizando, como artefato de defesa à fraude, tem-se a auditoria interna, sendo esta um participante importante no sistema de governança corporativa nas empresas, ao introduzir uma abordagem sistemática e disciplinada, visando apoiar e fortalecer os mecanismos de gestão da empresa, bem como avaliar e melhorar a eficácia dos processos de controle interno e controle do risco (THE IIA, 2012).

Espera-se que a auditoria interna esteja focada na avaliação dos riscos que possam prejudicar a organização, bem como no estabelecimento de um mecanismo que monitore e controle esses riscos, com vistas à sua eliminação ou, pelo menos, redução (ĐJORDJEVIĆ; ĐUKIĆ, 2015).

A auditoria interna conhece todos os processos da empresa, os riscos a que a empresa está exposta e os controles internos e as pessoas que realizam esse controle, sendo reconhecida a sua eficácia na prevenção e detecção de fraude.

Segundo Abbott, Parker e Peter (2012), os departamentos de auditoria interna são fundamentais para prevenir a fraude, sendo a força central na descoberta ou limitação de apropriação de ativos e esquemas de corrupção.

Em outubro de 2008, The Institute of Internal Auditors (The IIA) emitiu as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, sendo revisados em 2012 para declarar explicitamente as responsabilidades da auditoria interna.

Conforme o item 1210.A2 dessa norma, os auditores internos devem possuir conhecimento suficiente para avaliar não apenas o risco de fraude, mas também a forma como a organização gerencia esse risco. Apesar disso, a norma não exige que os auditores internos tenham o mesmo grau de experiência que uma pessoa cuja principal responsabilidade é detectar e investigar a fraude (THE IIA, 2012).

Ainda, segundo a norma internacional de auditoria interna, os auditores devem reportar conclusões relacionadas à fraude organizacional (fraude contábil, apropriação de ativos, corrupção) levando em consideração as expectativas da alta administração, o conselho de administração e outras partes interessadas. Essas conclusões devem ser apoiadas por evidências suficientes, confiáveis, relevantes e úteis a este respeito (THE IIA, 2012).

A importância da auditoria interna na prevenção e detecção de fraude é identificada no estudo global da ACFE (2008), de acordo com a qual a auditoria interna é vital para capturar as fraudes e limitar suas perdas. A ACFE (2008) descobriu que os auditores internos inicialmente detectaram atividade fraudulenta em mais de 19% dos casos de fraude e, apesar

dessas percentagens relativamente baixas, concluiu que os departamentos de auditoria interna representam um dos artifícios mais importantes para detectar e limitar as apropriações de bens e esquemas de corrupção.

A despeito da discussão acima, a ACFE (2018) argumenta que a denúncia é um mecanismo efetivo para combater a fraude, e identificou em seu relatório que a denúncia foi o principal mecanismo para a detecção da fraude, sendo responsável pela detecção de 50% dos casos de corrupção, 38% dos casos de apropriação de ativos e 38% da fraude nos relatórios financeiros, demonstrando a relevância de se estabelecer mecanismos para denúncia, os chamados *hotlines*.

Os diversos escândalos corporativos ocorridos ao redor do mundo refletiram no aumento da importância da denúncia como um mecanismo de controle interno por parte das organizações públicas e privadas (MUSTAPHA; SIAW, 2012). Um bom sistema de denúncia interno serve para a detecção oportuna da fraude, permitindo que a empresa corrija as irregularidades e minimize os custos da fraude (CHUNG; MONROE; THORNE, 2004).

Segundo Barbosa (2012), a ação de Sherron Watkins, ex-vice-presidente da Enron, foi considerada *whistleblower* (denunciante), quando, em 2001, escreveu um memorando informando sobre suspeitas de irregularidades contábeis dentro da organização. Já no caso da empresa WorldCom, a ex-vice-presidente do departamento de auditoria interna da empresa, Cynthia Cooper, foi fundamental para a descoberta de US\$ 3,8 bilhões em fraudes. Tais fatos demonstram a importância da denúncia para a descoberta da fraude contábil, assim como a importância dos profissionais de contabilidade na sua comunicação.

Diante do exposto, fica clara a necessidade de as organizações criarem meios ou canais que facilitem a denúncia, coibindo, assim, condutas ilegais e as possíveis consequências que podem resultar de tal ação. No tópico seguinte, serão abordados os aspectos relacionados à denúncia (definição, história, tipos etc.), bem como sua relação com a profissão contábil.

2.4 WHISTLEBLOWING

2.4.1 História

O papel do Estado na sociedade moderna é garantir o bem-estar social mediante a prestação de bens e serviços para a população em geral. As ações do estado resultam em custos, que serão financiados principalmente pela cobrança de tributos.

Todavia, pessoas e empresas podem adotar um comportamento oportunista, frente a um sistema limitado de fiscalização para maximizar seus lucros pessoais, colocando em risco o bem-estar público e a qualidade dos bens e serviços ofertados (WHISTLEBLOWERS INTERNATIONAL, 2016).

Sabendo da dificuldade de detectar a ocorrência da fraude, os legisladores buscaram incentivar as pessoas, por meio de recompensas financeiras, para que apontassem a ocorrência de atos fraudulentos ocorridos ou que estão em andamento contra o governo.

Esse ato de transferir para os civis o poder de agir em prol dos interesses do Estado, atuando como delatores de irregularidades, teve início no instituto *qui tam* do Direito Romano, que consistia em um sistema de denúncia por cidadãos privados, em que era oferecida parte da propriedade do réu como forma de recompensa ao delatante (BECK, 1999).

O primeiro exemplo de uma lei que previa a denúncia de infrações por particulares e a recompensa por tais atos ocorreu na Inglaterra, no século VII, e desde aquele momento diversas leis e estatutos passaram a prever recompensa para os cidadãos que denunciassem os infratores da lei (WHISTLEBLOWERS INTERNATIONAL, 2016).

Complementando o exposto acima, Grubman (2015) afirma que na América colonial foram aprovadas leis nos EUA que previam atos de *qui tam*, a exemplo de Massachusetts, que no século XVII impôs penalidades por fraude na venda de pão e estabeleceu que o denunciante teria direito a um terço do valor recuperado, e Nova York, que aprovou em 1715 uma lei que instituiu penalidades para a pesca de ostras fora da estação, e metade do dano evitado iria para o informante.

Nos EUA instituiu-se, no dia 02.03.1863, durante a guerra civil, o False Claims Act (FCA), a lei oferecia aos denunciante recompensas financeiras por divulgação de fraude cometida contra o governo, cujos valores poderiam ser de até trinta por cento da pena imposta ao acusado (BECK, 1999).

A partir de sua criação, a FCA, também conhecida como a Lei de Lincoln, passou por algumas alterações, representando no âmbito federal uma ferramenta importante no combate à fraude contra o governo americano, estando em vigor até o presente momento. Como exemplo de sua efetividade, no período de 1987 a 2003 foram registrados 4.281 casos de denúncia de fraude, que resultou em um montante recuperado de aproximadamente de US\$ 7,9 bilhões (CARSON; VERDU; WOKUTCH, 2007).

Diante da importância da denúncia e da necessidade de incentivar a sua ocorrência, as autoridades governamentais têm instituído leis que objetivam, dentre outros aspectos, garantir a proteção do delator da irregularidade, como as seguintes: *Whistleblower Protection Act* –

1989 (EUA); *Sarbanes-Oxley* – 2002 (EUA); Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act – 2010 (EUA); Whistleblower Protection Act – 2006 (Japão); Protection of Public Interest Whistleblowers – 2011 (Coreia do Sul); Lei de Proteção aos Whistleblowers – 1993 (Austrália) etc.

O Sarbanes-Oxley Act (SOX) foi promulgado em 2002 pelo governo americano, em resposta aos escândalos contábeis da Enron e da WorldCom, que causaram grandes perdas para acionistas, além de terem gerado uma crise de confiança nos investidores. A lei resultou em aumento significativo à proteção aos denunciantes, como afirmam Liyanarachchi e Newdick (2009).

O SOX garante a proteção para contadores e outros empregados e, em sua seção 806, institui dispositivo que impede qualquer tipo de retaliação (demitir, ameaçar, discriminar), por parte da empresa ou outros funcionários, contra empregado que tenha fornecido informações ou esteja participando de investigação de atos considerados como violações da lei.

O Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act, promulgado em 21 de julho de 2010, estabeleceu um programa de denúncia com o objetivo de fortalecer a proteção ao investidor. O programa exige que a SEC pague um prêmio ao delator que voluntariamente forneça informações originais sobre uma violação das leis federais de valores mobiliários. Os prêmios variam de 10% a 30% das sanções monetárias obtidas, sujeitos a um limite mínimo de US\$ 1 milhão.

A lei também fortalece a proteção antirretaliação para os *whistleblowers* e, de forma mais controversa, permite que estes denunciem a má conduta diretamente à SEC (BALORIA; MARQUARDT; WIEDMAN, 2013).

No Reino Unido, há a Lei de *Disclosure* de Interesse Público; na Nova Zelândia, a Lei de Proteção à Divulgação; na Austrália, a legislação centra-se principalmente no *whistleblowing* por parte dos funcionários do setor público, e existem várias leis estaduais para proteger os denunciantes, a exemplo da Lei de Proteção ao *Whistleblowers*, de 1993 (LIYANARACHCHI; NEWDICK, 2009; BROWN *et al.*, 2010;).

No contexto brasileiro, não existe uma legislação específica que trate da denúncia, todavia, a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013), a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), a Resolução CFC nº 1.445/2013 e a adoção da Noclar emitida pelo IESBA preveem alguns dispositivos com o objetivo de incentivar a denúncia de irregularidades e a proteção do potencial delator.

A Lei nº 12.846/2013, em seu artigo 7º, inciso VIII, afirma a necessidade de se considerar, na aplicação de sanções contra as pessoas jurídicas pela prática de atos contra a

administração pública, “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica” (BRASIL, 2013).

A partir da aprovação da Lei nº 12.846/2013, surgiu a necessidade do desenvolvimento de programas de *compliance* pelas pessoas jurídicas, com o objetivo de serem detectadas, processadas e solucionadas condutas previstas na Lei Anticorrupção no âmbito interno das empresas, visando amenizar as possíveis sanções administrativas e/ou judiciais (HAYASHI, 2014).

A referida lei representa um importante avanço no contexto nacional, estando alinhada a uma nova política internacional de combate e prevenção à corrupção, ao compartilhar a responsabilidade pelo cometimento de atos danosos ao tesouro e à economia também para o setor privado, no entanto, a sua adoção não é obrigatória (GAVARDO; CATELLA, 2015).

2.4.2 Conceito

A decisão voluntária em delatar alguma conduta ilegítima à parte interna ou externa da organização é chamada de *whistleblowing*, palavra de origem inglesa que, numa tradução literal, significa assoprar o apito, sendo utilizada em português como sinônimo de denúncia.

Consoante Evans (2008), o uso do termo *whistleblowing* começou a partir da ação dos oficiais ingleses que, na aplicação da lei, assopravam os seus apitos quando diante da violação de uma lei estabelecida.

Mesmo com o aumento dos estudos que tratam da temática nos últimos anos, não existe consenso a respeito do conceito de *whistleblowing*, a literatura apresenta uma diversidade deles. A seguir, serão apresentadas algumas definições sobre o termo, a forma como ocorre o processo de denúncia e a sua tipologia.

Near e Micelli (1985, p. 4, tradução nossa) definem *whistleblowing* como “a divulgação, pelos membros (ex ou atuais) da organização, de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas sob o controle de seus empregadores, a pessoas ou organismos que podem ser capazes de efetuar uma ação”, sendo esta a definição mais amplamente aceita e utilizada de *whistleblowing* na pesquisa contábil (BRENNAN; KELLY, 2007).

Lewis (2011), em uma tentativa de expandir o conceito apresentado por Near e Miceli (1985), acrescenta que a ação de denúncia ou a divulgação de um caso significam a divulgação de informações por funcionários ou ex-funcionários sobre práticas ilícitas e atividades ilegais ou negligentes no local de trabalho.

Uma definição mais simples é apresentada por Eaton e Akers (2007), que definem *whistleblowing* como o ato de comunicar condutas erradas, dentro de uma organização, às partes internas ou externas.

Para Britz (2012), *whistleblowing* é definido como a denúncia de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas a pessoas ou instituições que podem corrigir o erro e, assim, limitar o impacto negativo sobre as partes interessadas e sobre a sociedade em geral.

Tendo em vista as diferentes formas e caminhos adotados na definição de *whistleblowing*, o estudo de Jubb (1999) teve como objetivo esclarecer o seu significado e apresentar uma definição mais completa que levasse em consideração seis elementos, que são: o ato de divulgar (*action*), o ator, o assunto divulgado, o alvo (*target*), o destinatário e o resultado.

Quadro 1 – Elementos da definição de *whistleblowing* conforme Jubb (1999)

Elementos	Descrição	Elaboração
	“ <i>Whistleblowing</i> ”	
Ação	é uma divulgação	...deliberativo ...não obrigatório
Resultado	em registro público	
Ator	por uma pessoa com acesso privilegiado aos dados ou informações de uma organização	presente ou passado
Sujeito	sobre ilegalidade ou... erro não trivial	...não trivial ...atual, suspeita, potencial ...sob controle da organização
Alvo (<i>target</i>)	que implica à organização	
Receptor	para uma entidade externa	tem potencial para remediar o erro
Definição: <i>Whistleblowing</i> é um ato deliberado e não obrigatório de divulgação, que fica no registro público e é feito por uma pessoa que tenha acesso privilegiado a dados ou informações de uma organização, relativos a ilegalidades não triviais ou outra irregularidade, seja real, suspeita ou antecipada, implicando estar o controle dessa organização sob uma entidade externa com potencial para corrigir a irregularidade.		

Fonte: adaptado de Jubb (1999).

Mais recentemente, Nurhidayat e Kusumasari (2018) fizeram uso da análise de conteúdo em uma tentativa de obterem uma definição mais abrangente de *whistleblowing*, mediante uma revisão das definições apresentadas em várias pesquisas, identificando os elementos de cada conceito (denunciante, conteúdo relatado, receptor da denúncia etc.), bem como observando os vários pontos de vista e ênfases adotadas em cada estudo, o que resultou na seguinte definição:

Ato de divulgação de informações que atende aos seguintes critérios: **baseado na ação:** feito intencionalmente e voluntariamente; tipo e natureza da informação: informação não pública (informação que não foi divulgada antes da ação, portanto, não conhecida do público), delito, que ocorreu ou tem potencial para ocorrer, um problema moral significativo, substancial, sério e representa informação valiosa a

jornalistas ou membros comuns da sociedade; **canais utilizados na geração dos relatos**: utilizam canais de denúncia internos ou externos, fazendo uso de canais comunicação que normalmente não são utilizados; **destinatário da informação**: uma entidade ou indivíduo com capacidade e pretensão de impedir a prática incorreta; e **output**: assume a forma de informações ou registros públicos (NURHIDAYAT; KUSUMASARI (2018, p. 167, tradução nossa, grifos do autor).

Whistleblowing é um fenômeno complexo que pode ser abordado a partir de perspectivas de pelo menos três atores sociais diferentes: (a) quem cometeu a alegada falta; (b) denunciante que observa a irregularidade, define-a como tal e a denuncia; e (c) destinatário(s) do relatório sobre irregularidades (NEAR; MICELI, 1996).

Tomando por base a afirmação acima e as definições reportadas, no presente trabalho adota-se uma definição com foco no denunciante, sendo este identificado como o profissional de contabilidade (contador ou auditor) que, quando diante do objeto da fraude (irregularidade contábil), relata-a a um receptor interno ou externo à entidade (CFC, Comissão de Valores Mobiliários [CVM] etc.).

Sendo assim, *whistleblowing* é definido neste trabalho como a denúncia da fraude contábil pelo contador ou auditor a uma entidade externa ou interna com poderes para corrigir a irregularidade, suspendendo, assim, as possíveis consequências que podem derivar da conduta ilegal identificada.

2.4.3 Tipos de *whistleblowing* (denúncia)

Baseando-se em Park *et al.* (2008) o processo de *whistleblowing* pode ser dividido em três grupos. Quanto à identificação, pode ser: (a) identificada, quando o delator da conduta inapropriada fornece informações que podem identificá-lo; e (b) anônima, quando o sigilo do delator é garantido. Quanto à forma, pode ser: (a) formal, quando segue algum requisito ou protocolo da organização; e (b) informal, feita pessoalmente pelo colaborador aos outros superiores na organização sobre condutas antiéticas de que ele tenha conhecimento. E quanto ao receptor da denúncia, pode ser: (a) interna, quando é feita a um supervisor ou outra pessoa dentro da organização capaz de corrigir o problema; e (b) externa, quando reportada a alguma entidade ou organização com poderes para corrigir o problema.

No que diz respeito ao receptor da denúncia, alguns autores consideram apenas o canal de relato externo como *whistleblowing*, desconsiderando os canais internos como uma via legal para o comunicado da irregularidade identificada (SCHULTZ JUNIOR; HOOKS, 1998; JUBB, 1999; JONHSON, 2003). Todavia, o relato interno apresenta-se como a via primária para a

denúncia pelos empregados, permitindo à organização averiguar a irregularidade relatada e tomar as devidas providências a tempo de evitar as consequências da fraude, sem que os assuntos internos cheguem ao conhecimento do público, tornando-se prejudicial e oneroso para a organização (MBUKI, 2015).

A opção pelo uso de canais externos é preferível quando as irregularidades identificadas não foram solucionadas internamente (MICELI *et al.*, 2008; SAMPAIO; SOBRAL, 2013), ou, ainda, para os casos em que o delator tem certeza da culpa do gerente ou de outro membro da organização e, assim sendo, ao relatar sua preocupação ao gerente ou a qualquer outra parte da organização, não irá solucionar o problema (SHARIFF, 2015).

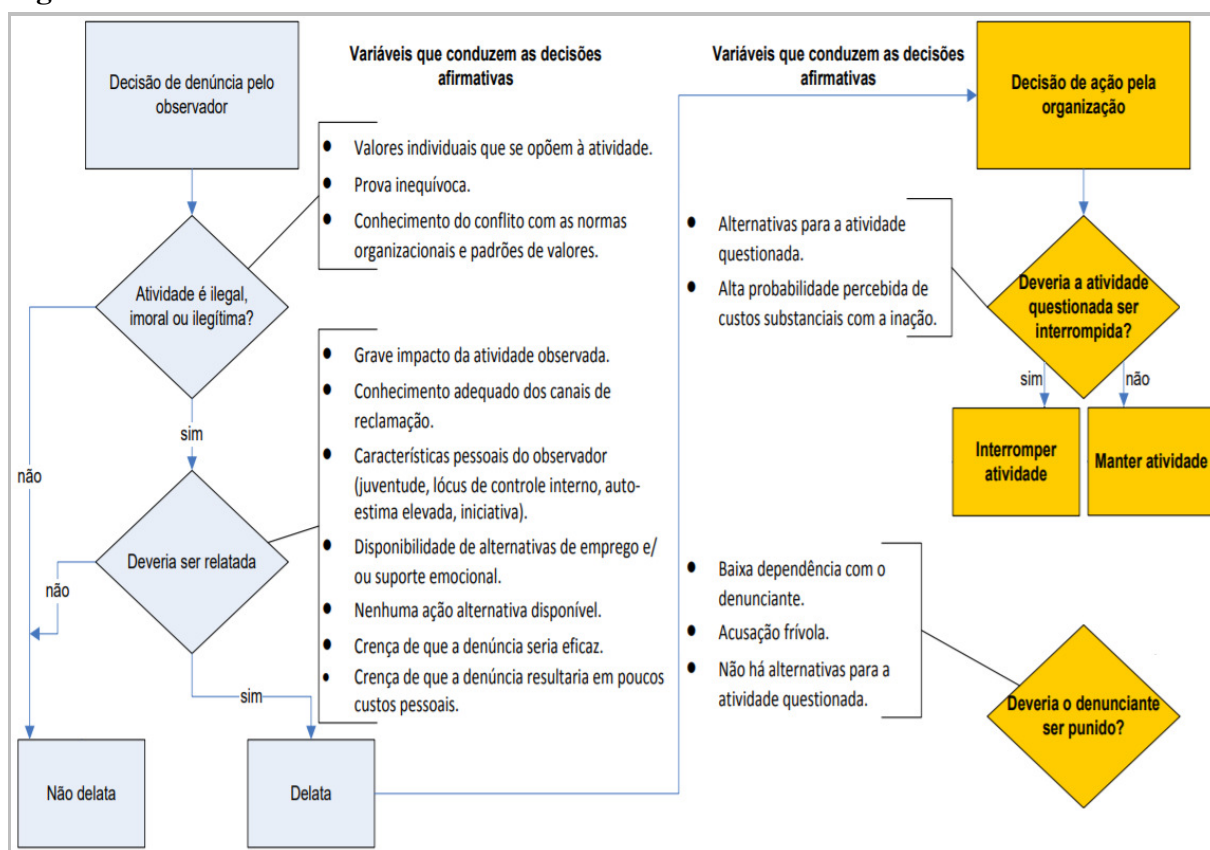
Além do tipo de canal utilizado como via de comunicação entre delator e receptor da denúncia, outro aspecto que deve ser levado em consideração diz respeito ao anonimato ou não do denunciante. A identificação do delator reduz a probabilidade da denúncia, tendo em vista o risco de alguma represália por parte da organização, sendo preferível a presença de vias de denúncia anônimas, principalmente para os casos em que o infrator ocupa cargos da alta gestão e o delator pode se sentir inseguro em questionar a atividade fraudulenta.

2.4.4 Processo de *whistleblowing* (denúncia)

Uma vez que o observador detecta a irregularidade, a etapa seguinte envolve algumas escolhas no sentido de denunciar ou não.

A decisão em questão é apresentada por alguns autores (NEAR; MICELI, 1985; DOZIER; MICELI, 1985) como sendo um “processo” de *whistleblowing* (denúncia) que se divide em quatro decisões, conforme o *framework* reportado no estudo de Near e Miceli (1985).

A primeira decisão envolve o julgamento, pelo observador, da atividade identificada como sendo uma conduta ilegal, imoral ou ilegítima. Uma vez que o julgamento sobre o ato em questão foi positivo, a segunda decisão se refere à escolha de reportar o problema ou se abster de fazê-lo. Caso a escolha seja pela denúncia, a terceira decisão deve partir da empresa, decidindo se continua ou suspende a atividade considerada ilegal, imoral ou ilegítima. E, concluindo o processo, a empresa deve decidir se a denúncia deverá ser ignorada ou se toma medidas para silenciar o delator, sendo esta última adotada caso a acusação seja considerada inconsistente. A Figura 2 apresenta um resumo das decisões que envolve o processo de *whistleblowing* baseado no estudo de Near e Miceli (1985).

Figura 2 – Processo de denúncia

Fonte: Vasconcelos (2015).

Os autores apresentam alguns fatores que podem influenciar positivamente as decisões envolvidas no processo, que se resumem da seguinte forma: o sujeito que observa a atividade não tem dúvidas sobre a ilegalidade com base no seu conhecimento e experiência, está certo de que a sua denúncia vai resultar na resolução do problema e que sua escolha representa baixo custo pessoal caso decida reportar, dessa forma, tais fatores influenciam as escolhas do observador. Já na ótica da organização, a atividade questionada será interrompida para os casos em que a não resolução do problema percebido resulte em custos substanciais e existam alternativas por parte da empresa para a atividade examinada.

No seu ambiente de trabalho, o profissional de contabilidade pode se deparar com atividades que lhe exijam uma análise sobre a suposta ilegalidade de tais fatos, podendo resultar na consequente denúncia. Desse modo, o tópico seguinte trata do papel desse profissional no contexto da denúncia das atividades fraudulentas.

2.4.5 *Whistleblowing* e profissão contábil

Os profissionais de contabilidade experimentam diferentes graus de comportamentos não éticos que podem incluir a manipulação dos números contábeis ou o descumprimento de obrigações fiscais ou trabalhistas, o que demanda, por parte desse sujeito, julgamento e decisão ética.

O comportamento ético pode ser entendido como a conduta de um indivíduo tida como “correta”, já o comportamento não ético é aquele que se encontra em desconformidade com as regras estabelecidas pela sociedade ou esperados de uma profissão.

A responsabilidade do contador para zelar pela veracidade dos números contábeis é destacada no Código de Ética do Contador, ao afirmar, no artigo 2º, inciso I, que é dever desse profissional “exercer o ofício com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade” (CFC, 1996, 2010).

O código visa direcionar os contadores a como proceder no exercício da profissão, destacando, no seu artigo 3º, que é vedado ao contabilista, dentre outras proibições:

- [...] IV – assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização; [...]
- XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade; [...]
- XVII – iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas; [...]
- XX – executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade [...] (CFC, 1996, 2010).

Além de sua responsabilidade ética, o contador possui a responsabilidade civil, como destaca a redação do artigo 1.177 do Código Civil (BRASIL, 2002), quando, no exercício de suas atribuições, incorrer em erro na elaboração de balanços praticado por imperícia, respondendo diretamente a quem solicitou o serviço e, caso seja provado que o profissional tinha conhecimento do erro ao divulgar o balanço, a situação evolui para a esfera penal.

O artigo 1º da Resolução CFC nº 1.530/2017, que dispõe sobre normas gerais de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, sujeita ao seu cumprimento os profissionais e organizações contábeis que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contabilidade, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, nas seguintes operações:

- I – Compra e venda de imóveis, estabelecimentos comerciais ou industriais, ou participações societárias de qualquer natureza;
- II – Gestão de fundos, valores mobiliários ou outros ativos;
- III – Abertura ou gestão de contas bancárias, de poupança, investimento ou de valores mobiliários;
- IV – Criação, exploração ou gestão de sociedades de qualquer natureza, fundações, fundos fiduciários ou estruturas análogas;
- V – Financeiras, societárias ou imobiliárias; e
- VI – Alienação ou aquisição de direitos sobre contratos relacionados a atividades desportivas ou artísticas profissionais (CFC, 2017).

O artigo 6º da resolução determina que o profissional contábil (pessoa física ou jurídica) que identificar a ocorrência, mesmo que suspeita, da prática de crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, decorrentes das operações listadas no artigo 1º devem comunicar ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf) (CFC, 2017).

As comunicações necessitam ser efetuadas por meio do Sistema de Informações do Coaf (Siscoaf) no prazo de 24 horas, a contar do momento em que o responsável pelas comunicações concluir que a operação ou a proposta de operação deva ser comunicada (artigo 9º), e em não havendo a ocorrência de operações ou propostas durante o ano civil, é preciso entregar a declaração negativa até o dia 31 de janeiro do ano seguinte (artigo 10) (CFC, 2017).

Desde a criação do Coaf, já foram registradas 5.368 denúncias (recebidas pelo CFC) efetuadas por profissionais ou organizações contábeis (BRASIL, 2018).

Paralelamente ao exposto acima, recentemente, o Brasil passou a adotar a norma internacional Noclar emitida pelo IESBA, que entrou em vigor a partir de julho de 2017 em mais de 120 países.

O IESBA é um órgão independente responsável em estabelecer padrões de ética robustos e internacionalmente aceitos, para contadores (de instituições públicas ou privadas) e auditores em todo o mundo (IESBA, 2018).

A Noclar tem como objetivo estimular a maior responsabilidade entre as organizações, ajudando a proteger as partes interessadas e o público em geral de danos substanciais resultantes da violação de leis e regulamentos, além de fortalecer a reputação da profissão contábil. A norma posiciona a profissão de contabilidade para desempenhar um papel maior na luta global contra a fraude financeira, a lavagem de dinheiro e a corrupção (IESBA, 2016).

Os principais pontos abordados pela norma estão relacionados à necessidade de o profissional de contabilidade denunciar, às autoridades públicas apropriadas, situações de descumprimento de leis, regras e regulamentos. A orientação da conduta a ser seguida pelo profissional se resume a três etapas: (a) uma vez detectada a irregularidade, o profissional deve comunicar aos seus superiores; (b) caso os seus superiores não tomem uma decisão

visando corrigir o desvio detectado, o profissional deve avaliar se continuará ou não prestando serviços ao se cliente; e (c) caso a irregularidade não seja resolvida internamente, poderá o profissional denunciar o fato a uma autoridade externa à organização (IESBA, 2016).

Segundo Stavros Thomadakis, presidente do IESBA a ética representa o coração do profissional de contabilidade, que deve agir em prol do interesse público, evitando as implicações nas demonstrações financeiras decorrentes do descumprimento das normas – lavagem de dinheiro, fraudes financeiras, corrupção e outras violações da lei (SINGH, 2017).

O contador exerce um papel importante na detecção da fraude e a consequente denúncia, o acesso às informações e o seu conhecimento técnico o coloca em uma posição-chave para delatar a ocorrência de ações fraudulentas. Liyanarachchi e Adler (2011) afirmam que os contadores são susceptíveis de testemunhar faltas graves em seu local de trabalho.

Já no caso do profissional auditor, cabe a ele o cuidado pela correta aplicação dos princípios e normas de contabilidade, além de verificar falhas no sistema de controle interno. Segundo a NBC TA 240, o auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro (CFC, 2009b).

Nos últimos anos, o ato da denúncia tem sido vinculado à auditoria ou à contabilidade (JUBB, 2000). Os profissionais de contabilidade e auditoria têm sido intimamente associados com a denúncia, à medida que mais casos de fraude estão sendo descobertos. As práticas contábeis e o papel dos auditores também foram comumente associados em muitos escândalos corporativos (LIYANARACHCHI; ADLER, 2011).

Uma vez que os profissionais de contabilidade estão expostos a dilemas éticos em uma base regular, eles terão a oportunidade de divulgar qualquer atividade ilegal, talvez mesmo antes que ocorram quaisquer efeitos desastrosos (SHAWVER; CLEMENTS, 2008), o que demonstra a posição de principal ator e a relevância do profissional de contabilidade como indivíduo que possui o conhecimento e as habilidades que lhes permitem identificar as irregularidades que ocorreram ou estão ocorrendo no ambiente organização. Ele possui o dever ético e moral de denunciar e pode, por meio da denúncia, cessar as irregularidades, evitando danos à empresa, seja financeiro ou até mesmo relacionados à sua reputação, e danos aos investidores e credores, à qualidade e confiabilidade dos números contábeis e à credibilidade da profissão.

A seguir, serão abordados os fatores que motivam o comportamento de denúncia e que potencialmente podem explicar por que alguns indivíduos decidem pela denúncia ou, em sentido contrário, escolhem abster-se da denúncia e se omitem de assoprar o apito.

2.5 DETERMINANTES DO PROCESSO DE *WHISTLEBLOWING*

2.5.1 Fatores demográficos

A decisão de *whistleblowing* é um fenômeno complexo e envolve fatores demográficos, individuais, organizacionais e situacionais (ALLEYNE; HUDAIB; PIKE, 2013). Estudos anteriores sugeriram que características demográficas, como idade, gênero e renda, provavelmente influenciariam a decisão de delatar. Contudo, não existe consenso em seus achados, as variáveis demográficas produziram resultados conflitantes em relação ao seu poder de explicação da intenção de denúncia (MBUKI, 2015).

Liyanarachchi e Adler (2011) investigaram a relação entre idade e gênero como preditor para uma maior disposição em assoprar o apito entre os contadores públicos da Austrália. Os resultados da pesquisa demonstraram que, entre os contadores de carreira inicial, os homens eram mais propensos do que as mulheres a expor a transgressão. Resultado divergente foi encontrado por Kaplan *et al.* (2009), os quais descobriram que as mulheres eram mais propensas do que os homens a denunciar atos fraudulentos mediante canais de denúncia anônimos.

Erkmen, Çalişkan e Esen (2014) investigaram, junto aos profissionais de contabilidade da Turquia, a relação entre a idade e o sexo dos participantes na intenção de denúncia. Os resultados do estudo indicaram que os profissionais do sexo feminino apresentam uma maior propensão a delatar as irregularidades; já em relação à idade, a pesquisa demonstrou que os jovens apresentam menor probabilidade de assoprar o apito quando diante da fraude.

Appah (2017) analisou a intenção de denúncia dos auditores internos da Nigéria, e concluiu que as variáveis demográficas (sexo, idade e renda) influenciam a intenção de denúncia e que características da organização e do indivíduo também se mostraram um forte determinante da intenção de reportar as irregularidades.

A pesquisa de Gupta e Chaudhary (2017) teve como público-alvo os professores que atuavam nas instituições de ensino superior privado da Índia, os autores investigaram fatores que influenciavam a intenção de denúncia a partir de quatro fatores principais (características demográficas, traços de personalidade, tipos de irregularidade e características situacionais), a pesquisa concluiu que características demográficas não se mostraram um fator explicativo da intenção de denúncia.

Ahmad, Smith e Ismail (2012) concluíram que a idade não representa um preditor significativo para o comportamento de denúncia entre auditores internos. Erkmen, Çalişkan e

Esen (2014) reconheceram que os fatores demográficos são importantes para compreender o comportamento de denúncia dos profissionais de contabilidade. Contudo, o resultado encontrado pelos autores demonstrou que não há diferença no comportamento dos denunciantes em termos de características demográficas, com exceção do gênero e da idade.

2.5.2 Fatores individuais

Estudos anteriores mostraram que características do indivíduo podem ter uma importante influência nas decisões sobre denúncia. Tais características podem incluir julgamento ético (ZHANG; CHIU; WEI, 2009; AHMAD; SMITH; ISMAIL, 2012; VASCONCELOS, 2015, PURWANTO; HANJANI; KUSUMADEWI, 2018), atitudes em relação à denúncia (ALLEYNE, 2010; ALLEYNE; HUDAIB; PIKE, 2012; HENIK, 2015; BROWN *et al.*, 2016; LATAN; RINGLE; JABBOUR, 2016), locus de controle (CURTIS; TAYLOR, 2009; AHMAD, 2011; VASCONCELOS, 2015; PURWANTO; HANJANI; KUSUMADEWI, 2018), compromisso profissional (TAYLOR; CURTIS, 2010; AHMAD; SMITH; ISMAIL, 2012), traços de personalidade (STYLIANOU, 2012; MENK, 2011; DALTON; RADTKE, 2012), percepção contábil (SOUSA *et al.*, 2013), satisfação no trabalho (SHAWVER; CLEMENTS, 2008).

Sobre o julgamento ético e a sua relação com a denúncia, às pesquisas demonstraram que o julgamento ético individual pode influenciar o comportamento de denúncia (ZHANG; CHIU; WEI, 2009), sendo definido por Chiu (2002) como um componente do raciocínio individual sobre questões difíceis.

Ahmad, Smith e Ismail (2012) descobriram que a probabilidade de intenção de denúncia apresentou uma significância estatística com o julgamento ético dos auditores internos. Já no estudo de Vasconcelos (2015), o julgamento ético não se mostrou uma variável significativa na intenção de denúncia dos auditores internos do Brasil.

As atitudes em relação à denúncia representam outra variável potencialmente significativa, sendo a atitude definida por Ajzen (1991) como uma avaliação individual do grau de aprovação ou desaprovação de um comportamento específico.

As atitudes têm uma influência independente e direta sobre a intenção de denúncia, avaliando o quão positivamente ou negativamente um indivíduo se sente em direção a denunciar. Henik, (2015) considera que uma atitude positiva em relação à denúncia é o único fator individual que tem sido capaz de prever consistentemente o comportamento de denúncia.

Alleyne (2010) descobriu que uma atitude positiva em relação à denúncia é um forte preditor da intenção de denunciar internamente.

Outro fator do indivíduo investigado em pesquisas de *whistleblowing* é o *locus* de controle, sendo este definido por Rotter (1990) como:

[...] o grau pelo qual as pessoas esperam que um reforço ou um resultado do seu comportamento seja dependente do seu próprio comportamento ou características pessoais versus o grau pelo qual as pessoas esperam que o reforçamento ou resultado seja função do acaso, sorte, ou azar, estando o controle debaixo do poder de outros, ou simplesmente imprevisível [...]

Locus de controle pode ser entendido como a percepção dos indivíduos sobre o controle de seu comportamento quando exposto a determinada situação, sendo este resultado de um conflito entre o controle interno e as influências externas. Rotter (1990) afirma que indivíduos podem perceber de modo diferente o controle de sua vida.

Ahmad (2011) considera que indivíduos com *locus* de controle interno estariam mais inclinados a delatar alguma irregularidade percebida que pessoas com *locus* de controle externo. Alinhado à afirmação do autor, Vasconcelos (2015) encontrou que, quando o sujeito identifica seu comportamento como decisivo para resolução de algum dilema, a variável se mostrou significativa na explicação do comportamento de denúncia, o que demonstra a importância do *locus* de controle interno como preditor do comportamento de denúncia.

Algumas pesquisas têm investigado a influência do nível de comprometimento profissional e a satisfação no trabalho e sua relação com a intenção de denúncia. O estudo de Elias (2008) analisou a atitude de 128 estudantes da graduação dos EUA em relação à denúncia de irregularidades. Como fatores preditores do comportamento, foram adotados o comprometimento profissional do estudante e a socialização antecipatória. Os resultados encontrados indicaram que os estudantes concluintes com maior comprometimento com a sua profissão teriam uma maior probabilidade de denunciar as ações ilegais. Já o estudo de Shawver e Clements (2008) encontrou que a satisfação no trabalho não é um fator significativo na intenção de denúncia para a amostra de contadores gerenciais.

Os traços de personalidade têm sido considerados na análise dos determinantes da denúncia, a premissa assumida é que os indivíduos apresentam características que poderiam explicar padrões consistentes de comportamento. Tais padrões são denominados pela psicologia de traços de personalidade, que podem assumir aspectos positivos e negativos (desviantes), sendo este último dividido em três tipos: maquiavelismo, psicopatia e narcisismo (*dark triad*) (PAULHUS; WILLIAMS, 2002).

Dalton e Radtke (2012) investigaram como o maquiavelismo afeta a denúncia a partir de uma amostra de 116 estudantes de *Master of Business Administration* (MBA). A hipótese defendida na pesquisa é de que os indivíduos com maior nível de maquiavelismo são menos propensos a denunciar as irregularidades, por dois motivos: (a) os sujeitos com essa característica tendem a confiar em seus interesses próprios em detrimento de regras morais ao tomar decisões éticas; e (b) eles tendem a perceber as condutas erradas como sendo de menor gravidade. Os resultados encontrados foram que o maquiavelismo está negativamente relacionado à denúncia de irregularidades, confirmando a hipótese da pesquisa.

Sousa *et al.* (2013) verificaram a influência da percepção contábil do empregado na denúncia da fraude contábil. Para mensurar o construto da pesquisa, utilizaram o questionário elaborado por Clikerman e Henning (2000), que considera cinco características (deturpação, custo-benefício, divulgação, responsabilidade e transparência) como *proxy* de percepção contábil. Os resultados demonstraram que, quanto maior a percepção contábil do empregado, maior a sua propensão à delação da fraude contábil.

2.5.3 Fatores organizacionais

Os fatores organizacionais incluem o apoio ou suporte organizacional (ALLEYNE, 2010; ALLEYNE; HUDAIB; PIKE, 2013; LATAN; RINGLE; JABBOUR, 2016; KUNKARA; FUQUORINA; PAYAMTA, 2017), clima organizacional e ameaça de retaliação (LIYANARACHCHI; NEWDICK, 2009; LIYANARACHCHI; ADLER, 2011; FATOKI, 2013; PURWANTO; HANJANI; KUSUMADEWI, 2018), cultura ética da organização (ZHANG; CHIU; WEI, 2009; ZAKARIAS, 2015), canais de denúncia internos ou externos (BRENNAN; KELLY, 2007; KAPLAN *et al.*, 2009), garantia ou não do anonimato dos canais de denúncia (AYERS; KAPLAN, 2005; KAPLAN; POPE; SAMUELS, 2011; SILVA; SOUSA (2017).

Estudos anteriores (ALLEYNE; HUDAIB; PIKE, 2013) indicaram uma relação entre o nível de apoio ou suporte organizacional e a aceitabilidade de denúncia dentro da organização. Espera-se que os indivíduos se sintam à vontade para relatar atos não éticos quando percebem que a organização o apoiará (GAO; GREENBERG; WONG-ON-WING, 2015).

O suporte organizacional percebido (SOP) representa as crenças desenvolvidas pelos empregados sobre a retribuição da organização aos seus esforços para atingir metas. Os

funcionários desenvolvem uma percepção geral sobre até que ponto a organização valoriza suas contribuições e se preocupa com seu bem-estar (LATAN; RINGLE; JABBOUR, 2016).

Desse modo, quanto maior o SOP pelos profissionais, mais incentivado e comprometido estará esses indivíduos com as metas e objetivos da organização. Kunkara, Fuquorina e Payamta (2017) complementam afirmando que os empregados se sentiram mais seguros em denunciar situações antiéticas quando percebem que a organização irá apoiar a sua conduta. Os estudos de Alleyne (2010) e Latan, Ringle e Jabbour (2016) encontraram uma relação significativa entre atitudes, normas subjetivas e percepção de controle com a intenção de denúncia quando essa relação é moderada pelo nível de SOP.

A decisão de delatar necessita de uma avaliação moral, em que o interesse público deve se sobrepôr sobre o interesse pessoal. A escolha pela denúncia pode ser encarada por muitos como um ato nobre e heroico ou, em direção contrária, representar a condenação do delator como sendo pessoa causadora de problemas e responsável por expor a má conduta de seus colegas (TAN; ONG, 2011; ZAKARIAS, 2015).

Nesse sentido, sabendo da possibilidade de a denúncia resultar em consequências negativas, como a perda de emprego, isolamento e ameaças de vinganças, algumas pesquisas têm considerado a ameaça de retaliação e a sua influência na intenção de denúncia.

Liyanarachchi e Newdick (2009) examinaram o efeito da força de retaliação e o nível de raciocínio moral dos estudantes de contabilidade sobre a propensão destes em assoprar o apito quando confrontados com um delito grave. O estudo concluiu que a força da retaliação e o nível de raciocínio moral dos participantes afetaram positivamente a intenção de denúncia deles. Liyanarachchi e Adler (2011) investigaram o efeito da ameaça de retaliação e fatores demográficos (idade e gênero) na intenção de denúncia dos contadores certificados da Austrália. A interação das variáveis (retaliação, idade e gênero) demonstrou que, para os contadores com mais de 45 anos, o efeito da retaliação depende do sexo, de modo que para as mulheres a intenção de denúncia diminui à medida que aumenta a ameaça de retaliação, já para o grupo dos homens tal variável não apresentou um impacto significativo.

O comportamento de denúncia representa uma decisão ética em nível individual mais fortemente influenciada pela cultura ética da organização (ZHANG; CHIU; WEI, 2009), sendo esta definida como a percepção dos empregados a respeito dos compromissos da organização em relação a questões éticas com seus funcionários e gerentes (VICTOR; CULLEN, 1988). Zhang, Chiu e Wei (2009) encontraram que a cultura ética organizacional desempenha um papel moderador entre o julgamento de denúncia e a intenção de denúncia na ótica dos empregados chineses de instituições financeiras.

Em relação ao canal de denúncia, Brennan e Kelly (2007) examinaram o nível de confiança que os auditores tiveram nos mecanismos internos e externos de denúncia, sua vontade de questionar as decisões insatisfatórias de seus parceiros de auditoria e o impacto da proteção legal e regulatória sobre sua probabilidade de denúncia. Os autores descobriram que, quando as empresas de auditoria implementaram mecanismos de denúncia adequados, os entrevistados eram mais propensos a denunciar e tinham menor medo de retaliação.

Já Kaplan *et al.* (2009) encontraram que existe uma maior propensão à denúncia quando a irregularidade se refere à apropriação indevida de ativos, em comparação com a denúncia de relatórios financeiros fraudulentos, apenas quando o canal de denúncia é anônimo. Além disso, constataram que a intenção de denúncia é maior quando adotados canais internos, em comparação aos canais externos de denúncia. Na mesma linha, Ayers e Kaplan (2005) descobriram que as percepções dos consultores sobre a gravidade das irregularidades estavam relacionadas à denúncia por meio de canais anônimos e não anônimos.

No cenário nacional, Silva e Sousa (2017) analisaram a influência da presença de canais de denúncias anônimos, operados internamente, na decisão dos colaboradores das organizações em comunicar casos de fraudes contábeis. Os resultados demonstraram que a presença de um canal de denúncia anônimo operado internamente aumenta a intenção dos colaboradores em relatar uma fraude contábil.

2.5.4 Fatores situacionais

A literatura sugere que qualquer empregado tem potencial para se tornar um denunciante, dependendo das circunstâncias (BROWN, 2008). Os principais fatores situacionais examinados incluem a gravidade ou materialidade do delito, característica da irregularidade, e o *status* do criminoso (MBUKI, 2015).

Ayers e Kaplan (2005) concluíram que a percepção dos empregados sobre a gravidade do delito, os custos pessoais envolvidos e a responsabilidade pessoal relacionado à denúncia são significativamente associados com as intenções de denúncia por meio de canais não anônimos. Ahmad (2011) constatou que a gravidade do delito exerceu uma influência significativa sobre as intenções de denúncia internas dos auditores. Os auditores internos que perceberam que os erros cometidos eram mais graves se mostraram mais propensos a relatar esses comportamentos do que aqueles que julgaram o erro como sendo de menor seriedade.

Fatoki (2013) analisou a percepção dos estudantes de contabilidade da África do Sul em relação à denúncia interna. O estudo levou em consideração os seguintes fatores: impacto da força de retaliação e materialidade (gravidade) do delito, além de verificar a existência de diferenças significativas entre o sexo dos participantes. Os resultados indicaram que: (a) a ameaça de retaliação impacta negativamente a intenção de denúncia interna; (b) quanto maior a materialidade do delito, maior a motivação à denúncia pelos estudantes de contabilidade; e (c) não se identificou diferença de percepção entre os respondentes quando considerada a variável gênero.

Além disso, pesquisas anteriores mostraram que o comportamento de denúncia é dependente das características da irregularidade cometida. Kaplan e Schultz Junior (2007) investigaram as características dos casos de irregularidades e o comportamento de denúncia em três situações diferentes, envolvendo fraude financeira, roubo e trabalho de má qualidade. Os autores descobriram que a presença de fatores econômicos ou não econômicos nos três casos resultou em diferenças importantes na intenção de denúncia dos participantes. Near *et al.* (2004) descobriram que os funcionários que observaram irregularidades envolvendo a má administração ou violações legais não especificadas foram significativamente mais propensos à denúncia do que os funcionários que observaram casos de roubo, desperdício, problemas de segurança ou discriminação.

Robinson, Robertson e Curtis (2012), por meio de uma abordagem experimental, buscou identificar a influência dos fatores contextuais e dos atributos da irregularidade na denúncia da fraude. Os autores encontraram que os funcionários têm menor probabilidade de relatar a fraude nas demonstrações financeiras, quando comparada ao roubo (apropriação indevida) de ativos.

E, por último, tem-se o *status* do criminoso, sendo este, muitas vezes, medido em termos da posição do infrator na organização, que pode refletir bases de poder ou o grau de dependência da organização em relação ao indivíduo (GAO; GREENBERG; WONG-ON-WING, 2015). O *status* dos membros que cometem infrações também pode influenciar a intenção de denúncia com base em seu efeito na gravidade percebida do ato e no custo pessoal da denúncia (GAO; GREENBERG; WONG-ON-WING, 2015).

2.5.5 Fatores culturais

A cultura é considerada um fator importante que influencia o comportamento de denúncia, e tem sido usada como uma variável independente (BEHRENS, 2015; HWANG *et*

al., 2013), sendo descrita como uma representação complexa das tendências médias nos valores, atitudes, crenças e comportamentos que são compartilhados entre um grupo de pessoas (HOFSTEDE, 1980).

A cultura influencia o comportamento de denúncia, ao moldar as percepções das pessoas sobre quais tipos de atividades estão erradas, qual a resposta apropriada para a transgressão e em que situações a denúncia é uma resposta apropriada (BEHRENS, 2015).

Conforme Mbuki (2015), a maioria dos estudos usaram como *proxy* a nacionalidade para representar a cultura. Além disso, tem havido uma forte dependência da taxonomia de Hofstede (1980) de culturas nacionais relacionada aos trabalhos.

A metodologia proposta por Hofstede tem sido frequentemente adotada por estudos que visam identificar características culturais. Hofstede (1980) identificou quatro dimensões das culturas nacionais: (a) distância de poder; (b) aversão à perda; (c) individualismo *versus* coletivismo; e (d) masculinidade *versus* feminilidade. Hofstede (2001) e Hofstede Insights (2017) relataram mais tarde a existência de mais duas dimensões: (a) orientação de longo prazo *versus* curto prazo; e (b) indulgência. O Quadro 2 apresenta um resumo de cada dimensão.

Quadro 2 – Resumo das dimensões de Hofstede

Dimensão	Conceito
Distância de poder	Representa como a sociedade lida com o fato de que as pessoas são desiguais.
Aversão à incerteza	Relaciona-se com a questão de se ter de viver com a incerteza, porque o futuro é desconhecido e assim sempre será.
Individualismo <i>versus</i> coletivismo	Refere-se a uma extremidade da escala (individualismo), em que sociedades possuem laços entre os indivíduos muito soltos. No outro extremo da escala (coletivismo), encontram-se sociedades em que os laços entre os indivíduos são mais apertados.
Masculinidade <i>versus</i> feminilidade	Refere-se à divisão de papéis entre os sexos na sociedade. As sociedades humanas, ao longo do tempo e em todo o mundo, têm associado papéis somente para homens ou apenas para mulheres.
Orientação de longo prazo <i>versus</i> de curto prazo	Sociedades com pontuação baixa nesta dimensão preferem manter tradições e normas honradas, ao mesmo tempo em que veem a mudança social como suspeita. Por outro lado, sociedades com uma cultura com pontuações elevadas adotam uma abordagem mais pragmática: encorajam a economia e os esforços na educação moderna como uma forma de se preparar para o futuro.
Indulgência	A indulgência significa uma sociedade que permite a gratificação relativamente livre dos desejos humanos básicos e naturais, relacionados com o gozo da vida e o divertimento.

Fonte: adaptado de Hofstede Insights (2017) e Silva, Grippa e Klann (2017).

Espera-se que indivíduos que acreditam que as desigualdades de poder entre as pessoas são aceitáveis terão uma menor propensão a relatar a denúncia. Na mesma direção, os indivíduos mais coletivistas irão permanecer em silêncio para proteger os seus colegas de trabalho, demonstrando certo grau de lealdade, seja com os colegas de profissão ou com os interesses da empresa. Por último, os profissionais que apresentam uma maior antipatia com a incerteza seriam denunciadores em potencial.

A pesquisa de Macnab *et al.* (2007), conduzida nos EUA, Canadá e México, verificou a influência das dimensões (distância de poder, aversão à incerteza e coletivismo *versus* individualismo) na propensão de denúncia. Os resultados do estudo demonstraram que indivíduos que possuem uma maior aversão à incerteza apresentam uma maior inclinação à denúncia interna ou externa. Já a dimensão distância de poder apresentou um impacto negativo na propensão à denúncia, demonstrando que distância de poder em ambientes autoritários vai desencorajar a denúncia. E, concluindo, a dimensão coletivismo não apresentou significância estatística, não suportando a premissa teórica de que maior coletivismo impacta negativamente a intenção de denúncia.

Hwang *et al.* (2013) investigaram a influência dos fatores culturais na propensão à denúncia a partir de uma análise comparativa entre EUA, China e Taiwan, os resultados da pesquisa demonstraram que os americanos têm uma propensão maior a denúncias do que os participantes da China e Taiwan e que, nos países asiáticos, a intenção de denúncia foi influenciada pelo impacto das ações ilegais, imorais ou ilegítimas nas empresas e sociedade.

Behrens (2015) examinou o impacto da cultura sobre a eficácia da denúncia no Brasil e nos EUA. A amostra da pesquisa foi composta por 175 alunos de programas de pós-graduação de instituições brasileiras e americanas que trabalhavam em diferentes empresas multinacionais. Os resultados do estudo indicaram que o comportamento de denúncia foi ativo em empresas americanas, mas pouco frequente em empresas de propriedade brasileira. O pesquisador concluiu que um mecanismo de controle desenvolvido em um país individualista (EUA) pode deixar de produzir os resultados desejados em um país coletivista (Brasil).

As pesquisas que trataram do comportamento de denúncia no contexto da fraude que utilizaram a cultura como variável moderadora adotaram a premissa de que características da cultura de um determinado país pode explicar a decisão de denunciar ou não. E, em resumo, tais pesquisas buscaram realizar estudos comparativos entre países que apresentassem indícios de diferenciação em relação às dimensões culturais que pudessem ser manifestadas na análise da relação entre características culturais e intenção de denúncia.

2.5.6 Resumo dos fatores

O Quadro 3 apresenta o resumo dos estudos acerca dos fatores determinantes do processo de *whistleblowing*.

Quadro 3 – Resumo dos estudos

(continua)

Autores	Tipo de denúncia	Variáveis explicativas	Público-alvo	Método	Amostra	Principais achados
Fatores demográficos						
Kaplan <i>et al.</i> (2009)	Interna	Gênero e tipo de canal (anônimo ou não anônimo).	Estudantes de MBA	Análise de variância (Anova)	111	A intenção de denúncia dos participantes do sexo feminino por meio de um canal anônimo é maior do que a dos participantes do sexo masculino.
Liyanarachchi e Adler (2011)	NI*	Gênero, idade e retaliação.	Contadores	Análise de variância (Anova)	98	Os homens em início de carreira são mais propensos do que as mulheres a expor a transgressão.
Erkmen, Çalışkan e Esen (2014)	Interna	Condições de trabalho, renda, idade, gênero, número de clientes.	Profissionais de contabilidade	Kruskal-Wallis e Mann-Whitney	116	Profissionais do sexo feminino são mais propensos a denunciar internamente do que os profissionais do sexo masculino.
Appah (2017)	Interna	Clima ético, tamanho da organização, julgamento ético, locus de controle, comprometimento organizacional, gravidade do delito, <i>status</i> do criminoso; gênero, idade e renda.	Auditores Internos	Análise de regressão múltipla	103	Sexo, idade e renda apresentaram uma relação estatisticamente significativa com a intenção de denúncia dos auditores internos da Nigéria.
Fatores individuais						
Elias (2008)	NI*	Compromisso profissional e socialização antecipatória.	Estudantes da graduação	Correlação	128	Os alunos concluintes que apresentaram um maior comprometimento profissional e percepção dos relatórios financeiros se mostraram mais propensos a denunciar as ações ilegais.
Alleyne (2010)	Interna e Externa	Atitudes, normas subjetivas, percepção de controle, independência do comitê, responsabilidade pessoal para denúncia, custo pessoal para denúncia, suporte organizacional percebido, intensidade moral percebida.	Auditores externos	Análise de regressão múltipla	226	Atitudes, percepção de controle, independência do comitê, responsabilidade pessoal para denúncia e custo pessoal para denúncia apresentaram uma influência significativa em relação à denúncia interna.
Dalton e Radtke (2012)	NI*	Maquiavelismo, ambiente ético, custo-benefício, seriedade, responsabilidade, idade, gênero.	Estudantes de MBA	Correlação/análise de regressão hierárquica	116	O maquiavelismo está negativamente relacionado à denúncia das irregularidades.

Quadro 3 – Resumo dos estudos

(continuação)

Autores	Tipo de denúncia	Variáveis explicativas	Público-alvo	Método	Amostra	Principais achados
Fatores individuais						
Ahmad, Smith e Ismail (2012)	Interna	Gênero, idade, renda, julgamento ético, locus de controle, compromisso organizacional.	Auditores internos	Análise de regressão múltipla	179	O julgamento ético influenciou significativamente a intenção de denúncia interna.
Sousa <i>et al.</i> (2013).	NI*	Deturpação, custo-benefício, divulgação, responsabilidade e transparência.	Profissionais e estudantes de contabilidade	Análise fatorial/teste t	342	A propensão a delatar é maior nos respondentes que concordam com uma divulgação ampla e responsável das informações.
Vasconcelos (2015)	Interna/ Externa	Julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito.	Auditores internos	Análise de correspondência/análise de regressão logística e equações estruturais	424	A probabilidade de denúncia é afetada pela materialidade do delito, pelo locus de controle interno e pelo clima organizacional.
Fatores organizacionais						
Liyanarachchi e Newdick (2009)	NI*	Raciocínio moral e retaliação	Estudantes de contabilidade	Análise de variância (Anova)	51	O nível de raciocínio moral dos participantes quanto à força de retaliação tem efeitos significativos na intenção de denúncia.
Brennan e Kelly (2007)	Interna/ Externa	Gênero, idade, anos de experiência, tamanho da firma, proteção legal, treinamento seriedade percebida, satisfação percebida.	Auditores <i>trainee</i>	Correlação de Spearman	240	A presença de estruturas formais para relatar as irregularidades nas empresas aumenta a probabilidade de denúncia por parte dos auditores <i>trainee</i> .
Taylor e Curtis (2013)	NI*	Distância de poder e resposta organizacional anterior.	Auditores seniores	Análise de variância/covariância multivariada – Ancova/Mancova	106	Os homens são menos sensíveis às variações de distância de poder e à resposta organizacional anterior do que as mulheres.
Silva e Sousa (2017)	Interna	Canais de denúncia anônimos (operados internamente).	Empregados	Mann-Whitney	191	A presença de um canal de denúncia anônimo e operado internamente pode influenciar na decisão de relatar a fraude contábil.

Quadro 3 – Resumo dos estudos**(conclusão)**

Autores	Tipo de denúncia	Variáveis explicativas	Público-alvo	Método	Amostra	Principais achados
Fatores situacionais						
Ayers e Kaplan (2005)	NI*	Seriedade percebida, custos pessoais, responsabilidade pessoal, relativismo, contratualismo, equidade moral.	Empregados	Análise de regressão linear	74	Seriedade do delito, custos pessoais, responsabilidade pessoal e equidade moral são significativamente associadas com a intenção de relatar por meio de um canal de denúncia não anônimo.
Kaplan e Schultz Junior (2007)	Interna	Canal de denúncia anônima e tipo de irregularidade, qualidade do departamento de auditoria interna.	Estudantes de MBA	Análise de variância (Anova)	90	A existência de um canal anônimo reduz a probabilidade de denúncia em relação aos canais não anônimos.
Fatoki (2013)	Interna	Força da retaliação e materialidade do delito.	Estudantes de contabilidade	Análise de variância (Anova)	219	Os resultados indicam que a intenção de denúncia se torna mais fraca à medida que a ameaça de retaliação aumenta. Já a materialidade impacta positivamente a intenção de denúncia.
Robinson, Robertson e Curtis (2012)	Interna	Natureza do delito e consciência daqueles que cercam o denunciante.	Auditor interno	Análise de variância (Anova)	138	Os funcionários têm menor probabilidade de relatar a fraude nas demonstrações financeiras, quando comparada à apropriação de ativos.
Fatores culturais						
Macnab <i>et al.</i> (2007)	Interna	Coletivismo/distância de poder/aversão à incerteza.	NE*	Análise de equações estruturais	1187	Aversão à incerteza e distância de poder apresentaram uma relação significativa com a denúncia interna.
Hwang <i>et al.</i> (2013)	NI*	Distância de poder, individualismo, masculinidade, aversão à incerteza e orientação de longo prazo.	Contadores	Teste t	1075	Indivíduos individualistas apresentam uma maior propensão à denúncia que os sujeitos pertencentes a sociedades coletivistas.
Behrens (2015)	NI*	Nacionalidade, canal de denúncia anônimo.	Executivos ex-alunos de MBA	Análise descritiva	175	A probabilidade de denúncia nas companhias americanas é significativamente maior que em companhias brasileiras.

*NI: não identificado.

Fonte: elaboração própria (2019).

2.6 DESENVOLVIMENTO TEÓRICO

2.6.1 Principais teorias que explicam o comportamento da denúncia

Near e Miceli (1985) afirmaram não existir uma teoria abrangente sobre o tema. Deste modo, os estudos que se propõem a analisar os fatores que explicam a denúncia das irregularidades fizeram uso de uma diversidade de teorias comportamentais. A seguir, serão discutidas as principais teorias utilizadas nas pesquisas de *whistleblowing*.

Dozier e Miceli (1985), Brennan e Kelly, (2007) e Ahmad, Smith e Ismail (2013) fizeram uso da teoria do comportamento pró-social, segundo a qual comportamento pró-social representa a conduta realizada por um membro de uma organização direcionada a um indivíduo, grupo ou organização com quem ele interage enquanto desempenha sua função organizacional, e com a intenção de promover o bem-estar de terceiros (BRIEF; MOTOWIDLO, 1986 *apud* AHMAD; SMITH; ISMAIL, 2013).

No âmbito da psicologia social, o altruísmo representa um tipo de comportamento pró-social que pode ser entendido como um ato voluntário visando ajudar terceiros, do qual não se espera auferir qualquer tipo de recompensa ou ganho, o altruísta age pensando no bem-estar do outro sem esperar algo em troca, doações e comportamento de ajuda são exemplos de ações altruístas (GOUVEIA *et al.*, 2014).

Dozier e Miceli (1985) consideram que a denúncia é uma forma de comportamento pró-social positivo (visa ajudar os interesses de terceiros), já que o ato envolve motivos altruístas (por parte do denunciante). Os denunciantes tomam medidas para impedir o erro dentro da organização, com a intenção de beneficiar as pessoas dentro e fora da organização, representando uma satisfação pessoal de poder agir de tal forma (AHMAD; SMITH; ISMAIL, 2013).

A pesquisa de Ahmad *et al.* (2014) fez uso da teoria do clima ético (TCE) a partir das dimensões egoísmo, benevolência e princípio, para explicar o comportamento de denúncia dos auditores internos da Malásia.

A TCE, proposta por Victor e Cullen (1988), tem como premissa que o clima ético é formado por duas dimensões: o critério ético adotado na decisão e o *locus* de análise (grupo de referência). A primeira dimensão se refere aos seguintes pilares da teoria ética: (a) egoísmo, que representa o interesse próprio; (b) benevolência, representando o interesse comum; e (c) princípio, que diz respeito à conformidade às regras.

Já o *locus* de análise identifica a origem do raciocínio moral na aplicação de critérios éticos em decisões organizacionais. Os grupos de referência podem ser divididos em três: individual (interesses pessoais), local (interesse dos membros da organização) e cosmopolita (sistema externo à organização). A combinação da dimensão critério ético com o *locus* de análise resulta nos arquétipos de clima ético (RIBEIRO *et al.*, 2016).

Concluindo, sabendo-se que as organizações apresentam diferenças em relação ao seu clima ético no ambiente de trabalho, os auditores possuem distintos princípios éticos dentro de suas organizações ou departamentos. A pesquisa de Ahmad *et al.* (2014) demonstrou que os auditores tomam decisão baseados em seus princípios e regras decorrentes de sua profissão, ou seja, interesses pessoais e interesses da organização não são levados em consideração na hora de decidir pela denúncia de alguma irregularidade.

A teoria da justiça organizacional (TJO) também tem sido utilizada para promover no ambiente corporativo a denúncia interna (MICELI; NEAR, 1992). A TJO tem como foco compreender as percepções de justiça decorrente das relações entre empregador e empregado, a partir de três dimensões: justiça interacional (justiça no tratamento interpessoal), distributiva (justiça na distribuição de bens, salários, promoções e sanções aplicadas) e processual (justiça na resolução de conflitos entre os membros envolvidos) (ASSMAR; FERREIRA; SOUTO, 2005). Near *et al.* (1993) utilizaram a justiça organizacional para explicar a menor incidência de retaliação entre os diretores do departamento de auditoria interna em comparação com os funcionários do setor privado.

Já a Teoria da Dissonância Cognitiva (TDC) (FESTINGER, 1957) explica que, quando os denunciante fazem escolhas difíceis, por exemplo, entre delatar ou permanecer em silêncio, eles precisam justificar sua decisão e considerar reduzir o impacto ou ameaça futura que possam sofrer (LATAN; RINGLE; JABBOUR, 2016).

Outro paradigma teórico adotado em pesquisas de *whistleblowing* é a teoria do triângulo de fraude (TTF), desenvolvida por Cressey (1953). Segundo os seus defensores (BROWN *et al.*, 2016; LATAN; RINGLE; JABBOUR, 2016; SMAIL; ARROYO, 2017), a intenção de denúncia é influenciada pelas ameaças futuras (pressão) sofridas pelo denunciante, pelos incentivos financeiros existentes, pela oportunidade de denunciar, tendo em vista os canais de comunicação da denúncia, e pela vontade de relatar (racionalização).

A teoria do comportamento planejado (TCP), de Ajzen (1991), tem sido frequentemente utilizada em pesquisas de *whistleblowing* (PARK *et al.*, 2008; KENNETT; DOWNS; DURLER, 2011; ALLEYNE; HUDAIB; HANIFFA, 2015; SHARIFF, 2015; BROWN *et al.*, 2016; LATAN; RINGLE; JABBOUR, 2016; RUSTIARINI; SUNARSIH,

2017). A justificativa da escolha da TCP está pautada no fato de que a denúncia da fraude não pode ser medida de forma direta, o que implica a mensuração indireta por meio da intenção de *whistleblowing* (denúncia), ao passo que o desejo comportamental de um sujeito representa um dos pilares da TCP.

A presente tese fez uso de um modelo teórico que combina ambas teorias (TTF e TCP), deste modo, o tópico seguinte discute as duas teorias em profundidade, sendo apresentados os construtos que as compõem e sua relação com o comportamento de denúncia das irregularidades contábeis.

2.6.2 Teoria do comportamento planejado

A busca pela compreensão do comportamento humano tem sido alvo de estudo de diversas teorias que, de alguma forma, procuram entender os fatores que explicam ou motivam as ações de determinado indivíduo, seja por meio de suas escolhas, julgamento, tomada de decisão etc.

A literatura apresenta uma diversidade de modelos alinhados a essa discussão, que buscam entender a relação entre atitudes e comportamento. No campo da psicologia social, a teoria da ação racional (TAR) e a TCP representam as principais teorias que buscam explicar essa relação.

De acordo com Fishbein e Ajzen (1975), que desenvolveram a TAR, o comportamento pode ser explicado pelas intenções comportamentais, que seriam o principal preditor do comportamento, sendo influenciada pela atitude e pelas normas subjetivas. Para a correta compreensão da TAR, é preciso primeiramente definir o objetivo da teoria e as premissas assumidas para, então, discutir os elementos que a compõe.

A TAR assume a racionalidade dos seres humanos, ao passo que o comportamento seria resultado da utilização das informações disponíveis e a consequente avaliação das implicações dele derivadas (AJZEN; FISHBEIN, 1977), e tem como objetivo compreender o comportamento consciente dos sujeitos e mensurar a intenção de realizá-lo.

Como bem explica Moutinho e Roazzi (2010), para se entender o comportamento, é preciso identificar os determinantes das intenções comportamentais (atitudes e normas subjetivas) e a influência das crenças pessoais, das consequências comportamentais e da pressão de pessoas importantes (grupo referente) na motivação do comportamento.

Segundo a TAR, o determinante do comportamento é o estágio que antecede a ação, chamada de intenção comportamental. De acordo com Ajzen (1985), a intenção

comportamental representa o grau de disposição que uma pessoa tem para a realização do comportamento, contudo, a ligação entre intenção e comportamento não representa uma perfeita relação, ao passo que nem toda intenção pode resultar em um comportamento, sendo esta uma limitação da teoria.

Além de influenciar o comportamento, a intenção comportamental é influenciada pela atitude e pelas normas subjetivas. No que diz respeito à atitude, Moutinho e Roazzi (2010) as consideram como aspectos pessoais do indivíduo, que lhes permite julgar o comportamento como sendo algo bom ou ruim e, quanto mais benéfico for o seu julgamento, maior será a sua intenção em realizá-lo. As atitudes em relação a um comportamento são definidas em termos de quão favorável ou não é o comportamento (AJZEN; FISHBEIN, 1980).

As atitudes determinam as intenções comportamentais e representa um atributo pessoal do sujeito que resulta do produto de dois elementos, que são: (a) crenças comportamentais; e (b) avaliação das consequências comportamentais. Segundo Heidemann, Araujo e Veit (2012), as crenças moldam o sentimento dos indivíduos e ligam o comportamento com a sua respectiva consequência.

Sendo assim, as atitudes em relação ao comportamento (denúncia da fraude contábil) seriam resultado da crença atribuída ao comportamento, por exemplo: “denunciando a atividade contábil fraudulenta estarei garantindo a continuidade da organização” seria uma crença que relaciona um atributo (garantir a continuidade da organização) ao comportamento (decisão de denunciar). Quanto mais positivo o profissional de contabilidade avaliar o atributo em questão, mais favorável seria o seu comportamento.

Já as normas subjetivas dizem respeito à percepção do indivíduo sobre a pressão social para executar (ou não executar) um determinado comportamento. Caso o indivíduo perceba que as pessoas próximas a ele (amigos, parentes, colegas de trabalho) apoiam o comportamento, ele se torna mais propenso a agir nessa direção, no entanto, se ele percebe que as pessoas desaprovam um determinado comportamento, ele teria uma tendência menor em executar esse comportamento (AJZEN, 1991).

Ainda, segundo Ajzen (1991), a norma subjetiva é determinada pelas chamadas crenças normativas, que representam o grau de confiança de um indivíduo sobre a aprovação ou reprovação de uma pessoa ou de determinado grupo de pessoas tidas como importantes, relativo a determinada conduta. A norma subjetiva seria resultado do produto das crenças normativas pela importância atribuída pelo sujeito em considerar tal crença.

Em resumo, a norma subjetiva pode ser entendida como a opinião ou a forma que outros profissionais de contabilidade esperam que um contador aja quando diante da fraude, por exemplo, se um contador acreditar que outros profissionais apoiam a denúncia de atividade

contábil fraudulenta e ele considerar a opinião de outros profissionais como sendo importante para direcionar a sua conduta, o contador estaria inclinado a delatar a irregularidade percebida.

Apesar de amplamente aceita, a TAR tem sido objeto de questionamentos, pois outras variáveis, como hábito e ações passadas, influenciam o comportamento. Conforme Moutinho e Roazzi (2010, p. 283), “as intenções comportamentais refletem de fato somente a motivação a agir, enquanto a execução de uma ação não depende somente desta, mas também do maior ou menor controle sobre o comportamento”.

Diante das limitações e críticas feitas à TAR, Ajzen (1985) desenvolveu a TCP como sendo a extensão da TAR. A TCP considera que todo comportamento passa necessariamente por uma fase de planejamento, por exemplo: sair no sábado à noite com os amigos, ir à missa no domingo pela manhã etc. Na TCP, o comportamento é determinado pela intenção comportamental e esta sofre influência das atitudes, das normas subjetivas e da percepção de controle. Este último atributo diz respeito ao nível de dificuldade ou facilidade de se realizar determinada ação.

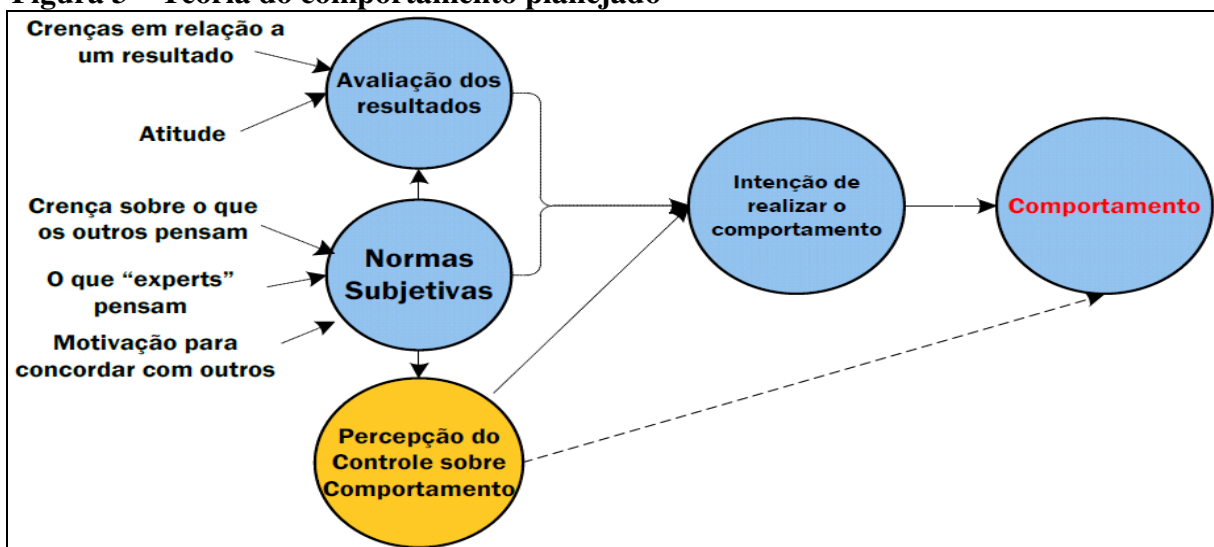
“A inclusão do ‘controle percebido’ baseia-se na pressuposição de que uma maior percepção de controle corresponde a uma maior probabilidade de que o desempenho do comportamento tenha sucesso” (MOUTINHO; ROAZZI 2010, p. 284).

Baseando-se em Heidemann, Araujo e Veit (2012), a percepção de controle seria resultado da multiplicação da crença de controle pela força percebida para promover ou impedir o desempenho do comportamento.

Desse modo, os profissionais de contabilidade, quando no exercício da profissão, podem estar expostos a diferentes níveis de percepção de controle do seu comportamento, tendo em vista que a decisão de delatar as irregularidades pode resultar na perda de seu emprego ou até mesmo em algum tipo de punição por parte dos proprietários da empresa ou de outros colegas de trabalho.

A Figura 3 apresenta um resumo dos elementos que formam a TCP bem como das interações entre cada elemento. Baseando-se na Figura 3, o comportamento é determinado pelo estágio imediatamente anterior à ação (IC) e este, por sua vez, é influenciado por outros três fatores (AT, NS e PC). A mensuração de cada elemento da TCP é resultado das crenças (comportamentais, normativa e de controle, respectivamente) atribuídas pelo sujeito ao atributo em questão multiplicada pela importância ou avaliação feita pelo indivíduo em considerá-la quando da decisão de agir.

Figura 3 – Teoria do comportamento planejado



Fonte: Almeida (2013).

Baseando-se na TCP, quando diante da fraude, os profissionais de contabilidade têm duas alternativas: (a) assoprar o apito; ou (b) permanecer em silêncio. E o seu comportamento diante do delito cometido será determinado pelas intenções comportamentais, sendo esta influenciada por características do indivíduo (atitudes), pelo comportamento de outros agentes (NS) e pelas barreiras existentes que podem dificultar ou facilitar o seu comportamento (percepção de controle).

2.6.3 Teoria do triângulo de fraude

A TTF foi desenvolvida por Donald R. Cressey na década de 1950. A premissa teórica defendida pelo autor é que a motivação para a fraude é resultado da influência de três fatores: (a) oportunidade; (b) pressão (incentivos); e (c) racionalização (autojustificativa). A TTF foi resultado de uma série de entrevistas (250) realizadas por Cressey com presidiários condenados por diversos crimes, por um período de cinco meses.

O ponto central de sua pesquisa residia em explicar as diferenças de comportamento adotadas por indivíduos que ocupavam cargos de confiança, sabendo que algumas pessoas, quando ocupando tal posição, violavam essa confiança e, contrariamente, outras pessoas ou as mesmas em momentos distintos, ocupando posições idênticas ou muito semelhantes, não violavam (CRESSEY, 1953).

A partir de suas observações, Cressey identificou características comuns entre os condenados que cumpriam pena por crime de colarinho branco, formulando, assim, a hipótese final de sua pesquisa, cuja premissa é que:

Pessoas confiáveis se tornam violadores da confiança financeira, quando elas consideram que têm um problema financeiro, que não pode ser compartilhado, e estão cientes de que este problema pode ser resolvido secretamente pela violação de confiabilidade e conseguem aplicar, à sua própria conduta, verbalizações que lhes possibilitem ajustar seus conceitos de si mesmas como pessoas confiáveis e como usuários de fundos e propriedades que a elas foram confiados (CRESSEY, 1953 p. 30, tradução nossa).

Baseando-se em Cressey (1953), a violação do crime de confiança é precedida pelos problemas não compartilháveis pelo autor da irregularidade, que podem ser divididos em: violação das obrigações atribuídas, problemas decorrentes de falhas pessoais, reversões de negócios, isolamento físico, *status* de ganho e relações do empregador-empregado. Ainda, segundo o autor, a existência de tais problemas resulta na busca, por parte do indivíduo, de certos conhecimentos ou informações sobre a transgressão da confiança, o que levaria o agente a estar consciente de que a conduta inapropriada irá permitir a solução dos problemas que não podem ser partilhados.

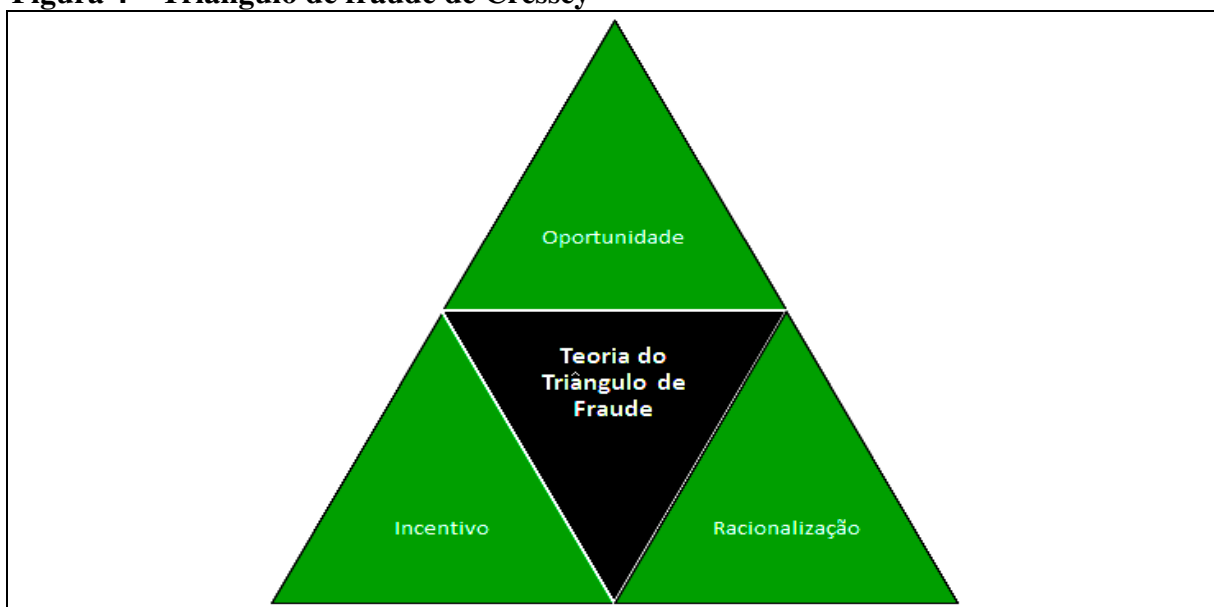
O primeiro elemento da teoria diz respeito à oportunidade, e representa a percepção dos indivíduos de cometer um ato fraudulento sem ser incriminado.

A oportunidade é resultado da fragilidade dos sistemas de controle interno, da inexistência/ineficiência dos controles ou de um sistema de governança inadequado. Quanto menor a probabilidade de ser pego, maior a possibilidade de ocorrer uma fraude. A percepção de oportunidade para a transgressão sugere que as pessoas aproveitam as circunstâncias disponíveis para elas. Além disso, as percepções de oportunidade podem não ser reais, representando uma crença pessoal do agente (CRESSEY, 1953; KELLY; HARTLEY, 2010; ABDULLAHI; MANSOR, 2015).

A pressão está associada às necessidades financeiras do possível infrator. Cressey (1953) levantou a hipótese de que os indivíduos cometem fraudes por causa da pressão financeira não compartilhável, que é aquela que um indivíduo sofre e não pretende dividi-la com os outros. A incapacidade do indivíduo de comunicar a tensão financeira serve como uma motivação para transgredir a lei, a fim de resolver o problema (ALRBRECHT, 2012).

Já a racionalização representa justificativa ou razões utilizadas pelo indivíduo para explicar a fraude cometida. Dorminey *et al.* (2010) complementam afirmando que a racionalização também envolve o fato de o infrator convergir suas ações com os princípios comumente aceitos de decência e confiança, justificando suas faltas a si mesmo antes mesmo de cometê-las.

Figura 4 – Triângulo de fraude de Cressey



Fonte: adaptado de Cressey (1953).

Os três elementos da fraude resumidos por Cressey (1953) são comumente apresentados em um diagrama, como mostrado na Figura 4. O elemento superior do diagrama representa a pressão ou motivo para cometer o ato fraudulento, enquanto os dois elementos na parte inferior dizem respeito à oportunidade e à racionalização.

As dimensões do triângulo de fraude são frequentemente utilizadas pelas normas contábeis como fatores de risco de fraudes. A Statement on Auditing Standards (SAS) nº 99/2002 do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) e a Resolução CFC nº 1.207/2009 são exemplos de sua utilização no contexto contábil, o que demonstra a importância da utilização da TTF para a detecção de fraudes corporativas (MACHADO 2015).

De acordo com a TTF, as violações de confiança, como a escolha de não assoprar o apito quando diante de uma fraude contábil, ocorrem quando os indivíduos racionalizam julgamentos da violação de confiança em resposta a oportunidades e incentivos externos. Da mesma forma, os indivíduos podem escolher o julgamento de preservar a confiança soprando o apito em resposta a oportunidades e incentivos externos (BROWN; HAYS; STUEBS JUNIOR, 2017).

O triângulo de fraude identifica as oportunidades e incentivos externos que podem influenciar as percepções de controle e as atitudes em relação à denúncia, a TCP fornece explicação adicional dos fatores ou elementos que contribuem para o julgamento e a intenção comportamental de um indivíduo.

3 DESENHO E METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta a metodologia aplicada, dividindo-se em duas partes. A primeira parte aborda a sistemática adotada no desenvolvimento do instrumento da pesquisa e na coleta dos dados, sendo detalhadas as construções e as medidas do modelo utilizadas na presente tese.

A segunda parte dedica-se a explicar a abordagem analítica utilizada para a análise dos dados, sendo apresentado o processo adotado para a preparação de dados e as análises realizadas nos dados da pesquisa. Essa seção também fornece uma descrição da metodologia da análise de regressão logística ordenada e a abordagem utilizada na avaliação dos modelos para responder ao objeto da pesquisa. A última seção apresenta um resumo deste capítulo.

3.2 DESENHO DA PESQUISA

A confiabilidade dos resultados de qualquer pesquisa depende da metodologia adotada para coletar os dados. Apresentar uma amostra representativa, ser formada por questões relevantes e proporcionar um bom número de respostas, são alguns dos requisitos básicos de uma metodologia apropriada.

No entanto, medir o comportamento da denúncia ou não da fraude contábil é repleto de problemas, devido à natureza não observável e, na maioria dos casos, não verificável do comportamento em estudo. Para verificar qual a conduta adotada pelo profissional, é preciso primeiramente que a fraude ocorra para, em seguida, observar a decisão tomada.

Diante do exposto, o principal método de coleta de dados adotado na pesquisa foi o levantamento ou *survey*. Apesar de algumas preocupações que envolvem o seu uso, como: validade do autorrelato, tamanho da amostra, presença de dados faltantes ou não respondidos, o método de *survey* continua sendo uma importante fonte de coleta de dados nas ciências sociais (ZIEGLER, 2006). Consoante Walter (2013), representa um método econômico e viável (em comparação com outras ferramentas) para obter o ponto de vista de muitos participantes.

No campo das pesquisas de *whistleblowing*, é frequentemente usado como o método de coleta de dados, dada a sua capacidade de obter respostas sobre medidas não observáveis usadas para estudar o comportamento de denúncia. São exemplos de estudos que fizeram uso dessa abordagem os de: Alleyne (2010), Ahmad (2011), Ahmad, Smith e Ismail (2012); Fajardo (2012), Liyanarachch e Adler (2011), Sousa *et al.* (2013), Vasconcelos (2015), Latan,

Ringle e Jabbour (2016), Zakaria, Razal e Yusoff (2016), Brown, Hays e Stuebs Junior (2017) e Gao, Greenberg e Wong-On-Wing (2015).

Existem vários métodos de *survey* disponíveis para coletar dados. Algumas das abordagens mais comuns são: aplicações presenciais, entrevistas por telefone, correio (papel), *e-mail* (eletrônico) e *World Wide Web/Internet*.

Os *surveys* são comparativamente mais baratos para se realizar do que outros métodos de coleta de dados, ao mesmo tempo em que fornecem uma cobertura mais ampla da população. Garantem anonimato completo aos entrevistados, enquanto a entrevista ou o estudo de caso podem não fornecer o mesmo nível de anonimato, tornando-os menos eficazes nesse aspecto. Além disso, a metodologia permite aos pesquisadores transferir e aplicar o conhecimento adquirido de uma amostra representativa para uma população-alvo maior (CRESWELL, 2003).

A natureza deste estudo envolve a análise de variáveis comportamentais sensíveis que não podem ser observadas, o que pode tornar a abordagem experimental, a entrevista e o estudo de caso impróprios para a finalidade da pesquisa. Dada a indisponibilidade de dados reais, o método de *survey* é considerado a melhor alternativa para coletar os dados necessários para esta pesquisa. O presente estudo, portanto, utilizou um *survey* por meio de *e-mails* enviados aos profissionais de contabilidade.

Além disso, o presente estudo visa alcançar os profissionais de contabilidade: (a) contadores (incluindo-se os técnicos em contabilidade) com registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC); (b) auditores internos vinculados ou não ao Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil); (c) auditores externos com registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI). A maioria dos membros pertencentes ao público-alvo da pesquisa tem acesso total à *Internet*. Portanto, a pesquisa baseada na *Web* com seu baixo custo associado foi considerada um método apropriado de coleta de dados para o público selecionado. Este estudo, portanto, utilizou a *Internet* para distribuir o instrumento da pesquisa eletrônico para esses profissionais.

3.3 CONSTRUÇÃO E VALIDAÇÃO DO INSTRUMENTO

Este capítulo apresenta a definição dos constructos que compõem o instrumento da pesquisa, a escolha das escalas a serem utilizadas para mensurar as características não observáveis dos participantes da pesquisa (comportamento) e as etapas do processo de construção e validação do questionário, tomando por base as técnicas psicométricas que visam atestar a credibilidade e a capacidade do questionário de medir o fenômeno que se propõe

medir. Vale destacar que alguns dos construtos serão medidos por meio de instrumentos já existentes e consolidados na literatura, sendo assim, a sua validade não será objeto de questionamento neste trabalho.

3.3.1 Passo a passo

A construção do questionário tomou por base o conhecimento apresentado por Pasquali *et al.* (2010), com algumas adaptações para adequar as fases ao objeto da presente tese. Baseado nos autores acima, o processo de construção e validação foi dividido em três etapas, a saber: (a) procedimentos teóricos; (b) procedimentos empíricos; e (c) procedimentos analíticos.

Os procedimentos teóricos têm como foco a sustentação conceitual que fundamenta o trabalho (apresentada no capítulo 2) e a operacionalização do construto em itens. O procedimento empírico define as etapas de aplicação do instrumento, concluindo com a avaliação de sua qualidade e, por último, o procedimento analítico define os processos estatísticos que serão utilizados sobre os dados que resultem em um instrumento válido.

3.3.2 Procedimentos teóricos

3.3.2.1 Definição dos construtos

A construção do questionário da pesquisa tem como sustentação teórica a TCP e TTF, cuja explicação encontra-se no capítulo 2, sendo a etapa seguinte referente aos procedimentos teóricos, que consiste na definição clara dos construtos objeto da pesquisa.

Para Pasquali *et al.* (2010), a definição dos construtos é feita tomando por base a literatura, a teoria ou a experiência. Quando os construtos que compõem o instrumento fazem parte de uma teoria própria, o processo de definição é caracterizado como constitutivo (situação em que se enquadra o trabalho). O Quadro 4 reporta a definição constitutiva de cada um dos construtos.

Quadro 4 – Definição dos construtos

(continua)

Construto	Conceito
Intenção comportamental	Representa o grau de disposição que um indivíduo (profissional de contabilidade) tem para a realização de um comportamento (denúncia ou não da fraude contábil).
Atitudes	Aspecto pessoal dos indivíduos, que lhes permite julgar o comportamento como sendo algo bom ou ruim, e quanto mais benéfico for o seu julgamento, maior será a sua intenção em realizá-lo. Atitude diz respeito a uma crença positiva ou negativa para realizar um determinado comportamento. É determinada pelas crenças do indivíduo sobre as consequências da realização de um comportamento (AJZEN, 1985, 1991).

Quadro 4 – Definição dos construtos**(conclusão)**

Construto	Conceito
Normas subjetivas	Representa a percepção do indivíduo sobre a pressão social para executar (ou não executar) um determinado comportamento. Caso o indivíduo perceba que as pessoas próximas a ele (amigos, parentes, colegas de trabalho) apoiam o comportamento, ele se torna mais propenso a agir nessa direção. No entanto, se ele percebe que as pessoas desaprovam um determinado comportamento, ele teria uma tendência menor em executar esse comportamento (AJZEN, 1985, 1991).
Percepção de controle	Barreiras existentes que podem dificultar ou facilitar o seu comportamento (percepção de controle) (AJZEN, 1991).
Oportunidades	A oportunidade é resultado da fragilidade dos sistemas de controle interno ou da inexistência/ineficiência dos controles (CRESSEY, 1953).
Incentivos	A pressão está associada às necessidades financeiras do possível infrator (CRESSEY, 1953).
Julgamento/percepção ética*	“Representa um componente do raciocínio individual sobre questões difíceis” (CHIU, 2002, p. 581, tradução nossa).

* Percepção ética de Reidenbach e Robin (1988). As etapas de construção e validação dos itens terão como foco os demais construtos.

Fonte: elaboração própria (2019).

3.3.2.2 Elaboração dos itens

Uma vez definidos os construtos, a etapa seguinte visa à construção dos itens ou questões, com o objetivo de medir o comportamento ou atributo dos participantes da pesquisa. Conforme Pasquali *et al.* (2010), as fontes dos itens podem resultar da entrevista ou de outros testes (questionários) que medem o mesmo construto.

“A entrevista consiste em pedir a sujeitos representativos da população para a qual se deseja construir o instrumento para opinar em que tipo de comportamento tal construto se manifesta” (PASQUALI *et al.*, 2010, p. 176).

Já a consulta a outros testes que medem o mesmo construto consiste em levantar na literatura os questionários decorrentes de estudos anteriores que tiveram como propósito medir construto semelhante, sendo essa a fonte adotada para a operacionalização dos itens.

Segundo Pasquali (1996), na etapa de elaboração dos itens, alguns cuidados devem ser tomados: (a) devem expressar um comportamento, uma única ideia e a preferência do respondente, não existindo respostas certas ou erradas (com exceção das escalas de aptidão); e (b) devem ser escritos no formato de frases curtas e compreensível, formar frases com expressões condizentes ao atributo e evitar uso dos mesmos termos em todos os itens, pois pode resultar ao respondente dificuldade na diferenciação dos itens, monotonia e cansaço. Sendo assim, na fase de preparação dos itens, foram seguidas as orientações apresentadas pelo autor.

Sabendo-se que para se chegar a um instrumento adequado é preciso partir do geral e, conforme as etapas de validação, chegar ao instrumento válido, optou-se por selecionar no mínimo quatro itens para cada construto. O conjunto de itens elaborados nessa fase está

presente no Apêndice A, bem como os estudos que serviram de base para sua operacionalização.

3.3.2.3 Validade de conteúdo

A validade de conteúdo é definida como “o grau em que cada elemento de um instrumento de medida é relevante e representativo de um específico constructo com um propósito particular de avaliação” (ALEXANDRE; COLUCI, 2011, p. 3063).

Tem como objetivo verificar o grau de relação ou o nível de associação entre os itens elaborados e os construtos aos quais as questões se referem. Sendo assim, a resposta que se procura encontrar na validade de conteúdo é: o item está medindo o fenômeno que se propõe medir? O item faz parte do construto ou fator para o qual ele foi elaborado?

Segundo Pasquali *et al.* (2010), a validade de conteúdo é feita pela análise de juízes ou peritos na área do construto. Ainda, segundo o autor, é preciso apresentar aos especialistas uma tabela com as definições constitutivas dos construtos e os fatores aos quais os itens pertencem.

Nessa etapa, duas decisões precisam ser tomadas: (a) Qual o número de juízes? (b) Quais os critérios adotados para a seleção dos juízes? Lynn (1986) recomenda um número mínimo de cinco juízes; em relação à característica dos avaliadores, Alexandre e Coluci, (2011, p. 3064) destacam: “publicar e pesquisar sobre o tema; ser perito na estrutura conceitual envolvida e ter conhecimento metodológico sobre a construção de questionários e escalas”.

Diante disso, foram selecionados cinco peritos ou juízes para realizar a validação de conteúdo, e a escolha se deu da seguinte forma: dois professores que pesquisavam sobre o tema, dois professores com conhecimento sobre a teoria adotada e um professor detentor de conhecimento em construção de questionário. A descrição detalhada dos juízes segue no Apêndice B, bem como a tabela utilizada para a validade de conteúdo.

Os pontos analisados pelos peritos se dividem em: clareza/objetividade do enunciado e adequação do item ao construto, além da análise geral do instrumento e da necessidade ou não de se excluir ou incluir algum item. Para cada questão, será adotada uma escala de cinco pontos, em que “1” é interpretado como menor grau de concordância e “5” maior grau de concordância entre os avaliadores.

Para quantificar o grau de concordância entre os especialistas durante o processo de avaliação do conteúdo, será empregado o índice de validade de conteúdo (IVC). De acordo

com Alexandre e Coluci (2011, p. 3065), o IVC “mede a proporção ou porcentagem de juízes que estão em concordância sobre determinados aspectos do instrumento e de seus itens”.

O cálculo do IVC, assim como a sua interpretação, tomará por base o critério proposto por Lynn (1986), para quatro juízes, considerando-se $p = 0,05$ como nível de significância. Todos os juízes devem estar de acordo com a validade do conteúdo do item ($IVC = 1$); para os casos cujo $IVC < 0,75$, o item deverá ser revisado, pois indica que pelo menos um dos especialistas não estava de acordo com a validade do item. A fórmula do IVC segue representada na Equação 1.

$$IVC = \frac{N^{\circ} \text{ de respostas “4” ou “5”}}{N^{\circ} \text{ total de respostas}} \quad (1)$$

Diante do exposto, para cada análise, aqueles itens que apresentarem um IVC maior ou igual de 0,80 (adotaram-se 5 juízes) serão excluídos da próxima rodada, já aqueles que apresentarem um escore abaixo de 0,80 para os parâmetros que foram analisados serão excluídos do instrumento.

A etapa de validade de conteúdo foi realizada no período de 19.04.2018 a 15.05.2018. Depois de recebidos os pareceres, os seguintes pontos foram verificados: primeiramente, identificaram-se aspectos relacionados à quantidade de itens do instrumento. De maneira geral, os juízes consideraram que o instrumento apresenta bom número de itens, contudo, um dos avaliadores chamou atenção para o excesso de perguntas e a sua preocupação para o número de respostas a serem obtidas. De fato, a primeira versão do instrumento teve o objetivo de ser o mais geral possível, tendo em vista que é de se esperar que, com a realização das etapas de validação, alguns itens sejam excluídos da análise, justificando, assim, o questionamento levantado por um dos avaliadores.

Fazendo uma análise por construto das recomendações feitas pelos juízes, foi recomendado que, em relação ao construto “intenção comportamental”, os itens 2 – “Estou disposto a denunciar as atividades contábeis fraudulentas” e 5 – “Estou propenso a denunciar a atividade contábil fraudulenta” fossem excluídos, pois apresentavam grande similaridade.

Em relação ao construto atitudes, um dos avaliadores sugeriu a mudança da redação dos itens, em relação ao termo “relatório de atividade contábil fraudulenta” por “relato (comunicado) de atividade contábil fraudulenta”. Ainda, no construto atitudes, os itens 7 – “Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a manter os valores e integridade da profissão” e 8 – “Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a manter meu

emprego (cliente) atual” apresentaram um baixo índice de validade para os três parâmetros julgados (clareza do enunciado, adequação do item ao propósito da pesquisa e adequação do item ao construto). Desse modo, foram excluídas a crença comportamental e a respectiva avaliação da crença comportamental.

Para o construto percepção de controle, foi apontada uma necessidade visando adequar a redação dos itens que tratavam do poder da crença de controle, por exemplo: 1 – “Retaliação da empresa por delatar a atividade contábil fraudulenta é provável” para 1 – “É provável que haja retaliação por parte da empresa em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta”.

Já para os construtos oportunidades e incentivos financeiros, foi recomendado mudar a escala de avaliação de discordo ou concordo para pouco importante ou muito importante, visando adequar à escala de mensuração o item avaliado.

No construto oportunidades, foi recomendada a inclusão de um item que verifica a importância de um canal de denúncia interno à organização, mas cuja administração fosse realizada por uma empresa terceirizada, visando tornar a denúncia menos identificada e independente. Desse modo, foi acatada a sugestão e foi incluído o seguinte item: “Quão importante é a presença de canais de denúncia internos à organização, administrados por uma empresa terceirizada, quando você considera se deseja ou não denunciar?” Os demais itens apresentaram IVC superior ou igual a 0,80.

Diante das opiniões coletadas e recomendações feitas pelos juízes, a etapa da validade de conteúdo fora encerrada.

3.3.2.4 Validade semântica

A validade semântica dos itens representa a etapa em que se verifica se os itens que compõem o instrumento são compreensíveis pelos indivíduos com maior ou menor habilidade da população a que se destina a pesquisa (PASQUALI *et al.*, 2010).

O desafio da validade semântica é garantir a compreensibilidade pelos respondentes em sua totalidade, uma vez que não é objetivo da pesquisa mensurar o nível de compreensão dos participantes. Desse modo, sabendo-se que potencialmente irão participar da pesquisa profissionais de contabilidade recém-formados e profissionais com uma extensa vivência profissional.

Foram selecionados dois grupos de estudantes de contabilidade da Universidade Federal do Maranhão (UFMA), sendo o primeiro composto por discentes que estavam cursando o segundo período e o segundo formado por alunos que estavam na fase final do

curso. Não foram escolhidos alunos do primeiro período, porque o questionário apresenta alguns termos técnicos e, sabendo-se que esse público apresenta pouco tempo de curso, poderia não estar familiarizado com tais termos, o que dificultaria a avaliação.

A validade semântica será feita por item, sendo os participantes convidados a responder uma escala de compreensão de cinco pontos (1 representa não compreendi e 5 compreendi totalmente). Os itens com escore de compreensão médio igual ou inferior a 3 irão passar por um processo de reformulação, sendo submetidos a nova rodada para avaliação e concedido ao respondente um espaço para que apresente sugestões de como o item deveria ser escrito, caso tenha tido alguma dificuldade de entender a pergunta.

A validade semântica foi realizada no período de 28.05.2018 a 05.06.2018. Depois de retornadas as respostas, foi identificado que, segundo os discentes, o questionário, de uma forma geral, apresenta boa (4) compreensibilidade, em uma escala de 1 a 5. Ao analisar as respostas por item, todas as questões apresentaram uma média acima de 3, não necessitando, assim, de uma reformulação na redação das perguntas. O item que apresentou menor escore médio (3,31) foi o relativo à crença normativa: “Os *stakeholders* me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta”. Como forma de facilitar, foi adicionada, na versão final do instrumento, a tradução do termo *stakeholders*, ficando o item descrito da seguinte forma: “Os *stakeholders* (partes interessadas) me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta”.

3.3.2.5 Validade de face

Para realizar a validade de face, o questionário foi submetido a um pré-teste com os alunos dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). A justificativa para a escolha desse público reside no fato de que tais estudantes possuem a formação e o conhecimento contábil, além da experiência na realização de pesquisas científicas, podendo, assim, contribuir para uma melhor adequação do questionário ao objetivo da pesquisa.

Na fase de pré-teste, serão corrigidos prováveis erros nas questões do questionário, sendo realizados ajustes quando pertinentes, aumentando ainda mais a precisão do instrumento. Nessa etapa, serão verificados aspectos relacionados a compreensão, tempo gasto para resposta, ordem das questões, além de permitir que o participante apresente críticas e recomendações que possam aprimorar o questionário.

O pré-teste foi realizado no período de 18.06.2018 a 23.06.2018, a informação relativa ao número de alunos que foram convidados a participar dessa etapa, bem como a quantidade de respostas obtidas, seguem reportadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Descrição da amostra da validade de face

PPGCC	Enviados	Retornados	Percentual
UFPB	57	17	29%
UFRN	22	5	22%
Total	79	22	27%

Fonte: dados da pesquisa (2018).

Depois de tabuladas as respostas, foram observados os seguintes pontos: foi questionado aos alunos de pós-graduação qual nível de compreensão geral do instrumento em uma escala de 1 a 10, conforme as respostas obtidas, o questionário apresentou um escore de compreensão médio de 6,8, indicando que o instrumento apresenta uma boa clareza para o participante.

Contudo, ao se analisar as críticas feitas pelos avaliadores, foi identificado que algumas perguntas se iniciavam de forma repetida, algumas questões apresentavam escalas distintas (de dez, sete e cinco pontos), além de existirem escalas reversivas e progressivas.

Foi recomendado melhorar a conexão das perguntas com o cenário apresentado. Como o questionário apresenta quatro partes e todas as perguntas se referem ao cenário (a decisão frente ao contexto apresentado), foi recomendado apresentar o cenário não apenas na primeira parte, pois o respondente poderia não se recordar qual o contexto apresentado inicialmente.

Na terceira parte, que mede a percepção ética do participando, foi-lhe solicitado que avaliasse a conduta apresentada no cenário. Um dos participantes afirmou não ter ficado claro qual a conduta a ser avaliada (do contador que identificou a conduta irregular ou do sujeito que cometeu a conduta irregular).

O tempo médio para responder o instrumento foi de 14 minutos, recomendando-se escalas menores e que exijam pouco tempo do participante, pois evitam que o respondente apresente um desinteresse em concluir todas as perguntas ou respondendo com um baixo nível de entrega.

Diante do exposto acima, foram tomadas as seguintes decisões: foi feita a reorganização das perguntas de modo que as perguntas que se referem ao mesmo construto não fossem dispostas sequencialmente, pois apresentam uma estrutura da pergunta parecida. Foi adicionada uma explicação na terceira parte, deixando claro que o participante deve avaliar a conduta do sujeito (auxiliar de contabilidade/gerente de contabilidade) que cometeu

o ato irregular. Na última parte, que utiliza uma escala regressiva, foi adicionada uma explicação, chamando a atenção do respondente para isso, evitando, assim, que ele se confundisse na hora de responder ao instrumento.

Alguns pontos levantados anteriormente são aqui justificados. De fato, o instrumento apresenta muitas perguntas, e isso se dá porque alguns construtos relativos à teoria são mensurados a partir do produto de crença e da avaliação da crença (duas perguntas para medir uma única variável), a exemplo dos construtos (atitudes, normas subjetivas, percepção de controle).

A escala de dez pontos para as perguntas que medem a intenção de denúncia foi adotada porque o trabalho busca medir a propensão ou probabilidade do participante de delatar ou não a irregularidade identificada. Já o uso da escala de sete pontos segue as orientações para a construção de escalas que utilizam a TCP, sendo o uso dessa escala estendido para as perguntas que tratam da TTF, para aumentar a uniformidade do instrumento.

3.3.3 Procedimentos empíricos

Os procedimentos empíricos se dividem em duas etapas: (a) planejamento da aplicação do instrumento; e (b) coleta dos dados.

3.3.3.1 Planejamento

Segundo Pasquali *et al.* (2010), na fase de planejamento, é preciso caracterizar para que tipo da população o instrumento foi construído. No caso da presente tese, a população foi formada pelos profissionais de contabilidade (contador/técnico e auditor – interno/independente), e dessa população foi constituída a amostra do estudo.

Segundo informações contidas no sítio do CFC em 01.07.2018, no Brasil, existem aproximadamente 522.074 profissionais de contabilidade, sendo 347.418 contadores ativos e 174.656 técnicos em contabilidade (CFC, 2018).

Tendo em vista que a pesquisa lida com seres humanos, inicialmente submeteu-se o questionário para apreciação no dia 06.09.2018 ao Comitê de Ética do Centro de Ciências Sociais da UFPB, por meio da Plataforma Brasil. Entregaram-se o projeto da pesquisa, a carta de anuência da coordenação do PPGCC/UFPB, o termo de consentimento livre e esclarecido e o questionário. No dia 05.11.2018, o Comitê de Ética emitiu parecer consubstanciado

favorável para a realização da pesquisa. Depois de aprovado pelo Comitê de Ética é que se iniciou a coleta dos dados. A certidão de aprovação encontra-se no Apêndice G.

3.3.3.2 Coleta dos dados

A coleta dos dados teve início no dia 10.11.2018 e se estendeu até 08.05.2019. Para a realização do estudo, solicitou-se a todos os CRCs (23), mediante contato via *e-mail*, a divulgação do instrumento da pesquisa com os profissionais inscritos nas respectivas entidades. Além disso, o CFC apresenta em seu portal espaço destinado à divulgação de pesquisas científicas, sendo assim, requereu-se junto a esse órgão a disponibilização do *link* para acesso ao questionário da pesquisa.

A segunda fase de coleta de dados teve como objetivo alcançar os auditores internos e externos. Inicialmente, solicitou-se a ajuda do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e do IIA Brasil. O Ibracon apresentou resposta desfavorável à divulgação da pesquisa, já o IIA Brasil se mostrou interessado em contribuir com a pesquisa, contudo, já existia uma demanda anterior de outros pesquisadores, o que dificultou a colaboração tempestiva da referida entidade.

Diante disso, visando alcançar a resposta dos auditores, utilizou-se a plataforma LinkedIn (2019), rede social que possui mais de 500 milhões de usuários, destinada a empresas e profissionais de diferentes áreas, atuando em mais de 200 países, sendo que no Brasil o número de usuários é de aproximadamente 15 milhões.

Outros estudos já fizeram uso do LinkedIn como meio de divulgação de instrumento de pesquisa, a exemplo dos de Miranda (2010) e Sousa Lima (2016), o que demonstra a sua validade científica como meio de comunicação entre o pesquisador e o público desejado.

Visando montar uma rede de auditores, inicialmente, criou-se um perfil para a pesquisa na rede social LinkedIn. A forma de se encontrar esses profissionais se deu por meio do campo de busca da rede social, utilizando-se as seguintes palavras-chave: “auditor interno”, “auditor interno sênior”, “auditor independente”, “auditor externo”, “auditor externo sênior”. Uma vez identificados os profissionais que faziam parte do público-alvo do estudo, fez-se uma análise do perfil dos profissionais com o objetivo de identificar a ligação do profissional com a área de auditoria. Enviaram-se 7.040 convites, dos quais foram aceitos 5.138 (2.653 auditores internos e 2.485 auditores externos). Em seguida, enviou-se o questionário eletrônico da pesquisa para cada um desses profissionais, acompanhado de um

texto explicando o objetivo da pesquisa e o tipo de público ao qual o instrumento era destinado.

Depois de concluída a coleta dos dados, obtiveram-se 548 respostas, sendo excluídas 77, que foram respondidas incorretamente ou estavam incompletas ou cujo respondente não fazia parte do público-alvo da pesquisa. Diante disso, a amostra final foi composta por 471 questionários válidos.

A seleção da amostra foi classificada como não probabilística por conveniência e, em relação ao tamanho mínimo da amostra, adotou-se o critério de Hair Junior *et al.* (2009), os quais recomendam que, para cada parâmetro (item) estimado, seja obtido entre 5 e 10 respondentes (nessa fase, o instrumento apresentava 66 itens, deste modo, alcançou-se a amostra mínima desejada).

Após a coleta de dados, realizou-se a etapa analítica de validação do instrumento. Até este momento do processo de validação do instrumento, utilizaram-se ferramentas qualitativas para tal propósito, nas fases seguintes, adotaram-se métricas quantitativas.

3.3.4 Procedimentos analíticos

3.3.4.1 Validade de constructo

A validade de construto tem o objetivo de verificar o número de fatores que o instrumento avalia. Segundo Pasquali (2009), é preciso proceder à análise fatorial para determinar de fato quantos fatores o instrumento está aferindo.

A validade de construto foi realizada em dois estágios. A primeira etapa teve como propósito reduzir o número de itens dos constructos, de modo que a escala final seja formada por um menor número de elementos capazes de explicar substancialmente a variância total dos dados. Já a segunda etapa teve como objetivo testar o número de fatores extraídos da escala final.

Deste modo, utilizou-se a análise fatorial exploratória (AFE) em cada um dos constructos, sendo analisadas as comunalidades (quantidade de variância explicada por cada item) e desejados valores acima de 0,5, conforme os ensinamentos de Hair *et al.* (2006). Além disso, analisaram-se as variações no poder de explicação do componente extraído com a presença do item e quando ele é extraído. O Apêndice H apresenta o *output* do teste.

O primeiro constructo analisado foi o relativo à intenção comportamental, formado por três itens. O resultado da AFE demonstrou que as comunalidades variaram entre 0,75 e 0,79,

não necessitando a exclusão de itens, além disso, o poder de explicação dos três itens juntos foi de 79% dos dados.

O segundo constructo analisado foi o referente à percepção de controle, que é formada por quatro itens (probabilidade de retaliação pela organização; probabilidade de retaliação por outros profissionais; medo de que os relatórios de atividade contábil fraudulenta sejam ignorados pela empresa; e medo de que esses relatórios estejam violando o dever de lealdade). Os resultados da AFE demonstraram não existir necessidade de exclusão de itens. Resultados semelhantes foram verificados para os constructos atitudes (AT), em que todos os itens se mostraram adequados a partir da AFE.

Já a análise do constructo relativo às normas subjetivas (NS) demonstrou que os itens NS2 e NS5 apresentaram baixa comunalidade (valores abaixo de 0,5), o que exigiu a sua exclusão. Os itens se referem à pressão exercida pelos *stakeholders* (partes interessadas) e membros da família para se realizar a denúncia das irregularidades contábeis.

Em seguida, analisou-se o constructo incentivos (IN), a partir da AFE foi possível perceber que a dimensão em questão é formada por dois fatores que juntos explicam mais de 80% da variância dos dados. O primeiro fator é formado pelos itens que se referem aos incentivos financeiros (recompensa financeira, previsão legal de recompensas financeiras), já o segundo fator se refere aos incentivos não financeiros (justiça social/ética profissional e senso geral de moralidade).

Concluindo, analisou-se a adequação dos itens que se referem às oportunidades para denúncia. Os resultados encontrados indicaram a necessidade de exclusão dos itens OP3 (canais de denúncia externos) e OP5 (garantia do anonimato), que apresentaram escores de comunalidades de 0,35 e 0,32, respectivamente. Diante disso, tomou-se a seguinte decisão: eliminou-se o item que tratava da garantia do anonimato, permanecendo na escala final o item que tratava dos canais de denúncia externos (alguma entidade externa à organização, exemplo: CFC, CVM), tendo em vista a importância do item para pesquisa, pois, caso ele fosse eliminado, a pesquisa iria se limitar apenas a investigar a relevância dos canais internos, o que representaria uma perda informacional significativa.

Para proceder a análise do número de fatores do instrumento, utilizou-se a análise fatorial confirmatória (AFC), adotada para a extração dos fatores a análise de componentes principais. Inicialmente, para se testar a adequação dos dados à técnica de análise fatorial, realizaram-se os testes de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e de esfericidade de Bartlett.

Conforme Hair Junior *et al.* (2009), os valores de KMO mostram a proporção da variância que os indicadores apresentam em comum, sendo considerados aceitáveis valores de

KMO acima de 0,6. Já o teste de esfericidade de Bartlett indica o nível de correlação existente entre as variáveis, o valor da significância do teste deve ser menor que 0,05 para se confirmar um bom ajustamento dos dados. E, por último, a análise da validade de construto pela AFC é assegurada quando o total de variância de explicação dos fatores é maior que 60%. A Tabela 2 a seguir apresenta o resultado da AFC.

Tabela 2 – Total de variância explicada/teste de ajustamento

Componente	Percentual de variância	Percentual cumulativo
1	26,29	26,29
2	14,11	40,40
3	7,05	47,45
4	6,23	53,68
5	5,99	59,68
6	5,22	64,91

Nota: KMO = 0,85; Esfericidade de Bartlett – Significância = 0,000 (menor que 0,01).

Fonte: elaboração própria (2019).

O instrumento da pesquisa é formado por seis construtos, a saber: intenção de denúncia; atitudes; normas subjetivas, percepção de controle; oportunidades e incentivos (o construto julgamento ético não foi objeto de validação, pois se utilizou um questionário já validado na literatura). Os quatro primeiros construtos pertencem à TCP e os demais fazem parte da TTF.

Conforme análise da Tabela 2, os dados da pesquisa se mostraram ajustados à técnica de AFC, tomando por base os critérios definidos na literatura. Além disso, foi possível confirmar a validade do construto da pesquisa, uma vez que os seis componentes juntos apresentam um poder de explicação de quase 65% da variância dos dados. O Apêndice H apresenta o *output* do teste.

3.3.4.2 Validade da consistência interna

Kottner e Streiner (2010) definem consistência interna como o grau em que todos os itens medem o mesmo atributo. E tem como objetivo verificar a semelhança dos itens dentro da escala.

A premissa do conceito é que, se o conjunto de questões que compõem o instrumento é desenvolvido com o propósito de mensurar um determinado construto ou atributo e fazem parte de um mesmo paradigma teórico, a consistência interna demonstra o potencial das questões em captar a variável objeto do estudo, além do grau de semelhança entre as questões, sendo esperado que os itens que fazem parte do mesmo construto apresentem alta correlação.

Para se realizar a validação da consistência interna, foi utilizado o teste do alfa de Cronbach. Segundo Hora, Monteiro e Arica (2010, p. 89), “o alfa mede a correlação entre as respostas em um questionário, através da análise do perfil das respostas dadas”.

Os valores do alfa variam de 0 a 1 e, quanto mais próximo de 1, maior o indicativo de consistência interna. Nunnally (1978 apud HOSS; CATEN, 2010) considera que, para pesquisas exploratórias, valores do alfa superiores a 0,6 são considerados aceitáveis.

Tabela 3 – Teste de consistência interna

Constructo	Nº de itens	Variação do alfa caso um item seja excluído	Correlação item-total	Alfa
Intenção de Denúncia	3	0,78 – 0,84	0,71 – 0,75	0,86
Atitudes	6	0,63 – 0,78	0,83 – 0,86	0,87
Normas Subjetivas	3	0,67 – 0,74	0,45 – 0,60	0,75
Percepção de Controle	4	0,73 – 0,78	0,56 – 0,67	0,81
Oportunidades	4	0,53 – 0,64	0,37 – 0,50	0,67
Incentivos Financeiros	2	–	0,81 – 0,81	0,89
Incentivos não financeiros	2	–	0,45 – 0,45	0,63
Avaliação geral do instrumento	24	–	–	0,82

Fonte: elaboração própria (2019).

Conforme as informações reportadas na Tabela 3, realizou-se o teste de alfa de Cronbach individualmente para todos os construtos que faziam parte do questionário e, de acordo com os resultados reportados, todos os construtos apresentaram boa consistência (valores acima de 0,7). Cabe chamar atenção que, apesar de as dimensões oportunidades e incentivos não financeiros não terem apresentado uma boa consistência interna, é importante lembrar que o trabalho em questão é de caráter exploratório e, para estes casos, valores acima de 0,6 são considerados aceitáveis.

Variações significativas no alfa decorrentes da exclusão do item podem ser um indicativo de que aquele item específico está influenciando negativamente a consistência interna dos dados. Após a análise do reflexo no alfa decorrente da exclusão do item, não foram identificadas modificações expressivas, sendo assim, não houve necessidade de ser excluído item do questionário.

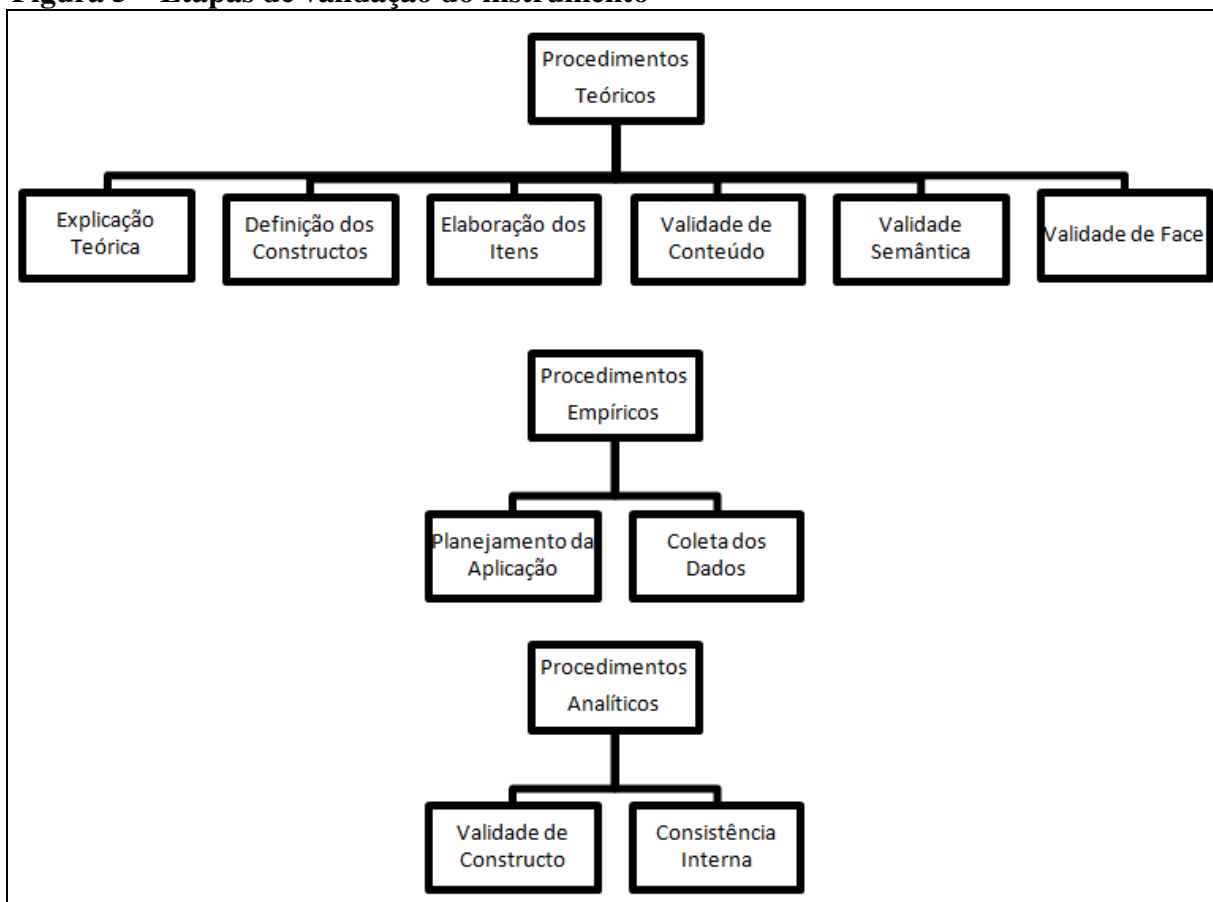
Além da análise do escore do alfa obtido para todos os itens da escala, é importante a análise da correlação entre os itens e da correlação de cada item com a escala, em que uma boa correlação pode ser entendida como um indicativo de boa confiabilidade.

Baseando-se em Pasquali (2011), valores acima de 0,3 são considerados adequados, não sendo esperados valores negativos, pois a presença de tais valores pode ser interpretada como uma fragilidade no item analisado. Desse modo, tomando por base a Tabela 3, todos os

itens apresentaram boa correlação com o escore total do seu respectivo construto, indicando que os itens estão medindo atributos semelhantes interconstruto.

E, por fim, ao se analisar todas as questões de forma conjunta, foi possível perceber que o questionário, de uma forma geral, apresentou um bom índice de consistência interna, conforme a literatura pertinente. A Figura 5 apresenta todas as etapas realizadas, que vai desde a construção até a validação do instrumento.

Figura 5 – Etapas de validação do instrumento



Fonte: elaboração própria (2019).

3.4 INSTRUMENTO DA PESQUISA

Para a coleta dos dados da pesquisa, foi utilizado um questionário *online*. A primeira parte tem como objetivo identificar o participante da pesquisa, sendo formada por questões do tipo: gênero, idade, profissão, anos de experiência e grau de escolaridade.

Já na segunda parte, será distribuído cada participante de maneira aleatória para um dos quatro cenários hipotéticos. A justificativa pela escolha de cenários resultou da

necessidade de se mensurar o comportamento da denúncia de forma indireta, haja vista que a variável objeto do estudo constitui um fenômeno diretamente não observável.

O uso de cenários é frequentemente adotado em estudos que buscam analisar o comportamento de denúncia da fraude, como os de Menk (2011), Liyanarachchi e Adler (2011), Brennan e Kelly (2007), Shariff (2015), Vasconcelos (2015) e Alleyne (2010).

O objetivo dos cenários é expor o participante a uma situação hipotética de fraude contábil passível de ocorrer em um ambiente organizacional e tentar captar a decisão (denúncia ou não) do respondente. Adaptaram-se os cenários do estudo de Andon *et al.* (2016).

O cenário descreve uma situação em que o respondente ocupa o cargo de contador sênior de uma firma de médio porte que negocia títulos no mercado de ações. O objetivo dele consiste em analisar e avaliar as informações produzidas pelo departamento de contabilidade. No exercício de sua função, o contador, após análise criteriosa dos números contábeis, identificou que uma fraude intencional dos demonstrativos contábeis fora cometida.

Diante desse contexto, o participante foi questionado, em uma escala de 1 a 10, sobre a probabilidade de ele denunciar a conduta ilegal cometida. A descrição dos cenários da pesquisa segue no Apêndice D.

A diferença de um cenário para outro reside no tamanho da gravidade do delito (baixa gravidade/alta gravidade) e na posição ocupada pelo infrator (*controller* financeiro, cargo superior ao cargo ocupado pelo participante; ou auxiliar financeiro, cargo inferior ao cargo ocupado pelo participante). O Quadro 5 apresenta um resumo dos cenários.

Quadro 5 – Descrição dos cenários

Cenário	Característica
1º	Baixa gravidade do delito/cargo do infrator inferior
2º	Alta gravidade do delito/cargo do infrator inferior
3º	Alta gravidade do delito/cargo do infrator superior
4º	Baixa gravidade do delito/cargo do infrator superior

Fonte: elaboração própria (2018).

A fraude contábil apresentada nos cenários é relacionada à criação de receitas fictícias, com o objetivo de inflacionar os resultados contábeis, que não decorreram das práticas usuais das atividades da empresa, e estavam desacompanhadas dos documentos que confirmassem a sua ocorrência. A seguir, apresenta-se o cenário de fraude, com informações em negrito relativas às variáveis controladas que diferenciam um cenário do outro, adaptado de Andon *et al.* (2016).

Você é contratado pela Pontual Corporation como contador sênior da equipe. A Pontual é uma empresa de médio porte que negocia títulos no mercado de ações da BM&FBovespa. A empresa está crescendo e está indo bem financeiramente, com receitas anuais de aproximadamente R\$ 5 milhões. As responsabilidades do seu trabalho incluem registrar as receitas obtidas com as vendas. Certa noite, ao trabalhar até tarde, você descobriu informações indicando que o **auxiliar financeiro/controller financeiro** da Pontual Corporation fez uma série de lançamentos contábeis que geraram um total de receita fictícia de **R\$ 50 mil/500mil**. Depois de ser incapaz de encontrar qualquer apoio documental, você levantou a questão com o Auxiliar Financeiro que foi desdenhoso de suas preocupações. Está claro para você que essas entradas fizeram com que a Pontual Corporation distorcesse seus ganhos declarados. Baseado em casos recentes, você espera que a CVM imponha sanções caso a empresa seja investigada e considerada culpada de fraude nos relatórios financeiros.

Para verificar o nível de entrega dos entrevistados, garantindo que o respondente tinha feito a leitura do respectivo cenário, incluíram-se duas perguntas sobre o cenário. Excluíram-se da amostra final da pesquisa aqueles participantes que responderam incorretamente alguma dessas perguntas, pois indicou que a leitura havia sido feita incorretamente ou com um baixo nível de concentração.

3.4.1 Mensuração das variáveis

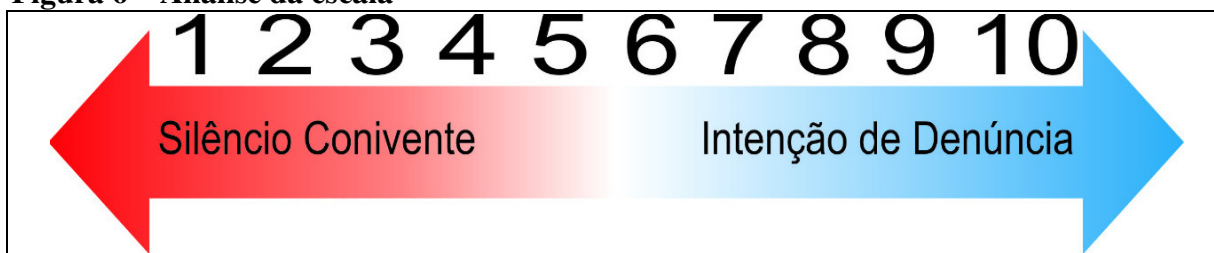
3.4.1.1 Variável dependente

a) Intenções comportamentais

A variável dependente da pesquisa é representada pelas intenções comportamentais, que dizem respeito ao grau de disposição que um indivíduo (profissional de contabilidade) tem para a realização de um comportamento (denúncia ou não da fraude contábil).

A mensuração das intenções comportamentais se dá a partir da decisão do participante quando diante do cenário de fraude contábil. Uma vez obtida a sua resposta, será feita a seguinte interpretação: quanto mais à direita, maior a propensão de intenção de denúncia, e quanto mais à esquerda, maior a probabilidade de o respondente permanecer em silêncio conivente.

A escala do grupo 1 é reversiva, quanto mais à esquerda, maior a probabilidade de silêncio conivente; já a escala do grupo 2 é progressiva e quanto mais à direita, maior a probabilidade de intenção de denúncia. A Figura 6 apresenta um resumo esquematizado dessa escala.

Figura 6 – Análise da escala

Fonte: elaboração própria (2019).

As intenções comportamentais são formadas por três itens que medem a probabilidade de denúncia/silêncio. De posse dos escores obtidos para os itens, formou-se um índice a partir da seguinte fórmula: $IC1 \times IC2 \times IC3 / 10$. O índice formado varia de 0 a 100, sendo adotada a seguinte classificação (Quadro 6):

Quadro 6 – Categorias formadas pelas intenções comportamentais

Categoria	Intervalo	Descrição
1	Maior que zero e menor ou igual a 20	Muito baixa probabilidade de denúncia
2	Maior que 20 e menor ou igual a 40	baixa probabilidade de denúncia
3	Maior que 40 e menor ou igual a 60	Moderada probabilidade de denúncia
4	Maior que 60 e menor ou igual a 80	Alta probabilidade de denúncia
5	Maior que 80 e menor ou igual a 100	Muito Alta Probabilidade de Denúncia

Fonte: elaboração própria (2019).

A partir das respostas, serão formados dois grupos: o primeiro, pelos participantes com propensão à intenção de denúncia (os profissionais classificados nos grupos 3, 4 e 5; e o outro, dos participantes cuja intenção é permanecer em silêncio conivente (profissionais classificados nos grupos 1 e 2).

3.4.1.2 Variáveis independentes

a) Atitudes em relação ao comportamento

Representa as características dos indivíduos que lhes permite julgar o comportamento como sendo algo favorável ou desfavorável, e quanto mais positivo for o seu julgamento, maior será a sua intenção em realizá-lo. As atitudes são determinadas pelas crenças (crenças comportamentais) do indivíduo sobre as consequências da realização de um comportamento (AJZEN, 2006).

Ainda, de acordo com Ajzen (2006), as atitudes seriam resultado do produto das crenças comportamentais pela avaliação do comportamento, por exemplo: “denunciando

previno danos à organização” seria uma crença que relaciona um atributo (prevenir danos à organização) a um comportamento (decisão de assoprar o apito).

O estudo de Alleyne (2010) demonstrou que as atitudes em relação à denúncia apresentam efeito positivo sobre a intenção de denúncia. Henik (2015) complementa afirmando que uma atitude positiva em relação à denúncia tem sido capaz de prever consistentemente o comportamento de denúncia.

Para mensurar as atitudes em relação à denúncia, foram selecionadas as seguintes crenças comportamentais: prevenir danos à organização; proteger o interesse público; garantir maior confiabilidade dos números contábeis; garantir a continuidade da organização; suportar o sistema de controle interno; proteger o interesse dos usuários da informação contábil.

Para cada atributo, serão analisadas as crenças comportamentais e a avaliação do comportamento por meio de uma escala Likert de sete pontos, as atitudes serão mensuradas a partir do produto das crenças comportamentais pela avaliação do comportamento dividido por sete.

b) Normas subjetivas

São as influências causadas pela pressão social de pais, colegas de trabalho, grupos de referência, opinião pública e instituições sobre o comportamento dos indivíduos. Representa a expectativa que indivíduos ou grupos têm a respeito do seu comportamento. As crenças normativas combinadas com a motivação pessoal em agir em conformidade com as expectativas dos grupos de referência determinam a norma subjetiva.

Dizem respeito à pressão percebida que se sente ao soprar o apito de acordo com as expectativas dos outros. No que diz respeito à intenção de denúncia, pode-se ter uma crença normativa, por exemplo: se o contador acreditar que as agências reguladoras (CFC) definitivamente apoiam relatos de comportamento fraudulento, o contador estará fortemente inclinado a seguir o que os acionistas esperam do seu comportamento.

Conforme Sharif (2015), as normas subjetivas podem ser divididas em normas de descritivas e normas de imposição. A primeira diz respeito à ação do grupo referente quando em situação similar à do indivíduo em análise, já a segunda representa a opinião ou o que deveria ser feito em determinada situação. O estudo do autor encontrou relação positiva e significativa entre as normas de imposição com a intenção de denúncia. Na TCP, as normas subjetivas são representadas pela norma de imposição, sendo esta considerada no estudo.

Foram selecionados como grupos de referência: colegas de trabalho, profissionais de contabilidade, agências reguladoras (CFC, CVM etc.). Para cada grupo de referência, o participante responderá à expectativa do comportamento esperado pelos seus pares em uma escala Likert de sete pontos, e as normas subjetivas serão mensuradas a partir do produto das crenças normativas pelo poder das crenças normativas divididas por sete.

c) Percepção de controle

Representa as barreiras existentes que podem dificultar ou facilitar o seu comportamento (percepção de controle). Segundo Ajzen (1991), a percepção de controle é função das crenças de controle pela avaliação dos fatores de controle. Neste trabalho, as crenças de controle representam as barreiras que podem dificultar a denúncia da fraude contábil.

Como barreiras, foram selecionadas crenças de controle relacionadas à probabilidade de a denúncia resultar em algum tipo de retaliação pela organização ou por outros profissionais de contabilidade. Segundo Liyanarachchi e Adler (2011), a probabilidade de retaliação influencia negativamente as propensões dos contadores de denunciar as irregularidades.

Outra variável utilizada como barreira foi o medo de que os relatórios de atividade contábil fraudulenta sejam ignorados pela empresa ou estejam violando o dever de lealdade. A escolha das variáveis tomou por base o estudo de Zakaria, Razal e Yusoff (2016), cujos resultados demonstraram existir uma relação estatisticamente significativa entre percepção de controle e intenção de denúncia externa.

Para cada barreira, serão analisadas as crenças de controle e a avaliação do poder das crenças de controle, por meio de uma escala Likert de sete pontos, as percepções de controle serão mensuradas a partir da multiplicação das crenças de controle pelo poder das crenças de controle dividido por sete.

d) Oportunidades

Quando diante da fraude, os profissionais de contabilidade têm a oportunidade de delatar a irregularidade. As oportunidades estão relacionadas a fatores ou características do ambiente que permitem ao profissional assoprar o apito.

Segundo Brown, Hays e Stuebs Junior (2017), a oportunidade de fraude ocorre quando os controles são pouco eficientes ou não existem, ou quando a administração tem a capacidade de substituir os controles. Existem oportunidades de denúncia quando alguém (por

exemplo, um contador) tem conhecimento das irregularidades, tem o dever moral ou legal de denunciar o ato e existem políticas para relatar o fato.

O estudo de Kaplan *et al.* (2009) concluiu que a propensão à denúncia é maior em canais de denúncia internos, quando comparados a canais de denúncia externos. Já o trabalho de Kaplan, Pope e Samuels (2011) identificou que a intenção de denúncia em um canal anônimo é superior a um canal não anônimo.

Diante do exposto, as oportunidades em relação à denúncia foram mensuradas a partir da presença de: (a) canais de denúncia internos à organização; (b) canais de denúncia interno administrado por uma entidade externa; (c) canais de denúncia externos (alguma entidade externa à organização, exemplo: CFC); (d) proteção legal. Cada uma dessas variáveis será mensurada a partir de uma escala Likert de sete pontos, em que 1 indica discordo totalmente e 7 concordo totalmente.

e) Incentivos

Os incentivos financeiros representam o ganho monetário auferido pelo delator. O Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act prevê o pagamento monetário ao denunciante que varia conforme as sanções impostas.

Já os incentivos não monetários resultam de um sentimento pessoal do indivíduo, representando uma gratificação de agir conforme a ética profissional, sentimento de dever cívico, sentimento de justiça social etc. (FELDMAN, 2011). Diante disso, os incentivos não monetários dizem respeito a uma motivação intrínseca do indivíduo, já os incentivos financeiros representam fatores extrínsecos.

Xu e Ziegenfuss (2008) concluíram que os auditores internos são mais propensos a denunciar irregularidades a autoridades quando fornecidos incentivos financeiros. Já o estudo de Andon *et al.* (2016) encontrou evidências de que os incentivos financeiros impactam a intenção de denúncia, sendo a relação moderada pelo tamanho da gravidade do delito.

No estudo, foram consideradas as recompensas monetárias (incentivos financeiros) e, como incentivos não monetários, a justiça social/ética profissional e o senso geral de moralidade. Cada variável será mensurada a partir de uma escala Likert de sete pontos, em que 1 indica discordo totalmente e 7 concordo totalmente.

f) Percepção ética

A decisão de denunciar ou não a irregularidade percebida representa um julgamento ético. Algumas evidências empíricas apontam a percepção ética como um determinante da intenção de denúncia, sendo esta definida como “um componente do raciocínio individual sobre questões difíceis” (CHIU, 2002, p. 581, tradução nossa).

A percepção ética será mensurada por meio da escala ética multidimensional (MES) desenvolvida por Reidenbach e Robin (1988). A escala é formada por 9 itens, sendo que os 4 primeiros medem as dimensões justiça social, dois itens medem a dimensão relativismo, e os demais itens se referem ao contratualismo. O Quadro 7 explica as dimensões da escala.

Quadro 7 – Dimensões da escala de percepção ética

Dimensão	Conceito
Equidade moral/justiça social	Equidade moral é a percepção individual de justiça e o entendimento do que é certo/errado (REIDENBACH; ROBIN, 1990). “Esta dimensão mede as percepções dos indivíduos sobre se tal comportamento é justo, moralmente correto e aceitável” (AHMAD, 2011, p. 60, tradução nossa).
Relativismo	É a percepção do que é certo versus errado, baseado em diretrizes ou parâmetros embutidos no sistema da cultura social, em detrimento de considerações individual (REIDENBACH; ROBIN, 1990). Uma decisão é tida como certa ou errada partindo do ponto de vista, sobre como uma determinada sociedade julga tal questão como sendo correto ou não.
Contratualismo	A percepção individual do que é certo <i>versus</i> errado com base em noções de um contrato implícito que existe entre negócios e sociedade (REIDENBACH; ROBIN, 1990).

Fonte: elaboração própria (2019).

A premissa da escala MES, que propõe medir o nível de percepção ou julgamento ético sobre um determinado fato, seria resultado da influência de três dimensões ou fatores que juntos explicariam a avaliação por parte de um indivíduo sobre um dilema ético.

A primeira parte dos ensinamentos de Platão e Aristóteles considera que justiça seria adotar tratamentos iguais a fatos semelhantes e tratamento diferenciado a situações diferentes. A segunda deriva da presença de contratos de como agir em determinada sociedade, tendo como exemplo os códigos de conduta profissional ou normas legais de um país. Já a teoria do relativismo pauta que determinados dilemas morais podem ser julgados de formas distintas, a depender da cultura de cada sociedade (condutas, costumes etc.). Por último, a teoria teleológica foca nas consequências da decisão e esta seria a responsável em explicar sobre se determinado fato é tido como ético ou não (beneficia apenas a si próprio – egoísmo, beneficia a vários indivíduos – utilitarismo) (LUSTOSA *et al.*, 2012; CAMPOS; BOTELHO, 2016).

No caso das pesquisas de intenção de denúncia, alguns estudos fizeram uso da escala MES. A pesquisa de Chiu (2002), desenvolvida na China com 254 estudantes de MBA, teve

como objetivo testar a influência do julgamento ético e locus de controle na intenção de denúncia, os resultados encontrados pelo autor evidenciaram uma relação positiva entre julgamento ético e intenção de denúncia.

Na mesma direção o estudo Ahmad, Smith e Ismail (2012) demonstrou que o julgamento ético dos auditores internos apresentou significância estatística com a intenção de denúncia. Ainda, conforme os autores, a relação entre as dimensões do julgamento ético e a intenção de denúncia também tem sido alvo de investigações, sendo constatado que as dimensões da equidade moral, relativismo e contratualismo mostram uma associação positiva com a intenção de denúncia.

No cenário nacional, o estudo de Vasconcelos (2015) não identificou uma relação entre julgamento ético e intenção de denúncia, contudo, níveis elevados de julgamento ético para as três dimensões (equidade, relativismo e contratualismo) apresentaram uma maior proximidade com a intenção de denúncia, a partir da análise de correspondência.

Diante do exposto, a percepção ética foi considerada como variável explicativa da intenção ou não de denúncia da fraude contábil. A justificativa para sua escolha se dá pelo seguinte motivo: diferentes observadores de uma irregularidade podem chegar a conclusões distintas sobre se o desvio detectado é grave o suficiente para resultar em uma denúncia, e a escolha seria motivada por valores éticos. Sendo assim, espera-se que, quanto maior a percepção ética do profissional de contabilidade, maior será a sua afinidade pela denúncia da fraude visando cessar a irregularidade detectada. A escala adotada para mensuração da percepção ética segue apresentada no Apêndice E

3.4.1.3 Varáveis de controle

a) Gênero

Estudos anteriores sugerem que características do indivíduo, como idade, gênero, renda, anos de experiência etc., provavelmente influenciariam a decisão de delatar. Liyanarachchi e Adler (2011) investigaram a relação entre idade e gênero como determinante da intenção de denúncia entre os contadores. Os resultados da pesquisa demonstraram que, entre os contadores de carreira inicial, os homens eram mais propensos do que as mulheres a expor a transgressão. Sendo assim, a influência da variável gênero será analisada.

b) Idade

A idade representa uma característica demográfica que tem sido frequentemente analisada nos estudos que tratam do comportamento em relação à denúncia. O estudo de Ahmad, Smith e Ismail (2012) investigou a influência da idade na intenção de denúncia, os resultados da pesquisa revelaram que a idade não representou um preditor do comportamento de denúncia. Contudo, Gao, Greenberg e Wong-On-Wing (2015) consideram que, apesar de a variável idade apresentar resultados inconclusivos, espera-se que funcionários mais jovens e em início de carreira apresentem uma menor propensão de delatar as irregularidades. Diante disso, a idade será considerada como uma variável de controle.

c) Gravidade do delito

Feldman e Lobel (2010) concluíram que a intenção de denúncia está associada à gravidade da irregularidade. Diante disso, espera-se uma relação positiva entre o tamanho da gravidade do delito e a intenção de denúncia dos profissionais de contabilidade.

A variável gravidade do delito foi controlada por cenário (baixa gravidade do delito/alta gravidade do delito), sendo incluída uma variável *dummy* para captar o efeito da característica do cenário: 0 – cenário de baixa gravidade do delito; 1 – cenário de alta gravidade do delito.

d) Posição ocupada pelo infrator

Cada cenário apresenta características que variam em relação à posição ocupada pelo infrator do delito, sendo incluída uma variável *dummy* para captar o efeito da característica do cenário: 0 – posição do infrator inferior à do denunciante; 1 – posição do infrator superior à do denunciante.

3.4.1.4 Resumo das variáveis

O Quadro 8 apresenta o resumo com os códigos, a descrição, a relação, o sinal esperado e as evidências empíricas das variáveis da pesquisa (dependente, independentes e de controle).

Quadro 8 – Descrição das variáveis

Variável	Código	Descrição	Relação	Sinal esperado	Evidências empíricas
Dependente					
Intenção comportamental	IC	Categorias 1 a 5	–		
Independentes					
Atitudes em relação à denúncia	AT1 – AT6	CCT x AC/7	AT→IC	+	Alleyne (2010) e Henik (2015)
Normas subjetivas	NS1 – NS3	CN x PCN/7	NS→IC	+	Sharif (2015)
Percepção de controle	PC1 – PC4	CC x PCC/7	PC→IC	–	Liyanarachchi e Adler (2011) e Zakaria, Razal e Yusoff (2016)
Oportunidades	OP1 – OP4	Escala de 1–7	*OP→PC **OP→IC	+	Kaplan, Pope e Samuels (2011) e Kaplan (2009)
Incentivos financeiros	IF1 – IF2	Escala de 1–7	*IF→AT **IF→IC	+	Xu e Ziegenfuss (2008) e Andon <i>et al.</i> (2016)
Incentivos não financeiros	INF1 – INF2	Escala de 1–7	*INF→AT **INF→IC	+	Feldman (2011)
Equidade moral	EM	Escala de 1–5	EM→IC	+	Chiu (2002) e Ahmad, Smith e Ismail (2012)
Relativismo	REL	Escala de 1–5	REL→IC	+	
Contratualismo	CONTR	Escala de 1–5	CONTR→IC	+	
De controle					
Gênero	GEN	0 – homem 1 – mulher	GEN→IC	Indefinido	–
Idade	AGE	–	AGE→IC	Indefinido	–
Gravidade do delito	GD	0 – baixa gravidade 1 – alta gravidade	GD→IC	+	Feldman e Lobel (2010)
Posição ocupada pelo infrator	POI	0 – cargo inferior 1 – cargo superior	POI→IC	–	Gao, Greenberg e Wong-On-Wing (2015)

* Modelo teórico. ** Análise adicional.

Nota: AC = avaliação do comportamento; AT = atitudes; CARG = cargo ocupado; CC = crenças de controle; CCT = crença comportamental; CN = crenças normativas; CONTR = contratualismo; CP = comportamento; EM = equidade Moral; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; IC = intenção comportamental; AGE = idade; IF = incentivos financeiros; INF = incentivos não financeiros; NS = normas subjetivas; OP = oportunidade; PC = percepção de controle; POI = posição ocupada pelo infrator; REL = relativismo.

Fonte: elaboração própria (2019).

3.5 MODELOS ECONOMETRÍCOS E TÉCNICA DE ANÁLISE

3.5.1 Modelos

a) Modelo 1: AT + NS + PC + VC → IC

O primeiro modelo testa os pressupostos da TCP que assumem que o comportamento pode ser explicado pelas intenções comportamentais e esta seria influenciada pelas características do indivíduo (atitudes) que lhe permite julgar uma conduta como favorável ou não, tendo em vista as possíveis consequências que podem resultar da escolha feita, pela pressão exercida pelo grupo de referência (NS) e pelas barreiras existentes que podem

dificultar o seu comportamento (percepção de controle), sendo acrescentadas as variáveis de controle. O modelo 1 segue descrito na Equação 2:

$$IC = \beta_0 + \beta_1 AT + \beta_2 NS + \beta_3 PC + \beta_4 GEN + \beta_5 AGE + \beta_6 GD + \beta_7 POI + \varepsilon \quad (2)$$

Em que: IC = intenções comportamentais (intenção de denúncia ou silêncio conivente); AT = atitudes em relação à denúncia, obtida a partir do componente principal extraído da análise fatorial, o fator inclui as variáveis AT1-AT6; NS = normas subjetivas, obtida a partir do componente principal extraído da análise fatorial, o fator inclui as variáveis NS1-NS3; PC = percepção de controle, obtida a partir do componente principal extraído da análise fatorial, o fator inclui as variáveis PC1-PC4; GEN = gênero; AGE = idade; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; ε = erro.

b) Modelo 2: JE + VC $\rightarrow$ IC

O segundo modelo testa a influência do julgamento ou percepção ética na intenção de denúncia da fraude contábil. Para testar a influência do construto ética nas intenções comportamentais, são testadas as dimensões (justiça social, relativismo e contratualismo). O modelo 2 segue descrito na Equação 3.

$$IC = \beta_0 + \beta_1 JS + \beta_2 REL + \beta_3 CONT + \beta_4 GEN + \beta_5 AGE + \beta_6 GD + \beta_7 POI + \varepsilon \quad (3)$$

Em que: IC = intenções comportamentais (intenção de denúncia ou silêncio conivente); JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; GEN = gênero; AGE = idade; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; ε = erro.

d) Modelo 3: CDI + CDIE + CDE + PL $\rightarrow$ PC

O modelo 3 testa a influência da presença de oportunidade para denúncia da fraude nas barreiras que podem inibir ou facilitar a sua ocorrência (percepção de controle). Desse modo, o modelo incorpora como a presença de canais de denúncia internos/externos e a proteção legal reduzem a percepção de controle pelos profissionais de contabilidade. O modelo 3 representa a integração teórica entre a TCP e o fator oportunidades da TTF. O modelo 3 segue representado na Equação 4.

$$PC = \beta_0 + \beta_1 CDI + \beta_2 CDIE + \beta_3 CDE + \beta_4 PL + \beta_5 GEN + \beta_6 AGE + \beta_7 GD + \beta_8 POI + \varepsilon \quad (4)$$

Em que: PC = percepção de controle; CDI = canais de denúncia internos administrados pela organização; CDIE = canais de denúncia internos administrados por uma empresa terceirizada; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; GEN = gênero; AGE = idade; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; ε = erro.

e) Modelo 4: IF + INF + VC $\rightarrow$ AT

O modelo 4 testa como incentivos intrínsecos (não financeiros) ou extrínsecos (financeiros) impactam o julgamento dos profissionais sobre quanto o comportamento em questão é favorável ou não, tendo em vista as consequências que tal comportamento produzirá, sendo esperado que os incentivos reflitam positivamente nas atitudes em relação à denúncia pelos profissionais de contabilidade. O modelo 4 representa a integração teórica entre a TCP e o fator incentivos da TTF, e segue representado na Equação 5.

$$AT = \beta_0 + \beta_1 IF + \beta_2 IF2 + \beta_3 INF1 + \beta_4 INF2 + \beta_5 GD + \beta_6 POI + \beta_7 GEN + \beta_8 AGE + \varepsilon \quad (5)$$

Em que: AT = atitudes em relação à denúncia; IF = incentivos financeiros; INF = incentivos não financeiros; GEN = gênero; AGE = idade; CARG = cargo ocupado; CEN = cenário de fraude; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; ε = erro.

f) Análise adicional

Como análise adicional, verifica-se como a presença de canais de denúncia internos/externos, proteção legal, anonimato garantido e incentivo intrínseco (não financeiros) ou extrínseco (financeiros) impactam a intenção de denúncia da fraude contábil por parte dos profissionais de contabilidade. A análise adicional segue representada nas Equações 6 e 7.

$$IC = \beta_0 + \beta_1 IF + \beta_2 IF2 + \beta_3 INF1 + \beta_4 INF2 + \beta_5 GD + \beta_6 POI + \beta_7 GEN + \beta_8 AGE + \varepsilon \quad (6)$$

Em que: IC = intenções comportamentais (intenção de denúncia ou silêncio convivente); IF = incentivos financeiros; INF = incentivos não financeiros; GEN = gênero; AGE = idade; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; ε = erro.

$$IC = \beta_0 + \beta_1 CDI + \beta_2 CDIE + \beta_3 CDE + \beta_4 PL + \beta_5 GEN + \beta_6 AGE + \beta_7 GD + \beta_8 POI + \varepsilon \quad (7)$$

Em que: IC = intenções comportamentais; CDI = canais de denúncia internos; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; GEN = gênero; AGE = idade; CARG = cargo ocupado; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; ε = erro.

3.5.2 Análise de regressão logística ordinal

A variável de interesse da presente tese é formada por categorias que representam a probabilidade de os profissionais delatarem a fraude contábil, variando da categoria de menor probabilidade para a categoria de maior probabilidade, ou seja, os dados apresentam uma sequência hierárquica (ordenada). Além disso, é importante lembrar que o objetivo da tese não é verificar quais fatores explicam a decisão de *whistleblowing* na média, e sim os fatores que explicam uma maior propensão à denúncia (intensão de *whistleblowing*) ou menor propensão à denúncia (silêncio conivente)

Tendo em vista as características do trabalho apresentadas acima, escolheu-se como técnica de análise dos dados a regressão logística ordinal (RLO). Baseando-se em Hair *et al.* (2009), em sua essência, os modelos de regressão logística se assemelham à análise de regressão múltipla, tendo em vista que o seu propósito consiste em prever uma variável dependente a partir de uma ou mais variáveis independentes, contudo, sabe-se que na RLO a variável dependente é ordinal, o que resulta em diferenças no método de estimação em comparação aos modelos de regressão linear múltipla.

Para se compreender a RLO, é preciso inicialmente entender a essência dos modelos da família logit para dados binários. Baseando-se em Hosmer e Lemeshow (2000), os modelos de regressão logit para dados binários representa a relação entre uma ou mais variáveis explicativas e uma variável explicada dicotômica (normalmente assumindo valores 0 e 1), em que a presença de determinada característica é codificada com 1 e a sua ausência zero.

Diferentemente dos modelos de regressão linear, cuja estimação se dá, via de regra, pelo método dos mínimos quadrados, no modelo de regressão logística a estimação é feita pelo método da máxima verossimilhança, cujo propósito é estimar os valores para a variável dependente que maximizam a probabilidade de se obter resultados representativos da realidade observada.

Segundo Hosmer e Lemeshow (2000), o logit do valor p varia entre 0 e 1 e é dado por:

$$\text{Logit}(p) = \log(p/1-p) = \log(p) - \log(1-p) \quad (8)$$

Em que: p é a probabilidade de sucesso; e $1 - p$ corresponde à probabilidade de insucesso. Esta transformação é chamada de “transformação logit da probabilidade p ”, e a razão $p/(1-p)$ na transformação logit é chamada de razão de chances. Desse modo, o log da razão de chances descrita acima pode ser apresentado da seguinte forma:

$$\text{Logit}_i = \ln(\text{prob}_{\text{evento}}/1 - \text{prob}_{\text{evento}}) = b_0 + b_1x_1 + \dots + b_nx_n \quad (9)$$

Em que: $\text{prob}_{\text{evento}}$ representa a probabilidade de o evento ocorrer; $1 - \text{prob}_{\text{evento}}$ a probabilidade de o evento não ocorrer; e b_1 representa coeficiente angular da variável x_1 .

A equação acima pode ser interpretada da seguinte forma: quando o logit for positivo, indica que o aumento das variáveis explicativas resulta no aumento das chances de o evento (sucesso) ocorrer; em sentido contrário, caso o logit seja negativo, significa que o aumento nas variáveis explicativas diminui as chances de o evento ocorrer. Além disso, o coeficiente angular indica a variação na variável explicada para cada variação de uma unidade na variável explicativa.

Uma vez discutidos os modelos logísticos para dados binários, ater-se-á agora aos modelos cuja variável dependente se apresenta na forma de categorias com uma ordenação entre elas. Conforme Hair *et al.* (2009), a RLO apresenta alguns pressupostos: (a) variável dependente que corresponde a uma variável qualitativa ordinal; (b) presença de uma ou mais variáveis independentes, que podem ser qualitativas nominais, qualitativas ordinais, quantitativas discretas ou quantitativas contínuas; (c) ausência de multicolinearidade (elevado nível de correlação entre as variáveis explicativas); e (d) presença de probabilidades proporcionais (os coeficientes que descrevem as relações entre as diferentes categorias de respostas são os mesmos).

A literatura apresenta uma variedade de modelos ordinais, tais como: *odds* proporcionais, *odds* proporcionais parciais, razão contínua e estereótipo. A escolha de qual modelo será adotada depende da forma como se construiu a variável dependente.

Sabendo-se que a variável dependente da presente tese é resultado das categorias formadas a partir do índice de intenção de denúncia (variável contínua), será utilizado o modelo *odds* proporcionais, o qual, segundo Abreu, Siqueira e Caiffa (2009), é apropriado para analisar variáveis ordinais provenientes de uma variável contínua que foi agrupada em faixas ou intervalos.

Em síntese, a RLO se baseia no uso da probabilidade acumulada de y , que representa a probabilidade de que y seja igual ou inferior a um determinado ponto, considerando, assim, uma determinada categoria j .

$$p(y \leq j) = \pi_1 + \dots + \pi_{j,j} = 1, \dots, j \quad (10)$$

$$p(y \leq 1) \leq p(y \leq 2) \leq \dots \leq p(y \leq j) = 1 \quad (11)$$

A soma das probabilidades das categorias é sempre igual a 1. Para apenas um preditor x , tal modelo de logit cumulativo pode ser escrito da seguinte forma:

$$\text{Logit } [p(y \leq j)] = b_0 + b_1 x, j = 1, \dots, j - 1 \quad (12)$$

Deste modo, de maneira resumida, se a variável dependente que representa o fenômeno em estudo apresentar j categorias de resposta, o número de logit estimados será $j - 1$, em que uma das categorias será definida como de comparação, de modo que as análises devem levar em consideração quais as chances de ocorrer a categoria j em relação à categoria de referência (FÁVERO; BELFIORE, 2017).

A escolha de qual será a categoria de referência depende do objeto da pesquisa. No caso da presente tese, será adotada a seguinte estratégia metodológica: será utilizada como categoria de referência a última categoria (alta probabilidade de denúncia), e as categorias inferiores, terão como categoria de comparação a alta probabilidade de intenção de denúncia.

Além da RLO, serão utilizadas outras técnicas de análise. Como técnica de análise preliminar, será utilizada a análise de correlação de Spearman entre as variáveis explicativas e de controle e as variáveis dependentes da presente tese. Baseando-se em Hair *et al.* (2009), a correlação de Spearman é adequada para se medir a associação entre duas variáveis qualitativas ou categóricas e para os casos em que as variáveis não apresentam uma distribuição normal, característica comum em pesquisas que utiliza escala Likert. Para a análise dos modelos 3 e 4 apresentados na seção anterior, utilizar-se-á a análise de regressão múltipla, uma vez que se apresentam múltiplas variáveis independentes para explicar uma variável dependente (contínua).

3.6 RESUMO DO CAPÍTULO

Este capítulo apresentou a metodologia e o desenho da pesquisa adotado para este estudo. Os principais objetivos foram examinar a influência de crenças e atitudes em relação à

intenção de denúncia e testar a aplicabilidade do modelo da TCP integrado ao modelo da TTF estendido a outros fatores que podem predizer o comportamento em relação à denúncia, além de fornecer uma justificativa para o uso da análise de RLO para estudos que investigam a intenção de denúncia da fraude.

O desenvolvimento do questionário referente ao modelo teórico tomou por base ensinamentos contidos no estudo de Pasquali *et al.* (2010). A construção dos itens partiu de questionários já existentes na literatura que buscaram medir construtos semelhantes ao adotado na pesquisa. Em seguida, foram realizados procedimentos de validação para garantir que os itens estavam mensurando os construtos que propõem medir. Alguns construtos não foram objeto de validação, tendo em vista o seu uso consolidado decorrente de estudos anteriores, quais sejam: percepção ética.

Concluindo-se, foram apresentadas as variáveis da pesquisa, assim como a sua escala de mensuração e, por último, os modelos econométricos e a técnica de análise adotada para responder o problema direcionador da presente tese de doutorado.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste capítulo é apresentar e explicar os resultados da análise estatística utilizada para testar as relações entre as variáveis estudadas, definidas no modelo teórico da pesquisa. O capítulo começa com uma análise descritiva dos perfis dos respondentes. Na segunda seção, apresenta-se uma análise descritiva das variáveis. Os resultados estatísticos para a análise da correlação entre as variáveis de interesse da pesquisa são apresentados na terceira seção. A quarta seção apresenta os resultados estatísticos da análise da relação entre variáveis independentes e variáveis dependentes e uma análise fornecida para cada uma das relações definidas. Na quinta seção, os resultados para as análises adicionais. E, por último, as principais conclusões deste estudo estão resumidas no final do capítulo.

4.2 IDENTIFICAÇÃO DOS RESPONDENTES

A amostra da pesquisa é formada pelos 471 questionários válidos respondidos pelos profissionais de contabilidade (245 contadores, 129 auditores externos e 97 auditores internos). Inicialmente, as repostas obtidas foram tabuladas em planilhas do *software* Microsoft Office® Excel 2010 e, em seguida, exportadas para o *software* Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 21 para a realização da análise descritiva.

A primeira parte do instrumento de pesquisa tratou das informações referentes ao perfil do respondente. Na amostra selecionada, foi possível perceber que, em relação à região dos participantes da pesquisa, foram obtidas respostas das cinco regiões do país, sendo que a região com maior número de participantes foi a Sudeste, com 38,2%, seguido pela região Nordeste e Sul, com 30,4% e 29,5%, respectivamente, e a região com menor número de entrevistados foi a Norte, com apenas 9 respostas. Conforme informações do sítio do CFC (2019), do montante de profissionais de contabilidade ativos, cerca de 6% pertencem à região Norte, o que explicaria o baixo número de respostas da região.

Dos respondentes válidos, cerca de 30% eram do gênero feminino, ou seja, os indivíduos do gênero masculino representam maioria dos participantes da pesquisa. Em relação à idade, as faixas etárias que apresentaram maior concentração de respondentes foram: de 21 a 30 anos, seguida de 31 a 40 anos. E a idade média dos participantes foi de 35 anos.

Tabela 4 – Perfil dos respondentes

Informações		N	%
Região	Norte	9	1,9
	Centro-Oeste	32	6,8
	Nordeste	111	30,4
	Sul	139	29,5
	Sudeste	180	38,2
	Total	471	100
Idade	21 a 30	202	42,9
	31 a 40	132	28
	41 a 50	82	17,4
	51 a 60	37	7,9
	Mais de 61 anos	18	3,8
	Total	471	100
Gênero	Feminino	154	32,7
	Masculino	317	67,3
	Total	471	100

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Quanto à escolaridade dos respondentes, a maioria era graduada (43,3%), mais de 40% possuíam especialização, 10% possuíam titulação de mestre e apenas 7 indivíduos possuíam o título de doutor. O número de técnicos apresentou menor representatividade na amostra. A baixa participação de técnicos pode ser justificada pelo fato de que estes representam cerca de 30% dos mais de 500 mil profissionais ativos, segundo informações do CFC (2019).

Tabela 5 – Escolaridade dos respondentes

Escolaridade	N	%
Doutor	7	1,5
Técnico	7	1,5
Mestre	47	10
Graduado	204	43,3
Especialista	206	43,7
Total	471	100

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Quando considerada a profissão ocupada pelo respondente, percebe-se que 52% eram representados por contadores, 28% atuavam como auditores externos e 20% desempenhavam a função de auditor interno. Já em relação ao tempo de experiência em atividades relacionadas à contabilidade, 6,58% dos participantes possuem até 2 anos de experiência, 49,89% têm entre 2 e 10 anos de experiência e cerca de 19,5% da amostra possuem mais de 20 anos de experiência. Os resultados apontam que uma parcela significativa dos participantes possui mais de 10 anos de experiência, indicando que parte dos entrevistados não se encontrava em início de carreira.

Tabela 6 – Profissão e tempo de experiência

Experiência profissional	Profissão			Total	
	Contador	Auditor externo	Auditor interno	N	%
Menos de 2 anos	13	16	2	31	6,58
De 2 até 10 anos	119	78	38	235	49,89
De 10 até 15 anos	35	8	28	71	15,07
De 15 até 20 anos	25	8	9	42	8,92
Mais de 20 anos	53	18	21	92	19,53
Total	245 (52%)	128 (27%)	98 (21%)	471 (100%)	100,00%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Concluindo, foi questionado aos participantes da pesquisa qual o número médio de empregados das empresas onde o respondente desempenhava suas atividades. De posse das respostas, foram classificadas as empresas de acordo com o seu porte em microempresa (até 19 funcionários), empresa de pequeno porte (entre 20 e 99 funcionários), empresa de médio porte (de 100 a 499 funcionários) e empresa de grande porte (acima de 499 funcionários). O critério adotado de classificação das empresas tomou por base as premissas definidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que leva em consideração o número de funcionários que elas possuem.

Tabela 7 – Profissão e porte das empresas

Porte	Profissão			Total	
	Contador	Auditor externo	Auditor interno	N	%
Microempresa	127	5	2	134	28,45
Pequeno porte	56	16	2	74	15,71
Médio porte	26	24	9	59	12,53
Grande porte	36	83	85	204	43,31
Total	245 (52%)	128 (27%)	98 (21%)	471 (100%)	100,00%

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Conforme análise da Tabela 7, mais de 40% dos profissionais desempenham suas atividades em empresas de grande porte, seguido por microempresas e empresas de pequeno porte, que representam 15,71% e 12,53%, respectivamente. Ao se analisar por grupo, percebe-se que, dos 245 contadores participantes da pesquisa, mais de 74% (183) prestam serviços para micros e pequenas empresas. Segundo informações do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2019), mais de 95% das empresas brasileiras são representadas por micros e pequenas empresas.

Já em relação à amostra formada pelo profissional auditor, houve uma concentração desses profissionais em empresas de grande porte. Uma explicação plausível para isso se deve ao fato de que empresas desse porte apresentam uma maior complexidade de suas operações e atividades, o que exigiria a presença de um profissional (interno) voltada ao controle de tais

operações ou, ainda, tal exigência pode ter sido derivada de uma obrigatoriedade legal, exigindo que a demonstração de tais empresas seja objeto de auditoria por um profissional externo à organização.

4.3 ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS

Esta seção apresenta as estatísticas descritivas das variáveis dependentes e independentes do presente estudo. As variáveis dependentes são representadas pelas intenções de denúncia. Já as variáveis independentes se referem às atitudes em relação denúncia, normas subjetivas, percepção de controle, oportunidades em relação à denúncia, incentivos financeiros e não financeiros e o nível de julgamento ético.

a) Intenções comportamentais

A variável dependente da pesquisa é representada pelas intenções comportamentais, que dizem respeito ao grau de inclinação que um indivíduo (profissional de contabilidade) tem para a realização de um determinado comportamento (denúncia ou não da fraude contábil).

A Tabela 8 apresenta a estatística descritiva das variáveis dependentes das intenções comportamentais (ICs) para os três grupos da pesquisa (contador, auditor interno e auditor externo), bem como para toda a amostra investigada.

A variável dependente é mensurada a partir de uma escala Likert de 10 pontos, em que, quanto mais à direita, maior probabilidade de denúncia, e quanto mais à esquerda, maior a possibilidade de permanecer em silêncio. Conforme análise da Tabela 8, na média, os indivíduos da pesquisa apresentaram uma propensão a delatar a fraude contábil para as três variáveis que medem a intenção do participante.

Tabela 8 – Variável dependente intenções comportamentais

Variáveis	Contador (n = 245)		Auditor externo (n = 128)		Auditor interno (n = 98)		Toda a amostra (n = 471)	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP
IC1	8,28	2,06	8,87	1,87	8,80	2,25	8,55	2,07
IC2	8,18	2,32	9,00	1,67	8,98	2,03	8,57	2,14
IC3	8,02	2,54	8,77	2,13	8,89	2,20	8,41	2,39
Média (IC1 x IC2 x IC3 / 10)	62,22	33,40	75,85	30,67	78,20	31,30	69,24	33,06

Nota: DP = desvio padrão.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Em relação à análise do índice de intenção comportamental, o grupo que apresentou maior probabilidade de denúncia foi a amostra dos auditores internos (78,20), seguido pelos auditores externos (75,85) e contadores (65,22). Quando considerada toda a amostra da pesquisa, os profissionais de contabilidade apresentaram uma probabilidade média de denúncia das irregularidades contábeis de 69,24%.

b) Atitudes

A forma como os profissionais de contabilidade julgam o comportamento como sendo positivo ou negativo diz respeito às atitudes. O constructo atitude é mensurado por meio de seis itens, formados pelo produto das crenças comportamentais pela avaliação do comportamento.

As variáveis utilizadas para representar a dimensão atitudes são: prevenir danos à organização; proteger o interesse público; garantir maior confiabilidade dos números contábeis; garantir a continuidade da organização; suportar o sistema de controle interno; proteger o interesse dos usuários da informação contábil.

A Tabela 9 apresenta a estatística descritiva das variáveis independentes atitudes em relação ao comportamento. A Tabela 9 mostra as médias dos itens individuais na escala, bem como a média geral para a dimensão atitudes.

Tabela 9 – Variável independente atitudes

Variáveis	Contador (n = 245)		Auditor externo (n = 128)		Auditor interno (n = 98)		Toda a amostra (n = 471)	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP
AT1 – prevenir danos à organização	5,91	1,49	6,01	1,43	5,84	1,63	5,92	1,50
AT2 – proteger o interesse público	5,62	1,66	5,80	1,62	5,54	1,97	5,65	1,72
AT3 – garantir maior confiabilidade dos números contábeis	5,91	1,55	5,92	1,70	5,95	1,69	5,93	1,62
AT4 – garantir a continuidade da organização	5,39	1,67	5,29	1,86	5,40	1,89	5,36	1,77
AT5 – suportar o sistema de controle interno	5,39	1,71	5,88	1,64	6,09	1,47	5,67	1,67
AT6 – proteger o interesse dos usuários da informação contábil	5,69	1,50	5,98	1,55	5,55	1,69	5,74	1,56
Média	5,65	1,26	5,81	1,24	5,73	1,42	5,71	1,29

Nota: DP = desvio padrão.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A Tabela 9 mostra que as médias globais dos resultados foram superiores a 5. Isso pode sugerir que os entrevistados avaliaram positivamente o comportamento de denúncia, levando em consideração as crenças apresentadas. E o grupo que apresentou uma maior

atitude em direção à denúncia foi o formado pelos auditores externos, seguido pelos auditores internos e contadores.

Ao se analisar cada variável individualmente, a crença comportamental mais importante para os profissionais de contabilidade foi a relacionada a garantir maior confiabilidade dos números contábeis, seguida por prevenir danos à organização. Sendo assim, na percepção dos profissionais de contabilidade, a denúncia da atividade contábil fraudulenta irá ajudar na confiabilidade dos números contábeis, além de prevenir danos à organização.

c) Normas subjetivas

A pressão exercida pelos grupos de referência para se realizar a denúncia da fraude contábil representa as normas subjetivas. As normas subjetivas consistem em três variáveis, cada uma delas avalia as crenças normativas e as motivações para cumpri-la. Essas medidas incluem a pressão exercida pelos colegas de trabalho, profissionais de contabilidade, agências reguladoras (CFC, CVM etc.).

As estatísticas descritivas para as normas subjetivas são exibidas na Tabela 10. De acordo com os resultados apresentados, a amostra de contadores apresentou a menor pontuação média (3,40), em comparação com a pontuação da amostra dos auditores externos (3,85), indicando que as normas subjetivas têm mais influência na intenção dos auditores externos de denunciar do que nas intenções dos contadores.

Tabela 10 – Variável independente normas subjetivas

Variáveis	Contador (n = 245)		Auditor externo (n = 128)		Auditor interno (n = 98)		Toda a amostra (n = 471)	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP
NS1 – Colegas de trabalho	2,84	1,89	3,29	1,95	2,94	1,87	2,98	1,91
NS3 – Profissionais de contabilidade	3,12	2,02	3,35	2,11	3,13	1,87	3,18	2,02
NS4 – Agências reguladoras (CFC, CVM)	4,25	2,11	4,90	2,20	4,43	2,13	4,46	2,15
Total	3,40	2,01	3,85	2,09	3,50	1,96	3,54	2,03

Nota: DP = desvio padrão.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Ainda, de acordo com a Tabela 10, foi possível perceber que, em relação aos grupos de referência, os profissionais de contabilidade consideraram a opinião dos colegas de trabalho como sendo de menor importância ao se considerar o relato das atividades fraudulentas. Em contrapartida, os profissionais de contabilidade acreditam que as agências reguladoras (CFC, CVM) apoiam os relatos de comportamento fraudulento, o que levaria a seguir a expectativa dessas entidades ao se avaliar pela denúncia ou não da fraude contábil.

d) Percepção de controle

A percepção de controle compreende quatro itens (probabilidade de retaliação pela organização; probabilidade de retaliação por outros profissionais; medo de que os relatórios de atividade contábil fraudulenta sejam ignorados pela empresa; medo de que esses relatórios estejam violando o dever de lealdade) que medem as barreiras existentes que podem dificultar a denúncia das atividades fraudulentas. Cada variável é resultado da multiplicação das crenças de controle e a avaliação do poder das crenças de controle.

Tabela 11 – Variável independente percepção de controle

Variáveis	Contador (n = 245)		Auditor externo (n = 128)		Auditor interno (n = 98)		Toda a amostra (n = 471)	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP
PC1 – Retaliação pela organização	3,33	2,26	2,81	2,23	2,80	2,12	3,08	2,23
PC2 – Retaliação por outros profissionais	1,99	1,88	1,94	1,84	1,44	1,67	1,86	1,84
PC3 – Relatórios sejam ignorados	2,33	1,97	2,05	1,91	1,87	1,71	2,16	1,90
PC4 – Viola o dever de lealdade	1,51	1,70	1,06	1,54	0,90	1,21	1,26	1,59
Média	2,29	1,58	1,96	1,51	1,75	1,28	2,09	1,52

Nota: DP = desvio padrão.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

As estatísticas descritivas para a percepção de controle são apresentadas na Tabela 11. Em resumo, a amostra do grupo dos auditores internos apresentou a menor pontuação média (1,75) quando comparada à dos demais grupos da pesquisa, indicando que as barreiras existentes podem não dificultar a denúncia das atividades fraudulentas por esses profissionais, ou seja, as consequências negativas que podem derivar da denúncia não são consideradas importantes pelos auditores na escolha pelo relato dos atos fraudulentos. Em contrapartida, a percepção média dos contadores indicou que esses profissionais apresentam um menor controle do seu comportamento, sendo assim, as crenças de controle poderiam representar uma dificuldade para esses profissionais assopram o apito quando diante da fraude.

Já quando considerada a análise individual das variáveis, a probabilidade de retaliação por parte da organização representou a maior dificuldade percebida pelos profissionais de contabilidade, seguido pelo medo de que os relatórios de atividades fraudulentas sejam ignorados pela organização ou por alguma entidade externa.

e) Incentivos financeiros

Como incentivos em direção à denúncia, foram considerados os incentivos financeiros (recompensa financeira e previsão legal de recompensas financeiras) e, quanto aos incentivos

não monetários, foram consideradas a justiça social/ética profissional e o senso geral de moralidade.

A Tabela 12 apresenta a estatística descritiva para a variável independente incentivos financeiros e não financeiros, foi possível perceber que os profissionais de contabilidade julgaram que as motivações intrínsecas do indivíduo, como agir de acordo com a ética profissional, representam um ganho pessoal mais importante do que a presença de gratificações financeiras por delatar a atividade fraudulenta.

Tabela 12 – Variável independente incentivos financeiros e não financeiros

Variáveis		Contador (n = 245)		Aud. externo (n = 128)		Aud. interno (n = 98)		Toda amostra (n = 471)	
		Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP
Incentivos financeiros	Recompensa financeira	2,96	2,05	2,63	2,16	2,70	1,97	2,82	2,06
	Prev. legal de rec. financeiras	3,11	2,03	2,92	2,21	2,87	1,93	3,01	2,06
	Média	3,03	1,94	2,78	2,11	2,79	1,82	2,91	1,96
Incentivos não financeiros	Ética profissional	6,00	1,45	6,17	1,19	6,09	1,47	6,07	1,38
	Senso geral de moralidade	5,82	1,54	6,27	1,22	6,19	1,34	6,02	1,43
	Média	5,91	1,32	6,22	0,94	6,14	1,17	6,04	1,20

Nota: DP = desvio padrão.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

f) Oportunidades

As oportunidades representam características do ambiente ou da organização que permitem aos profissionais de contabilidade delatarem a irregularidade contábil percebida. Como exemplo de oportunidades à denúncia, foram utilizados: canais de denúncia internos administrados pela organização; canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada; canais de denúncia externos à organização; proteção legal.

A Tabela 13 apresenta a estatística descritiva das variáveis referente ao constructo oportunidade, e mostra que as médias globais dos resultados foram superiores a 5. Isso pode sinalizar que os entrevistados avaliaram positivamente a presença de oportunidades no contexto da denúncia.

Ainda, de acordo com a Tabela 13, foi possível perceber que, na visão dos profissionais de contabilidade, ao se considerar a denúncia das fraudes contábeis, a presença de proteção legal foi considerada como sendo o fator mais importante, seguida pela presença de canais externos à organização (alguma entidade externa à organização, exemplo CFC, CVM etc.).

Tabela 13 – Variável independente oportunidades

Variáveis	Contador (n = 245)		Auditor externo (n = 128)		Auditor interno (n = 98)		Toda amostra (n = 471)	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP
OP1 – Canais de denúncia internos administrados pela organização	6,04	1,42	6,30	1,24	6,43	1,27	6,19	1,35
OP2 – Canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada	5,93	1,39	6,25	1,29	6,30	1,40	6,09	1,37
OP3 – Canais de denúncia externos	6,13	1,31	6,48	1,10	6,37	1,32	6,27	1,26
OP4 – Proteção legal	6,49	0,93	6,46	1,14	6,49	1,21	6,48	1,05
Média	6,15	1,26	6,37	1,19	6,40	1,30	6,26	1,26

Nota: DP = desvio padrão.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

g) Julgamento ético

Para mensurar o nível de julgamento/percepções éticas dos profissionais de contabilidade, foi adotada a MES proposta por Reidenbach e Robin (1988), a qual busca medir o nível de equidade moral/justiça social, relativismo e contratualismo, além de fornecer o escore de percepção ética do participante (de 1 a 5).

A Tabela 14 apresenta o resultado da estatística descritiva do constructo julgamento ético, sendo possível perceber que os profissionais de contabilidade consideraram que o comportamento apresentado pelo *controller*/auxiliar financeiro no cenário de fraude (a explicação sobre os cenários encontra-se no capítulo 3) representava uma conduta antiética.

Tabela 14 – Variável independente julgamento ético

Variáveis	Contador (n = 245)		Auditor externo (n = 128)		Auditor interno (n = 98)		Toda amostra (n = 471)	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP	Média	DP
JE1 – Honesto/desonesto	4,13	1,15	4,07	1,39	4,42	1,09	4,18	1,21
JE2 – Justo/injusto	3,96	1,15	3,92	1,31	4,26	1,02	4,01	1,17
JE3 – Moralmente correto/incorreto	4,22	1,13	4,18	1,34	4,52	0,94	4,27	1,16
JE4 – Aceitável/inaceitável p/ minha família	4,03	1,16	3,89	1,38	4,49	0,94	4,09	1,20
Média equidade moral/justiça social	4,08	1,15	4,02	1,35	4,42	1,00	4,14	1,19
JE5 – Culturalmente aceitável/inaceitável	3,66	1,27	3,48	1,52	3,86	1,38	3,65	1,37
JE6 – Tradicionalmente aceitável/inaceitável	3,62	1,29	3,67	1,40	3,84	1,32	3,68	1,33
Média relativismo	3,64	1,28	3,58	1,46	3,85	1,35	3,66	1,35
JE7 – Não viola/viola um contrato não escrito	3,98	1,22	4,00	1,38	4,18	1,15	4,03	1,25
JE8 – Não viola/viola uma promessa não dita	3,86	1,20	3,91	1,34	3,91	1,31	3,89	1,26
Média contratualismo	3,92	1,21	3,96	1,36	4,05	1,23	3,96	1,26
JE9 – Ético/não ético	4,26	1,28	4,32	1,26	4,33	1,34	4,26	1,28

Nota: DP = desvio padrão.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

É importante destacar que as variáveis JE1-JE8 utilizam uma escala reversiva, sendo assim, quanto menores os escores médios obtidos, maior o nível de desaprovação da conduta exposta no cenário e maior o nível de percepção ética do participante. Para facilitar a

compreensão, foi feita a mudança de escala de modo que a análise passa a ser quanto maior melhor.

Percebe-se que o nível de concordância máxima sobre a atitude do *controller*/auxiliar financeiro ser desonesta é maior na dimensão formada pela justiça social (4,14), seguida pela dimensão contratualismo (3,96) e relativismo (3,66). Sendo assim, os profissionais entendem que o comportamento apresentado é errado baseado na existência de contratos implícitos entre negócios e sociedade, além de tal conduta ser considerada injusta, moralmente incorreta e inaceitável para ambos os grupos de profissionais.

4.4 ANÁLISE PRELIMINAR

Em relação à correlação das variáveis, conforme Tabela 15, observa-se que as atitudes (AT) em relação à denúncia da fraude contábil apresentou uma associação positiva com as intenções comportamentais (ICs), indicando que, quanto mais positivamente os profissionais de contabilidade avaliam a denúncia da fraude contábil, maior a intenção de esses profissionais denunciarem a irregularidade. As normas subjetivas também apresentaram uma associação positiva e significativa com as intenções comportamentais dos profissionais de contabilidade, indicando que a pressão exercida pelos grupos de referência tem uma correlação positiva nas intenções de denúncia dos profissionais. Já a percepção de controle exerceu uma influência negativa nas intenções comportamentais, sugerindo que as barreiras existentes podem inibir a motivação de denúncia dos profissionais de contabilidade.

Os sinais estabelecidos entre os três fatores acima apresentados são condizentes com as relações teóricas esperadas. Os resultados da Tabela 15 são corroborados em parte pelo estudo de Bronw, Hays e Stuebs (2016), tendo em vista que os autores identificaram uma relação positiva entre a percepção de controle e as intenções comportamentais.

Em relação à influência do nível de julgamento ético a partir das três dimensões (EM/JS, REL e CONT), foi possível perceber uma associação positiva entre os fatores éticos e as intenções comportamentais, indicando que, quanto maior o nível de julgamento ético dos profissionais de contabilidade, maior a probabilidade de denúncia da fraude contábil. Os resultados do efeito ético nas intenções comportamentais estão alinhados com os achados do estudo de Ahmad (2011).

Tabela 15 – Análise da correlação

	IC	AT	NS	PC	EM/JS	REL	CONT	OP	IF	INF	GD	POI	GEN	AGE
IC	1	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
AT	0,377**	1	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
NS	0,201**	0,404**	1	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
PC	-0,279**	-0,256**	-0,01	1	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
EM/JS	0,211**	0,225**	0,06	-0,177**	1	–	–	–	–	–	–	–	–	–
REL	0,200**	0,209**	0,120**	-0,239**	0,562**	1	–	–	–	–	–	–	–	–
CONT	0,212**	0,262**	0,125**	-0,179**	0,623**	0,567**	1	–	–	–	–	–	–	–
OP	0,187**	0,388**	0,292**	0,04	0,05	0,107*	0,09	1	–	–	–	–	–	–
IF	-0,153**	-0,206**	0,08	0,342**	-0,271**	-0,274**	-0,242**	0,01	1	–	–	–	–	–
INF	0,499**	0,449**	0,275**	-0,227**	0,164**	0,149**	0,160**	0,289**	-0,208**	1	–	–	–	–
GD	-0,04	-0,07	0,02	0,03	0,04	0,01	0,04	-0,107*	0,05	-0,06	1	–	–	–
POI	0,04	0,06	0,04	0,06	-0,03	-0,07	-0,05	0,08	0,02	0,03	-0,156**	1	–	–
GEN	-0,03	-0,02	-0,092*	-0,05	0,05	0,01	-0,01	0,02	0,103*	-0,01	0,03	0,04	1	–
AGE	0,00	0,04	-0,096*	-0,232**	-0,03	0,04	0,01	-0,114*	-0,162**	0,06	-0,04	0,01	0,174**	1

* Significante a 1%. ** Significante a 5%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; EM = efeito marginal; JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; OP = oportunidades; IF = incentivos financeiros; INF = incentivos não financeiros; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Outra variável que apresentou correlações estatisticamente significantes foi oportunidades para a denúncia, tendo relação positiva nas intenções comportamentais, de modo que a presença de oportunidade aumenta a probabilidade de denúncia. Contudo, não foi verificado que oportunidades reduzem as barreiras (PC) que inibem a denúncia.

Em relação ao constructo incentivo (financeiros e não financeiros), a Tabela 15 demonstra uma associação negativa nas intenções comportamentais, resultado divergente do apresentado por alguns estudos que analisaram o efeito dos incentivos financeiros na intenção de denúncia, a exemplo dos de Ziegenfuss (2008) e Andon *et al.* (2016), realizados com auditores e profissionais de contabilidade, respectivamente, que identificaram que a probabilidade de denúncia das irregularidades aumenta quando recompensas financeiras são oferecidas. Já os incentivos não financeiros apresentaram uma correlação positiva e significativa com a probabilidade de denúncia, demonstrando que a denúncia seria motivada por um sentimento pessoal de estar agindo corretamente. E, concluindo, as variáveis de controle (GD, POI, GEN e AGE) não apresentaram correlações significativas.

4.5 ANÁLISE DOS MODELOS ECONOMETRICOS

Para cada modelo, será apresentado o resultado geral, em que serão analisados o nível de ajuste, a significância estatística e os sinais dos coeficientes. Em seguida, será feita a análise por categoria, em comparação com a categoria de referência (categoria 5 – muito alta

probabilidade de denúncia). Os resultados serão apresentados para cada grupo individualmente (contador, auditor externo e auditor interno), concluindo-se com a análise para todos os profissionais.

4.5.1 Modelo 1

a) Contador

Baseando-se nos ensinamentos de Ajzen (1985), a ação em direção a um determinado comportamento é precedida por um estágio imediatamente anterior chamado de intenção comportamental (IC), que representa o nível de motivação que um indivíduo tem para a realização de um comportamento, sendo explicado pela atitude (aspectos pessoais do indivíduo que lhe permite julgar o comportamento como sendo algo bom ou ruim), pelas normas subjetivas (pressão social para executar ou não um determinado comportamento) e pela percepção de controle (dificuldade ou facilidade de realizar determinada ação).

Diante do exposto, o modelo 1 assume que as intenções comportamentais seriam resultado da influência de características do indivíduo, da pressão exercida pelos grupos de referência e pela percepção de controle, acrescidas das variáveis de controle, representadas por características do participante (gênero e idade) e do cenário (gravidade do delito e posição ocupada pelo infrator).

Os resultados das relações definidas no modelo 1 para a amostra formada pelos contadores, por meio da técnica de RLO, são apresentadas na Tabela 16, onde é possível perceber que o modelo se mostrou ajustado, tendo em vista o resultado do qui-quadrado ($p < 0,005$), indicando que as variáveis do modelo possuem significância estatística, ou seja, que o modelo é significativo. A proporção de classificações corretas do modelo, dada as categorias de intenção de denúncia, foi de 44,9% (Count R2), sendo esperados valores acima de 50%.

Cabe aqui explicar que o pseudo R2 de McFadden apresenta significado divergente à medida R2 apresentada nos modelos de regressão linear (proporção de variância explicada da variável dependente a partir das variáveis independentes). Sendo assim, Fávero e Belfiore (2017) recomendam muita cautela na interpretação dessa medida e orientam que o seu uso deve se limitar aos casos em que o pesquisador está interessado em comparar modelos distintos, auxiliando tal medida na escolha do melhor modelo. Baseando-se no exposto e sabendo-se que, no caso da presente pesquisa, as relações foram definidas a partir da teoria e não foram feitas comparações entre modelos distintos, não serão feitas inferências sobre o pseudo R2 de McFadden.

Em relação à frequência e ao percentual de respondentes em cada uma das categorias, foram: 1 (15,51% ou 38 respondentes); 2 (11,43% ou 28 respondentes); 3 (18,78% ou 46 respondentes); 4 (14,69% ou 36 respondentes) e 5 (39,59% ou 97 respondentes), o que evidencia uma maior concentração nas categorias 4 (alta probabilidade de denúncia) e 5 (muito alta probabilidade de denúncia).

Os resultados da Tabela 16 demonstram que os fatores pertencentes à TCP têm relação estatística significativa com a variável que representa as intenções comportamentais do grupo formado pelos contadores. As evidências apontam que as atitudes e as normas subjetivas influenciam positivamente as intenções comportamentais. Já as percepções de controle diminuem a probabilidade de os contadores delatarem a fraude contábil.

Os resultados estão alinhados com as relações definidas no modelo teórico da presente pesquisa e confirmam que os fatores pertencentes à TCP podem prever as intenções comportamentais dos contadores. Os resultados podem ser interpretados da seguinte maneira: quanto maiores as atitudes dos contadores em direção à denúncia e quanto maior a pressão exercida pelos grupos de referência, maior a probabilidade de esses profissionais assopram o apito quando diante da fraude; e, em sentido contrário, quanto maiores as barreiras existentes no ambiente organizacional, menor a probabilidade de o sujeito delatar a fraude nas demonstrações financeiras.

Os resultados encontrados são condizentes com os reportados pelos estudos de Zakaria, Razal e Yusoff (2016), Brown, Hays e Stuebs Junior (2017), Latan, Ringle e Jabbour, (2017), Alleyne, Hudaib e Haniffa (2016) e Namazi e Ebrahimi (2017). Os estudos de Zakarai, Razal e Yusoff (2016) e Brown, Hays e Stuebs Junior (2017) identificaram que as atitudes, as normas subjetivas e as percepções de controle influenciam positivamente as intenções de denúncia dos contadores. A pesquisa de Alleyne, Hudaib e Haniffa (2016) identificou uma positiva relação entre atitudes e intenção de denúncia interna, e uma interação significativa entre atitudes e suporte organizacional percebido. Já o estudo de Namazi e Ebrahimi (2017) encontrou que as atitudes em relação à denúncia, à justiça organizacional, à religiosidade e à intensidade moral influenciam positivamente as intenções de denúncia da fraude nas demonstrações financeiras pelos contadores.

A variável percepção de controle apresentou sinal contrário aos estudos acima, contudo é importante lembrar que, na presente tese, tal variável foi medida em termos de dificuldade, sendo assim, o resultado esperado é que, quanto maior a dificuldade (barreiras) e, conseqüentemente, menor a percepção de controle, menor a motivação dos contadores em denunciar a fraude.

Tabela 16 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC para a amostra de contadores

IC	Coef.	Z	P > z
AT	0,621	4,45	0,000***
NS	0,269	1,97	0,049**
PC	-0,548	-4,20	0,000***
GD	0,136	0,55	0,579
POI	0,278	1,15	0,249
GEN	-0,177	-0,70	0,481
AGE	-0,006	-0,53	0,593
Cut1	-2,217		
Cut2	-1,141		
Cut3	-0,448		
Cut4	0,259		
Nº obs.: 245	LR chi2(7): 56,19	Prob. > chi2: 0,000	Count R2: 0,449
Pseudo R2: 0,070			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes em relação à denúncia; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Uma vez feita a análise do modelo geral, procedeu-se a análise por categoria de denúncia em comparação com a categoria de referência (muito alta probabilidade de denúncia). Para a categoria 4 (alta probabilidade de denúncia), as variáveis do modelo não apresentaram relação estatisticamente significativa, indicando que, para os contadores que apresentam alta probabilidade de denúncia, as variáveis do modelo não se mostraram preditoras das intenções comportamentais.

Já analisando as categorias inferiores, é possível perceber que, para as categorias 1 (muito baixa probabilidade de denúncia) e 2 (baixa probabilidade de denúncia), as variáveis AT, NS e PC se mostraram significantes e, a partir da análise dos efeitos marginais (EM), é possível fazer as seguintes inferências: (a) quanto maiores as atitudes, menor a probabilidade de os contadores fazerem parte das categorias inferiores (1 e 2) e maior a probabilidade de eles fazerem parte da categoria de referência 5 (alta probabilidade de denúncia); (b) o aumento de uma unidade nas variáveis AT e NS resulta no aumento de 6,5% e 2,8% de que o contador não seja classificado na categoria 1 (muito baixa probabilidade de denúncia) e de 4,5% e 1,9% de que o contador não faça parte da categoria 2 (baixa probabilidade de denúncia).

Já em relação à variável PC, o sinal dos efeitos marginais é positivo, indicando a probabilidade percentual de o contador fazer parte daquela categoria e não da categoria de referência, sinalizando que, para os níveis inferiores, quanto maiores as barreiras existentes que podem dificultar a denúncia, maiores as chances de os contadores permanecerem em silêncio quando diante da fraude contábil.

E, concluindo, apresentam-se as probabilidades (Pr) de os contadores serem classificados em cada uma das categorias, considerando-se as variáveis do modelo 1. Sendo assim, as chances de os contadores permanecerem em silêncio é de 23,44% (Pr[IC = 1] + Pr[IC = 2]), já as chances de denunciarem a fraude é de 55,51% (Pr[IC = 4] + Pr[IC = 5]).

Tabela 17 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC por categoria para a amostra de contadores

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z
AT	-0,065	-4,08	0,000***	-0,045	-3,48	0,001***	-0,410	-3,13	0,002***	0,006	1,00	0,316
NS	-0,028	-1,91	0,056**	-0,019	-1,85	0,065*	-0,018	-1,83	0,068*	0,003	0,90	0,368
PC	0,057	3,89	0,000***	0,040	3,40	0,001***	0,037	3,02	0,002***	-0,006	-1,01	0,314
GD	-0,014	-0,55	0,584	-0,010	-0,55	0,582	-0,009	-0,56	0,575	0,001	0,46	0,644
POI	-0,029	-1,14	0,254	-0,020	-1,13	0,258	-0,018	-1,13	0,258	0,003	0,77	0,440
GEN	0,018	0,71	0,475	0,013	0,70	0,482	0,012	0,68	0,493	-0,001	-0,61	0,540
AGE	0,000	0,53	0,594	0,000	0,53	0,594	0,000	0,53	0,595	-0,000	-0,47	0,636
Pr(IC = 1): 12,01%; Pr(IC = 2): 11,43%; Pr(IC = 3): 21,04%; Pr(IC = 4): 17,43%; Pr(IC = 5): 38,08%												

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. *Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes em relação à denúncia; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; EM = efeito marginal; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 = baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

b) Auditor externo

Conforme a Tabela 18, que apresenta os resultados da RLO para a amostra de auditores externos, é possível perceber que o modelo apresentou bom ajuste, tomando por base o resultado do qui-quadrado ($p < 0,005$), e a proporção de classificações corretas do modelo, dadas as categorias de intenção de denúncia, foi de 58,6% (Count R2), indicando bom poder de predição do modelo.

A frequência e o percentual dos respondentes em cada uma das categorias foram de: 1 (5,47% ou 7 respondentes); 2 (10,94% ou 14 respondentes); 3 (14,84% ou 19 respondentes); 4 (9,38% ou 12 respondentes) e 5 (59,38% ou 76 respondentes), demonstrando existir uma maior concentração de auditores externos nas categorias superiores (alta e muito alta probabilidade de denúncia).

Em relação ao grupo formado pelos auditores externos, tomando por base o modelo 1, os resultados da Tabela 18 apontam que apenas a variável atitudes em relação à denúncia apresentou relação estatística significativa e positiva em relação às intenções comportamentais.

Para o grupo em questão, a pressão exercida pelos pares (NS) e as barreiras existentes que podem dificultar a denúncia não se mostraram como fatores determinantes das intenções

comportamentais (IC). Na percepção dos auditores externos, a escolha pela denúncia seria influenciada apenas pelas crenças pessoais sobre quão positivamente os auditores avaliam a denúncia e as consequências resultantes de sua escolha. Os achados da pesquisa são corroborados pelo estudo de Alleyne (2012), que concluiu que uma percepção favorável das atitudes em relação à denúncia influencia positivamente as intenções de denúncia dos auditores externos.

Os resultados fornecem indícios de que as atitudes podem desempenhar um papel importante em influenciar as intenções comportamentais, incluindo comportamentos de risco, como a denúncia. Alleyne, Hudaib e Pike (2013) complementam destacando que, em relação à denúncia no contexto da auditoria externa, as atitudes podem estar ligadas a traços pessoais do indivíduo, valores éticos e pensamento que são exigidos pelos códigos da profissão.

Tabela 18 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC para a amostra de auditores externos

IC	Coef.	Z	P > z
AT	0,735	3,35	0,001***
NS	0,025	0,13	0,897
PC	0,023	0,11	0,909
GD	0,465	1,20	0,232
POI	-0,262	-0,69	0,489
GEN	-0,323	-0,82	0,410
AGE	0,016	0,90	0,371
Cut1	-2,568		
Cut2	-1,293		
Cut3	-0,374		
Cut4	0,093		
Nº obs.: 128 LR chi2(7): 16,04 Prob. > chi2: 0,024 Pseudo R2: 0,051 Count R2: 0,586			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes em relação à denúncia; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A análise individual por categoria demonstra que, para os níveis inferiores, em comparação com a categoria de referência (muito alta probabilidade de denúncia), o aumento das atitudes em relação à denúncia da fraude aumenta as chances de os auditores pertencerem à categoria 5 (alta probabilidade de denúncia).

Por exemplo, nas categorias (1 e 2) que representam uma maior chance de o auditor externo permanecer em silêncio, o aumento de uma unidade na variável AT resulta no aumento de 3% e 5,7% de chance de o auditor pertencer à categoria 5 (alta probabilidade de denúncia), em detrimento das categorias 1 (muito baixa probabilidade de denúncia) e 2 (baixa probabilidade de denúncia).

Em relação às probabilidades (Pr) de os auditores externos serem classificados em cada uma das categorias, considerando-se as variáveis do modelo 1, as chances de os profissionais permanecerem em silêncio é de 14% ($\text{Pr}[\text{IC} = 1] + \text{Pr}[\text{IC} = 2]$) e as chances de denunciar a fraude é de 70,9% ($\text{Pr}[\text{IC} = 4] + \text{Pr}[\text{IC} = 5]$), o que demonstra que, para a amostra de auditores externos, existe um alta probabilidade de esses indivíduos assoprarem o apito quando diante da fraude.

Tabela 19 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC por categoria para a amostra de auditores externos

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z
AT	-0,030	-2,37	0,018**	-0,057	-2,76	0,006***	-0,062	-2,62	0,009***	-0,024	-1,99	0,047**
NS	-0,001	-0,13	0,897	-0,002	-0,13	0,897	-0,002	-0,13	0,897	-0,008	-0,13	0,897
PC	-0,009	-0,11	0,909	-0,001	-0,01	0,909	-0,001	-0,11	0,909	-0,007	-0,11	0,909
GD	-0,020	-1,09	0,277	-0,037	-1,13	0,257	-0,039	-1,17	0,240	-0,014	-1,14	0,254
POI	0,011	0,67	0,545	0,020	0,68	0,483	0,022	0,69	0,492	0,008	0,67	0,501
GEN	0,012	0,82	0,410	0,024	0,84	0,400	0,027	0,82	0,414	0,011	0,76	0,448
AGE	-0,000	-0,87	0,387	-0,001	0,89	0,372	-0,001	-0,88	0,381	-0,000	-0,83	0,408
(IC = 1): 4,35 %; Pr(IC = 2): 9,65%; Pr(IC = 3): 15%; Pr(IC = 4): 10,4%; Pr(IC = 5): 60,5%.												

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes em relação à denúncia; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; EM = efeito marginal; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 = baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

c) Auditor interno

Conforme reportado na Tabela 20, o resultado da RLO para a amostra de auditores internos indica que o modelo se mostrou ajustado, conforme o resultado do qui-quadrado ($p < 0,005$). A proporção de classificações corretas do modelo, dadas as categorias de intenção de denúncia, foi de 70,4% (Count R2), demonstrando um alto poder de previsão do modelo.

A frequência e o percentual dos respondentes em cada uma das categorias foram de: 1 (10,20% ou 10 respondentes); 2 (3,06% ou 3 respondentes); 3 (10,20% ou 10 respondentes); 4 (13,27% ou 13 respondentes) e 5 (63,27% ou 62 respondentes), evidenciando uma maior concentração de auditores internos nas categorias 4 e 5, que representam maior propensão à denúncia.

Ainda, de acordo com a Tabela 20, quando analisada a influência das características pessoais, da pressão exercida pelos grupos de referência e da percepção de controle sobre as intenções comportamentais, foi possível perceber que, para o grupo formado pelos auditores

internos, as atitudes em relação à denúncia se mostraram positivamente relacionadas às intenções comportamentais, sinalizando que, quanto mais positivamente os auditores avaliarem o comportamento de denúncia, maior a probabilidade de esses profissionais denunciarem as fraudes contábeis.

Os resultados fornecem evidências empíricas de que a atitude tem potencial para influenciar significativamente a intenção de denúncia dos auditores internos. Esse resultado é consistente com pesquisas anteriores, a exemplo da de Shariff (2015), que encontrou um resultado positivo significativo.

As normas subjetivas não se mostraram uma variável preditora da intenção de denúncia dos auditores internos. Sendo assim, as percepções dos participantes sobre se seus grupos de referência aprovam ou apoiam sua decisão de assoprar o apito não desempenham um papel importante, deste modo, os resultados deste estudo não fornecem evidências que sustentem a importância do suporte ou apoio percebido de outros, como profissionais de contabilidade e agências reguladoras, influenciando a intenção de denúncia dos auditores internos.

Já a percepção de controle apresentou efeito negativo sobre as intenções comportamentais, o que permite concluir que, quanto maior a percepção dos auditores em relação às barreiras existentes que dificultam a denúncia, menor a percepção de controle desses sujeitos e, conseqüentemente, menos propensos estarão esses profissionais a delatar a fraude.

No que tange às variáveis de controle do modelo para a amostra de auditor interno, o tamanho do delito influencia negativamente as intenções comportamentais, sugerindo que, para o cenário de alta gravidade, os auditores apresentaram uma menor probabilidade de denúncia. O resultado apresentou sinal contrário ao esperado e está em desacordo com investigações anteriores (AHMAD, 2011; VASCONCELOS, 2015), que sugerem que, quanto maior a materialidade da fraude, maiores as chances de os auditores assoprares o apito.

As pesquisas que tratam da denúncia têm apresentado discussões acerca da influência do gênero na probabilidade de denúncia. Para a amostra de auditores, as mulheres apresentaram uma propensão maior à denúncia do que os homens, resultado semelhante foi encontrado por Kaplan *et al.* (2009), que concluíram que as mulheres eram mais propensas do que os homens a denunciar atos fraudulentos.

Tabela 20 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC para a amostra de auditores internos

IC	Coef.	Z	P>z
AT	1,356	4,15	0,000***
NS	0,155	0,45	0,650
PC	-0,724	-2,35	0,019**
GD	-1,09	-2,09	0,036**
POI	0,615	1,20	0,231
GEN	1,077	1,87	0,062*
AGE	0,009	0,33	0,743
Cut1	-2,246		
Cut2	-1,632		
Cut3	-0,524		
Cut4	0,433		
Nº obs.: 98	LR chi2(7): 55,82	Prob. > chi2: 0,000	Pseudo R2: 0,252 Count R2: 0,704

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes em relação à denúncia; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Ao se analisar o efeito das variáveis independentes e de controle sobre a variável dependente, pode-se perceber que, para a categoria 1 (muito baixa probabilidade de denúncia), o sinal para o efeito marginal é negativo, o que representa que o aumento de uma unidade na variável AT resulta no aumento de 4,40% de chance de o auditor pertencer à categoria 5 (alta probabilidade de denúncia) e não pertencer à categoria 1 (muito baixa probabilidade de denúncia).

Tabela 21 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC por categoria para a amostra de auditores internos

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P>z	EM	Z	P>z	EM	Z	P>z	EM	Z	P>z
AT	-0,044	-2,16	0,031**	-0,033	-1,65	0,099*	-0,109	-2,68	0,007***	-0,117	-2,60	0,009***
NS	-0,005	-0,45	0,654	-0,003	-0,44	0,660	-0,012	-0,48	0,653	-0,130	-0,45	0,653
PC	0,024	1,70	0,088*	0,178	1,45	0,148	0,058	2,00	0,045**	0,062	1,90	0,057*
GD	0,037	1,60	0,109	0,027	1,36	0,173	0,087	1,85	0,065*	0,089	1,92	0,055*
POI	0,020	-1,09	0,278	-0,150	-0,98	0,326	-0,048	-1,13	0,257	-0,052	-1,17	0,242
GEN	-0,049	-1,25	0,211	-0,034	-1,18	0,237	-0,097	-1,62	0,105	-0,074	-1,98	0,048**
AGE	-0,000	-0,33	0,745	-0,000	-0,33	0,745	-0,000	-0,33	0,743	-0,000	-0,33	0,745
Pr(IC = 1): 3,43%; Pr(IC = 2): 2,72%; Pr(IC = 3): 10,42%; Pr(IC = 4): 17,55%; Pr(IC = 5): 65,86%.												

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes em relação à denúncia; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; EM = efeito marginal; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 = baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Já a variável PC apresenta efeito positivo, indicando que o aumento de uma unidade na PC resulta no aumento de 2,4% de chance de o auditor não pertencer à categoria 5 (alta

probabilidade). E finalmente são apresentadas as probabilidades (Pr) de os auditores internos serem classificados em cada uma das categorias. Sendo assim, as chances de esses profissionais permanecerem em silêncio é de 6,15% ($\text{Pr}[\text{IC} = 1] + \text{Pr}[\text{IC} = 2]$) e as chances de denunciar a fraude é de 83,41% ($\text{Pr}[\text{IC} = 4] + \text{Pr}[\text{IC} = 5]$).

d) Todos os profissionais

Concluindo, foram testadas as relações definidas no modelo 1 a partir da RLO para toda a amostra da pesquisa (todos os profissionais de contabilidade). Inicialmente, a partir dos resultados evidenciados na Tabela 22, o resultado do modelo para todos os profissionais apresentou bom ajuste, de acordo com a estatística qui-quadrado ($p < 0,005$). A proporção de classificações corretas do modelo, dadas as categorias de intenção de denúncia, foi de 52% (Count R2), o que sugere um bom poder de previsão do modelo.

A frequência e o percentual dos respondentes em cada uma das categorias foram de: 1 (11,68% ou 55 respondentes); 2 (9,55% ou 45 respondentes); 3 (15,92% ou 75 respondentes); 4 (12,95% ou 61 respondentes) e 5 (49,89% ou 235 respondentes), evidenciando uma maior concentração de auditores internos nas categorias 4 e 5 (maior propensão à denúncia).

A Tabela 22 demonstra que atitudes, normas subjetivas e percepção de controle apresentaram relação estatisticamente significativa com intenções comportamentais. Fazendo-se a análise dos coeficientes, é possível perceber que a variável AT apresenta relação positiva com a intenção comportamental.

Tabela 22 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC para toda a amostra

Tabela 22 - Análise da relação entre as dimensões da FCF com IC para toda a amostra				
IC	Coef.	Z	P > z	
AT	0,712	6,84	0,000***	
NS	0,207	1,99	0,046**	
PC	-0,454	-4,70	0,000***	
GD	0,002	0,01	0,988	
POI	0,177	0,97	0,330	
GEN	-0,381	-0,20	0,843	
AGE	-0,003	-0,37	0,710	
Cut1	-2,424			
Cut2	-1,584			
Cut3	-0,665			
Cut4	-0,032			
Nº obs.: 471	LR chi2(7): 108,97	Prob. > chi2: 0.000	Pseudo R2: 0.083	Count R2: 0.520

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes em relação à denúncia; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

No Brasil, as discussões sobre a denúncia de comportamentos antiéticos no contexto da contabilidade são recentes, afirmação confirmada pela escassez de estudos sobre o tema. Contudo, é possível perceber o esforço de órgãos reguladores no sentido de contribuir de alguma forma para o desenvolvimento de atitudes positivas entre os profissionais/empregados e organizações: a Lei nº 12.846/2013 dispõe sobre a necessidade de as empresas, proverem mecanismos de incentivo à denúncia de irregularidades; a Resolução CFC nº 1.530/2017 trata das normas de prevenção à lavagem de dinheiro, obrigando o seu cumprimento pelos profissionais e organizações contábeis; a Noclar enfatiza o papel dos profissionais de contabilidade no combate à fraude financeira, à lavagem de dinheiro e à corrupção.

Apesar de algumas dessas normas não tratarem especificamente de fraudes contábeis, os resultados demonstram que, entre os profissionais (contadores e auditores), existe uma atitude positiva em relação às práticas de denúncias desse tipo de irregularidade, o que pode, de alguma forma, ser influência das ações apresentadas acima.

A pressão exercida pelos pares apresentou efeito positivo sobre as intenções comportamentais dos profissionais (contadores e auditores), demonstrando indícios de que as normas de imposição são capazes de explicar as intenções comportamentais. Uma explicação possível para os resultados encontrados reside na influência dos veículos de comunicação e seu reflexo na cultura, gerando uma maior preocupação com erros éticos.

De acordo com Sharif (2015), a mídia fornece a principal fonte de informação diária a qualquer indivíduo, portanto, a maneira como descrevem e justificam as práticas de denúncia pode impactar em como os indivíduos percebem as denúncias (de maneira positiva ou negativa).

No cenário nacional, não é possível afirmar que a mídia/imprensa brasileira esteja descrevendo positivamente a denúncia como sendo provedor da descoberta dos mais diversos esquemas de fraude nas demonstrações financeiras, pois tal investigação não foi objeto da presente pesquisa. Contudo, as pesquisas que tratam da denúncia da fraude contábil pelos profissionais de contabilidade colocam esse agente como tendo as ferramentas necessárias para neutralizar os efeitos da fraude, tendo em vista o conhecimento acumulado sobre as demonstrações, seja pela posição estratégica ocupada por esse profissional, no preparo dos relatórios contábeis ou na análise da qualidade e conformidade dos demonstrativos financeiros, e, adicionado a isso, esses profissionais possuem a obrigação ética de denunciar tais atividades (SHAWVER; CLEMENTS, 2008; LIYANARACHCHI; ADLER, 2011; BROWN; HAYS; STUEBS JUNIOR, 2017). Sendo assim, é possível afirmar a existência de uma descrição positiva na literatura que trata da denúncia no ambiente contábil.

Paralelamente, no ambiente conturbado em que vive o Brasil, os esquemas de fraude ou corrupção deflagrados em empresas públicas veiculados pela mídia, a exemplo da Petrobras, podem ter gerado uma pressão social direcionando o tipo de conduta que tais profissionais devem adotar quando em uma situação que demande uma denúncia ou em uma situação de orientar terceiros em direção à denúncia.

Os profissionais de contabilidade, quando no desempenho de suas atividades, podem experimentar diferentes níveis de percepção de controle do seu comportamento, tendo em vista que a decisão de delatar as irregularidades poder trazer consequências positivas (interromper a fraude em curso, aumentar a confiabilidade dos números contábeis, atender aos interesses dos usuários da informação) ou, segundo Tan e Ong (2011) e Zakarias (2015), pode representar, na visão de terceiros, uma conduta nobre e heroica.

Todavia, há possibilidade de a denúncia resultar em consequências negativas para o delator, sejam as retaliações sofridas por outros profissionais ou organizações ou, ainda, a desconfiança de que o relatório de atividade fraudulenta seja ignorado. Os efeitos negativos neste estudo dizem respeito às barreiras que reduzem a percepção de controle dos profissionais, e os achados sugerem que a PC mensurada pelo produto da crença de controle pela força percebida para impedir o comportamento influencia negativamente as intenções comportamentais.

Tabela 23 – Análise da relação entre as dimensões da TCP com IC por categoria para toda a amostra

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z
AT	-0,055	-5,69	0,000***	-0,048	-5,01	0,000***	-0,058	-5,06	0,000***	-0,015	-2,75	0,006***
NS	-0,016	-1,95	0,051*	-0,014	-1,92	0,055*	-0,016	-1,93	0,053*	-0,004	-1,66	0,097*
PC	0,036	4,29	0,000***	0,030	4,01	0,000***	0,037	3,99	0,000***	0,010	2,50	0,012**
GD	-0,000	-0,01	0,988	-0,000	-0,01	0,988	-0,000	-0,01	0,988	-0,000	-0,01	0,988
POI	-0,013	-0,97	0,331	-0,012	-0,97	0,334	-0,014	0,33	0,333	-0,003	-0,93	0,353
GEN	0,002	0,20	0,843	0,005	0,20	0,843	0,003	0,84	0,844	0,008	0,19	0,847
AGE	0,000	0,37	0,710	0,000	0,37	0,710	0,002	0,37	0,710	0,000	0,37	0,708
Pr(IC = 1): 8,53%; Pr(IC = 2): 9,23%; Pr(IC = 3): 17,36%; Pr(IC = 4): 15,35%; Pr(IC = 5): 49,5%												

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; AT = atitudes em relação à denúncia; NS = normas subjetivas; PC = percepção de controle; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; EM = efeito marginal; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 = baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A seguir, são apresentados os resultados do RLO para cada categoria em relação à categoria de referência. Com base nos resultados apresentados na Tabela 23, observa-se que, para as categorias 1 (muito baixa probabilidade de denúncia) e 2 (baixa probabilidade de

denúncia), as variáveis atitudes, normas subjetivas e percepção de controle são significativas. Além disso, percebe-se que apenas a variável percepção de controle possui sinal positivo. Isso indica que, quanto maior a percepção de controle, maior a probabilidade de um profissional de contabilidade ser classificado nas categorias 1 e 2, em detrimento da categoria 5 (alta probabilidade de denúncia).

Assim, revela-se que os profissionais de contabilidade que apresentam uma propensão a permanecer em silêncio apresentam uma maior dificuldade (PC) de denunciar a fraude, quando comparadas com aqueles na categoria 5, ou seja, quanto maiores as dificuldades percebidas pelos profissionais, maiores as chances de eles permanecerem em silêncio e menores as chances de denúncia.

Finalizando, apresentam-se as probabilidades (Pr) de os profissionais de contabilidade serem classificados em cada uma das categorias. Sendo assim, as chances de os profissionais permanecerem em silêncio é de 17,76% ($Pr[IC = 1] + Pr[IC = 2]$) e as chances de denunciarem a fraude é de 64,85% ($Pr[IC = 4] + Pr[IC = 5]$). De maneira geral, os profissionais de contabilidade apresentam uma inclinação para o comportamento de denúncia.

4.5.2 Modelo 2

a) Contador

Os profissionais de contabilidade podem presenciar, no seu dia a dia, comportamento antiético, a exemplo da distorção intencional dos números contábeis ou das desconformidades de obrigações fiscais ou trabalhistas, o que demanda avaliação e decisão ética.

Casos de fraude nas demonstrações financeiras envolvendo grandes corporações, a exemplo da Enron, demandaram, por parte dos investidores e entidades reguladoras, um foco nos valores éticos dos profissionais de contabilidade (SHAWVER; CLEMENTS, 2008). O comportamento de denúncia representa uma decisão ética, e pesquisas anteriores demonstraram existir uma relação entre julgamento ético com denúncia das fraudes percebidas no ambiente de trabalho (ZHANG; CHIU; WEI, 2009).

Deste modo, o modelo 2 assume que as intenções comportamentais seriam resultado da influência do nível ético do indivíduo, avaliadas a partir dos seguintes fatores: justiça social; relativismo e contratualismo, acrescidas das variáveis de controle, representadas por características do participante (gênero e idade) e do cenário (gravidade do delito e posição ocupada pelo infrator).

O resultado do modelo 2 para a amostra de contadores apresentou bom ajuste, conforme o resultado do qui-quadrado ($p < 0,005$). A proporção de classificações corretas do modelo, conforme as categorias de intenção de denúncia, foi de 39% (Count R2), o que demonstra um baixo nível de previsão do modelo.

De acordo com os resultados reportados na Tabela 23, apenas a variável relativismo apresentou significância estatística com as intenções comportamentais, com sinal positivo, indicando que, quanto maior a dimensão relativismo no julgamento ético, maior a probabilidade de os contadores denunciarem.

A essência do relativismo é que os valores culturais são importantes na definição de crenças éticas individuais (AHMAD, 2011). Sendo assim, o resultado sugere que a prática de fraudar os demonstrativos contábeis não é culturalmente aceitável entre os contadores.

Tabela 24 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC para a amostra de contadores

IC	Coef.	Z	P > z
JS	-0,022	-0,08	0,938
REL	0,517	2,22	0,027**
CONT	0,279	1,06	0,287
GD	0,143	0,59	0,557
POI	0,376	1,58	0,115
GEN	-0,226	0,90	0,366
AGE	0,005	0,50	0,614
Cut1	-2,424		
Cut2	-1,584		
Cut3	-0,665		
Cut4	-0,032		
Nº obs.: 245 LR chi2(7): 18,62 Prob. > chi2: 0,009 Pseudo R2: 0,025 Count R2: 0,392			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; JE = nível de julgamento ético; JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente. As variáveis JS, REL e CONT foram transformadas em categorias: baixo, moderado e alto.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A análise por categoria demonstra que o nível de julgamento ético não se mostrou estatisticamente significativo para os contadores pertencentes à categoria 4 (alta probabilidade de denúncia), tomando por base a categoria 5 (alta probabilidade de denúncia) como de comparação. Em relação às categorias inferiores (1 e 2), o resultado dos efeitos marginais demonstram que o aumento da dimensão ética relativismo diminui as chances de o contador pertencer às categorias inferiores e aumenta as chances de ele pertencer à categoria 5 (alta probabilidade de denúncia).

Sendo assim, para os contadores que apresentam uma propensão a permanecer em silêncio quando diante da fraude, o relativismo se mostrou uma variável preditora das

intenções comportamentais, indicando que, quanto maior o nível de julgamento ético dos contadores pertencentes a essa categoria, maior a probabilidade de eles denunciarem a fraude. Já para os contadores que apresentam alta probabilidade de denúncia, os fatores éticos não se mostraram uma variável preditora das intenções comportamentais. Considerando-se os fatores éticos e as variáveis de controle, é possível perceber que as chances de os contadores permanecerem em silêncio é de 25,54% ($\text{Pr}[\text{IC} = 1] + \text{Pr}[\text{IC} = 2]$) e as chances de denunciarem a fraude é de 55,23% ($\text{Pr}[\text{IC} = 4] + \text{Pr}[\text{IC} = 5]$).

Tabela 25 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC por categoria para a amostra de contadores

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z
JS	0,002	0,08	0,938	0,001	0,08	0,938	0,001	0,08	0,938	-0,001	-0,08	0,938
REL	-0,063	-2,19	0,028**	-0,034	-2,07	0,038**	-0,029	-1,94	0,052**	0,004	0,82	0,415
CONT	-0,034	-1,06	0,289	-0,018	-1,05	0,295	-0,015	-1,03	0,303	0,002	0,67	0,505
GD	-0,017	-0,58	0,562	-0,009	-0,58	0,560	-0,008	-0,59	0,552	0,001	0,46	0,646
POI	-0,046	-1,55	0,121	-0,025	-1,52	0,128	-0,021	-1,51	0,130	0,003	0,77	0,444
GEN	0,027	0,92	0,359	0,015	0,90	0,371	0,013	0,87	0,385	-0,001	-0,56	0,572
AGE	-0,000	-0,50	0,615	-0,000	-0,50	0,616	-0,000	-0,50	0,617	0,000	0,43	0,664
Pr(IC = 1): 14,34%; Pr(IC = 2): 11,22%; Pr(IC = 3): 19,018%; Pr(IC = 4): 15,66%; Pr(IC = 5): 39,57%												

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; EM = efeito marginal; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 = baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade. As variáveis JS, REL e CONT foram transformadas em categorias: baixo, moderado e alto.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

b) Auditor externo

O resultado do modelo 2 para a amostra formada pelos auditores externos não se mostrou ajustado, tendo em vista o resultado da estatística qui-quadrado ($p > 0,005$). A proporção de classificações corretas do modelo, dadas as categorias de intenção de denúncia, foi de 59% (Count R2), demonstrando um bom valor preditivo do modelo.

Conforme os resultados da Tabela 26, o nível de julgamento ético não se mostrou um fator determinante das intenções comportamentais para a amostra dos auditores externos. Uma explicação para os resultados pode ser dada por Ahmad *et al.* (2014), segundo os quais as decisões dos auditores são pautadas nos princípios e regras decorrentes de sua profissão, ou seja, crenças e interesses pessoais, e os interesses da organização não são considerados na hora de decidir pela denúncia de alguma irregularidade. Desse modo, as crenças éticas individuais do auditor podem não ser um fator determinante para o grupo em questão.

Tabela 26 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC para a amostra de auditores externos

IC	Coef.	Z	P>z
JS	0,022	0,06	0,950
REL	0,281	0,95	0,343
CONT	-0,070	-0,19	0,851
GD	0,052	0,14	0,888
POI	-0,068	-0,19	0,851
GEN	-0,465	-1,21	0,226
AGE	-0,007	0,43	0,664
Cut1	-2,446		
Cut2	-1,216		
Cut3	-0,358		
Cut4	0,060		
Nº obs.: 128 LR chi2(7): 2,97 Prob. > chi2: 0,887 Pseudo R2: 0,009 Count R2: 0,594			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; JE = nível de julgamento ético; JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente. As variáveis JS, REL e CONT foram transformadas em categorias: baixo, moderado e alto.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

c) Auditor interno

Em relação à amostra formada pelos auditores internos, os resultados evidenciaram que a dimensão contratualismo influencia positivamente as intenções comportamentais. Os achados divergem dos resultados encontrados por Ahmad (2011) e Vasconcelos (2015), que não identificaram influência entre a dimensão contratualismo e as intenções comportamentais.

Segundo Reidenbach e Robin (1990), a dimensão contratualismo assume que a visão do que é certo ou errado deriva de noções individuais da existência de um contrato implícito entre negócios e sociedade. Ainda, segundo os autores, o contratualismo é interpretado unicamente com base nas percepções individuais, ao contrário da dimensão relativismo, que é avaliada a partir de valores sociais ou culturais.

A denúncia representa um tipo de comportamento pro-social positivo e altruísta, tendo em vista que, nesse tipo de ação voluntária, o objetivo do delator é agir em prol dos interesses de terceiro sem esperar nada em troca, representando, portanto, o desejo de poder atuar em conformidade com o comportamento esperado por terceiros (DOZIER; MICELI, 1985; GOUVEIA *et al.*, 2014).

Os achados sugerem que a decisão dos auditores internos em delatar alguma fraude no ambiente organizacional deriva de contratos subentendidos entre empresas e auditores, em que este último vai escolher a denúncia visando impedir o erro dentro da organização, com a intenção de beneficiar as pessoas dentro e fora dela.

Tabela 27 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC para a amostra de auditores internos

IC	Coef.	Z	P>z
JS	-0,210	-0,46	0,649
REL	0,052	0,16	0,872
CONT	1,088	2,69	0,007***
GD	-0,579	-1,31	0,191
POI	0,369	0,82	0,415
GEN	0,419	0,81	0,416
AGE	0,022	0,96	0,335
Cut1	0,827		
Cut2	1,148		
Cut3	1,905		
Cut4	2,614		
Nº obs.: 98 LR chi2(7): 13,82 Prob. > chi2: 0,054 Pseudo R2: 0,062 Count R2: 0,643			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; JE = nível de julgamento ético; JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente. As variáveis JS, REL e CONT foram transformadas em categorias: baixo, moderado e alto.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A análise individual por categoria demonstra que, para os auditores pertencentes à categoria 2 (baixa probabilidade de denúncia), as dimensões éticas não se mostraram uma variável importante em prever o comportamento desses profissionais quando diante da fraude. A partir da análise das demais categorias, é possível concluir que o nível de julgamento ético (medido a partir da variável contratualismo) aumenta as chances de os auditores serem classificados na categoria 5 (alta probabilidade de denúncia).

Tabela 28 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC por categoria para a amostra de auditores internos

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z
JS	0,015	0,46	0,649	0,004	0,44	0,657	0,014	0,45	0,651	0,013	0,45	0,653
REL	-0,003	-0,16	0,872	-0,001	-0,16	0,873	-0,003	-0,16	0,872	-0,003	-0,16	0,872
CONT	-0,082	-2,39	0,017**	-0,024	-1,53	0,127	-0,073	-2,14	0,033**	-0,674	-1,98	0,048**
GD	0,044	1,25	0,213	0,012	1,06	0,290	0,038	1,24	0,217	0,035	1,24	0,214
POI	-0,027	-0,81	0,421	-0,008	-0,74	0,488	-0,024	-0,80	0,425	-0,022	-0,80	0,422
GEN	-0,035	-0,72	0,469	-0,010	-0,71	0,479	-0,028	-0,78	0,433	-0,024	-0,86	0,390
AGE	-0,001	-0,95	0,341	-0,000	-0,87	0,387	-0,001	-0,94	0,349	-0,001	-0,91	0,364
Pr(IC = 1): 8,26%; Pr(IC = 2): 2,78%; Pr(IC = 3): 9,89%; Pr(IC = 4): 14,05%; Pr(IC = 5): 65,01%												

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; EM = efeito marginal; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 = baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade. As variáveis JS, REL e CONT e foram transformadas em categorias: baixo, moderado e alto.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Sendo assim, níveis elevados de contratualismo diminuem a probabilidade de os auditores internos permanecerem em silêncio quando diante da fraude e aumentam as chances de eles agirem em prol dos anseios da organização. Considerando-se os fatores éticos e as

variáveis de controle, é possível perceber que as chances de os contadores permanecerem em silêncio é de 11,04% ($\text{Pr}[\text{IC} = 1] + \text{Pr}[\text{IC} = 2]$), já as chances de denunciarem a fraude é de 79,06% ($\text{Pr}[\text{IC} = 4] + \text{Pr}[\text{IC} = 5]$).

d) Todos os profissionais

Concluindo, foram analisadas as relações definidas no modelo 2 a partir da RLO para toda a amostra da pesquisa (profissionais de contabilidade). Segundo a Tabela 29, o modelo apresentou bom nível de ajuste, segundo a estatística qui-quadrado. Quando confrontadas as classificações categóricas previstas do modelo com as classificações observadas, o nível de categorias corretamente classificadas foi cerca de 49%.

Tabela 29 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC para toda a amostra

IC	Coef.	Z	P > z
EM/JS	0,048	0,26	0,798
REL	0,289	1,90	0,057**
CONT	0,333	1,85	0,064***
GD	-0,145	-0,81	0,416
POI	0,175	0,99	0,321
GEN	-0,114	-0,61	0,541
AGE	0,002	0,37	0,712
Cut1	-0,496		
Cut2	0,229		
Cut3	1,038		
Cut4	1,590		
Nº obs.: 471 LR chi2(7): 22,89 Prob. > chi2: 0,001 Pseudo R2: 0,017 Count R2: 0,499			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; JE = nível de julgamento ético; JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente. As variáveis JS, REL e CONT foram transformadas em categorias: baixo, moderado e alto.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Ainda, de acordo com a Tabela 29, os resultados demonstram que o nível de julgamento dos profissionais de contabilidade apresenta significância estatística positiva com as intenções a partir dos seguintes fatores: relativismo e contratualismo. Resultado divergente foi encontrado por Ayers e Kaplan (2005), que identificaram que, no nível de julgamento ético mensurado a partir da tríade justiça social, relativismo e contratualismo, apenas a dimensão justiça social influenciou significativa e positivamente as intenções de denúncia.

O relativismo defende que a crença ética individual seria resultado das crenças e valores culturais, de um determinado grupo ou sociedade (CLEMENTS; SHAWWER, 2009; AHMAD, 2011), já o contratualismo postula que a existência de contratos subentendidos entre negócios e sociedade é que define a visão do que é certo ou errado (REIDENBACH;

ROBIN, 1990). Deste modo, os achados sugerem que, entre os profissionais de contabilidade, a fraude nas demonstrações financeiras é uma conduta culturalmente inaceitável, e a decisão de denúncia da fraude seria resultado de contratos implícitos entre esses profissionais e a sociedade.

Em relação às variáveis de controle, representadas por características do participante (gênero e idade) e do cenário (gravidade do delito e posição ocupada pelo infrator), não apresentaram relação estatística significativa com as intenções comportamentais para a amostra formada pelos profissionais de contabilidade.

A seguir, são apresentados os resultados da RLO para cada categoria em comparação com a categoria de referência (muito alta probabilidade de denúncia). Com base nos resultados apresentados na Tabela 30, observa-se que o nível de julgamento ético não se mostrou estatisticamente significativo para os contadores pertencentes à categoria 4 (alta probabilidade de denúncia).

Para as categorias 1 (muito baixa probabilidade de denúncia) e 2 (baixa probabilidade de denúncia), as variáveis relativismo e contratualismo apresentaram sinais negativos, demonstrando que o aumento de uma unidade nas respectivas variáveis resulta no aumento de 2,8% e 1,8% (REL) e 3,2% e 2,1% (CONT) das chances de o profissional de contabilidade pertencer à categoria 5 (muito alta probabilidade de denúncia) e não pertencer às respectivas categorias 1 e 2. Deste modo, quanto maior o nível de julgamento ético dos profissionais de contabilidade, a partir dos fatores REL e CONT, maior a probabilidade de esse profissional denunciar a fraude contábil.

Tabela 30 – Análise da relação entre as dimensões do JE com IC por categoria para toda a amostra

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z
EM/JS	-0,004	-0,26	0,799	-0,003	-0,26	0,799	-0,003	-0,26	0,799	-0,008	-0,026	0,7990
REL	-0,028	-1,88	0,060***	-0,185	-1,84	0,065***	-0,020	-1,84	0,066***	-0,005	-1,580	0,1150
CONT	-0,032	-1,84	0,066***	-0,021	-1,80	0,071***	-0,023	1,79	0,074***	-0,006	-1,530	0,0125
GD	0,014	0,82	0,412	0,009	0,81	0,416	0,010	0,81	0,421	0,002	0,760	0,4480
POI	-0,017	-0,99	0,323	-0,011	-0,98	0,326	-0,012	-0,99	0,324	0,003	0,950	0,3450
GEN	0,011	0,62	0,536	0,007	0,61	0,540	0,007	0,60	0,545	0,002	0,570	0,5690
AGE	-0,002	-0,37	0,712	-0,000	-0,37	0,712	0,000	-0,37	0,713	-0,000	-0,360	0,7150
Pr(IC = 1): 11%; Pr(IC = 2): 9,35%; Pr(IC = 3): 16,10%; Pr(IC = 4): 13,45%; Pr(IC = 5): 50%												

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IC = intenções comportamentais; JS = justiça social; REL = relativismo; CONT = contratualismo; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; GEN = gênero; AGE = idade; EM = efeito marginal; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 = baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade. As variáveis JS, REL e CONT foram transformadas em categorias: baixo, moderado e alto.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

4.5.3 Análise dos pressupostos dos modelos 3 e 4

As relações definidas nos modelos 3 e 4 apresentam, como variável explicada, uma variável do tipo contínua. Sendo assim, para se proceder à análise desses modelos, foi utilizada a análise de regressão múltipla, sendo necessário inicialmente testar os pressupostos da regressão múltipla (os erros da regressão seguem uma distribuição normal; homocedasticidades das variâncias; ausência de multicolinearidade).

A análise dos pressupostos foi realizada para cada grupo individualmente (contador, auditor externo, auditor interno), bem como para todos os profissionais, e os resultados são apresentados na Tabela 31.

Tabela 31 – Resultado dos pressupostos de validação da regressão

Grupo	Modelo 3: $PC = \beta_0 + \beta_1 CDI + \beta_2 CDIE + \beta_3 CDE + \beta_4 PL + \beta_5 GEN + \beta_6 AGE + \beta_7 GD + \beta_8 POI + \varepsilon$					Modelo 4: $AT = \beta_0 + \beta_1 IF1 + \beta_2 IF2 + \beta_3 INF1 + \beta_4 INF2 + \beta_5 GEN + \beta_6 AGE + \beta_7 GD + \beta_8 POI + \varepsilon$			
	Nº	Jarque-Bera	Decisão	White	Decisão	Jarque-Bera	Decisão	White	Decisão
Contador	245	0,000***	Rejeitar	0,056	Aceitar	0,000***	Rejeitar	0,000***	Rejeitar
Aud. Ext.	128	0,020**	Rejeitar	0,469	Aceitar	0,000***	Rejeitar	0,042**	Rejeitar
Aud. Int.	98	0,000***	Rejeitar	0,817	Aceitar	0,151	Aceitar	0,001***	Rejeitar
Todos	471	0,000***	Rejeitar	0,104	Aceitar	0,000***	Rejeitar	0,000***	Rejeitar

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: PC = percepção de controle; CDI = canais de denúncia internos administrados pela organização; CDIE = canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; GEN = gênero; AGE = idade; GD = gravidade do delito; POI = posição ocupada pelo infrator; AT = atitudes; IF1 = recompensa financeira; IF2 = previsão legal de recompensas financeiras; INF1 = ética profissional; INF2 = senso geral de moralidade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Conforme a Tabela 31, verifica-se, pelo teste de Jarque-Bera, que, para ambos os modelos, a hipótese de normalidade dos resíduos (erro) foi rejeitada ao nível de 1%, indicando que os resíduos não apresentam uma distribuição normal. Contudo, o fato de o pressuposto da normalidade não ter sido aceito para a amostra da pesquisa não inviabiliza a utilização da regressão múltipla. Tomando por base o teorema do limite central (TLC), este pressuposto pode ser negligenciado. Segundo o TLC, caso as amostras da pesquisa tenham mais do que 50 observações, os erros da regressão tenderiam à normalidade. Quanto ao pressuposto da homocedasticidade, observa-se, a partir do teste de White, que a hipótese nula de homocedasticidade das variâncias foi rejeitada apenas para o modelo 4. Desse modo, como solução, os erros-padrão dos modelos foram estimados usando mínimos quadrados ponderados (MQP), que são robustos para os casos heterocedasticidade. Concluindo, não foram verificados problemas de multicolinearidade, conforme teste de *variance inflation factor* (VIF) para todos os modelos.

4.5.4 Modelo 3

a) Contador

Ao considerar a intenção de um comportamento, a TCP postula que os indivíduos formam percepções de controle baseadas em oportunidades externas, de modo que não terão a intenção de realizar o comportamento se perceberem que não têm a oportunidade de controlar a situação ou o provável resultado derivado de sua escolha. Desse modo, as oportunidades para denúncia da fraude seriam resultado de políticas institucionais criando mecanismos para que o profissional possa delatar a fraude identificada.

Sendo assim, a presença de oportunidades para denúncia reduz as barreiras existentes que podem dificultar a percepção de controle pelos profissionais. Ou seja, sabendo-se que tais barreiras reduzem as chances de eles assoprarem o apito, a existência de oportunidades atenua as dificuldades existentes, aumentando, assim, as chances de denúncia por parte do observador.

O modelo 3 considera que a percepção de controle seria influenciada pelas oportunidades, que são aqui representadas pelos canais de denúncia internos, pelos canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada, pelos canais de denúncia externos e pela proteção legal, acrescida das variáveis de controle, representadas pelas características do indivíduo (gênero e idade) e do cenário (gravidade do delito e posição ocupada pelo infrator).

Tabela 32 – Análise da relação entre OP com PC para a amostra de contadores

PC	Coef.	T	P > t
CDI	-0,043	-0,880	0,380
CDIe	0,101	2,250	0,025**
CDE	-0,071	-1,580	0,116
PL	0,050	0,650	0,517
GD	0,072	0,570	0,568
POI	-0,017	-0,013	0,893
GEN	0,066	0,470	0,640
AGE	-0,026	-4,510	0,000*
Const.	0,794	1,100	0,271
Nº obs.: 245 F: 3,99 Prob. > F: 0,000 R2: 0,102			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: CDI = canais de denúncia internos; CDIe = canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; OP = oportunidades; PC = percepção de controle; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente; Const. = constante.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Conforme os resultados reportados na Tabela 32, para a amostra de contadores, é possível perceber que o modelo se mostrou ajustado, conforme o resultado da estatística F (p

< 0,05). Além disso, o poder de explicação da variável dependente a partir das variáveis explicativas foi de 10,2% (R²). Ainda, de acordo com a Tabela 32, apenas a variável CDIE (canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada) apresentou significância estatística com a percepção de controle, contudo, o sinal do coeficiente foi positivo, indicando que, para a amostra de contadores, a presença canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada aumenta a percepção dos contadores em relação às barreiras existentes, o que reduziria a intenção de denúncia por parte desses indivíduos, resultado contrário ao esperado.

b) Auditor externo

A Tabela 33 traz os resultados para a análise da influência das oportunidades na percepção de controle em relação à amostra formada pelos auditores externos, evidenciando que o modelo apresentou bom ajuste, baseado no resultado da estatística F ($p < 0,05$), e que o poder de explicação da variável dependente a partir das variáveis explicativas foi de 11,2% (R²).

Analizando-se a Tabela 33, apenas as variáveis canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada e gravidade do delito apresentaram significância estatística positiva com a percepção de controle, demonstrando que, para o cenário de alta gravidade, as dificuldades (barreiras) em direção à denúncia aumentaram, além disso, a existência de canais de denúncia internos amplia a percepção dos contadores em relação às barreiras existentes, o que diminuiria a intenção de denúncia por parte desses indivíduos, sendo este resultado, mais uma vez, contrário ao esperado.

Tabela 33 – Análise da relação entre OP com PC para a amostra de auditores externos

PC	Coef.	T	P > t
CDI	0,117	1,94	0,054*
CDIE	0,020	0,23	0,819
CDE	-0,004	-0,05	0,959
PL	0,119	1,46	0,146
GD	0,291	1,77	0,079*
POI	0,211	1,18	0,241
GEN	-0,185	-0,87	0,386
AGE	-0,011	-1,63	0,106
Const.	-1,433	-2,18	0,031**
Nº obs.: 128 F: 2,67 Prob. > F: 0,009 R ² : 0,112			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: CDI = canais de denúncia internos; CDIE = canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; OP = oportunidades; PC = percepção de controle; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente; Const. = constante.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

c) Auditor interno

Para a amostra formada pelos auditores internos o resultado para a análise da influência das oportunidades na percepção de controle, é evidenciado na tabela x. Conforme a tabela o modelo se mostrou ajustado, baseado no resultado da estatística F ($p < 0,05$). E 17,4% (R^2) das variações na variável dependente, são explicadas pelas variáveis independentes.

Tabela 34 – Análise da relação entre OP com PC para a amostra de auditores internos

PC	Coef.	T	P > t
CDI	0,018	0,22	0,829
CDIe	0,015	0,17	0,869
CDE	-0,191	-2,33	0,022**
PL	0,135	2,22	0,029**
GD	0,087	0,55	0,580
POSOCU	0,087	1,47	0,145
GEN	0,123	0,60	0,550
AGE	-0,024	-3,05	0,003*
Const.	0,621	1,05	0,295
Nº obs.: 98 F: 3,30 Prob. > F: 0,002 R²: 0,174			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: CDI = canais de denúncia internos. CDIe = canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; OP = oportunidades; PC = percepção de controle; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente; Const. = constante.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Conforme a Tabela 34, as variáveis canais de denúncia externos e proteção legal apresentaram significância estatística com a percepção de controle. Em relação aos canais de denúncia externos, a relação apresentou sinal negativo, evidenciando que a presença de canais de denúncia externos diminui as barreiras que podem dificultar a denúncia da fraude.

Deste modo, quando existem caminhos para a denúncia fora da organização, aumentam-se as chances de os auditores internos denunciarem a fraude. Os canais externos para denúncia representam as vias de comunicação entre o observador da fraude e alguma entidade ou organização com poderes para cessar o problema verificado. Jubb, (1999) e Jonhson, (2003) consideram apenas as vias de comunicação externas como sendo um caminho legal para a denúncia da fraude identificada. Miceli *et al.* (2008) e Sampaio e Sobral (2013) complementam considerando que a escolha pelo relato externo deve ser adotada quando a organização recebe a denúncia internamente e não reúne esforços para solucionar o problema.

Já a variável proteção legal apresentou relação positiva com a percepção de controle, sinalizando que a presença de leis que garantam a proteção do delator contra as consequências negativas que podem derivar da escolha pelo relato aumenta a percepção dos auditores internos em relação às barreiras existentes, reduzindo as chances de denúncia por parte desses agentes.

d) Todos os profissionais

Concluindo, analisaram-se as influências das oportunidades para a denúncia na percepção de controle, para toda a amostra da pesquisa. Os resultados do modelo 3 são reportados na Tabela 35, que demonstra que as variáveis relacionadas à presença de canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada, de canais de denúncia externos, de proteção legal, de gravidade do delito e de idade apresentaram significância estatística com a percepção de controle.

Os achados demonstram que a presença de canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada e a proteção legal influenciam positivamente a percepção de controle, indicando que a existência de canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada e a presença de leis que garantam a proteção do delator contra as retaliações que podem derivar da escolha pelo denúncia aumenta a percepção dos profissionais de contabilidade em relação às barreiras existentes, que podem dificultar a denúncia da fraude nas demonstrações financeiras.

Já os canais de denúncia externos se mostraram como a via principal de denúncia da fraude na ótica dos profissionais de contabilidade, sendo capaz de mitigar as barreiras existentes que podem inibir a denúncia, sendo assim, a presença de *hotlines* externos aumenta a percepção de controle, aumentando a probabilidade de denúncia por parte desses profissionais.

Tabela 35 – Análise da relação entre OP com PC para toda a amostra

PC	Coef.	T	P>t
CDI	-0,005	-0,17	0,866
CDIe	0,058	1,71	0,087*
CDE	-0,091	-2,36	0,019**
PL	0,100	2,60	0,010**
GD	0,158	1,80	0,072*
POI	0,107	1,21	0,227
GEN	-0,022	-0,22	0,826
AGE	-0,021	-5,47	0,000*
Const.	0,252	0,62	0,536
Nº obs.: 471 F: 6,83 Prob. > F: 0,000 R2: 0,087			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: CDI = canais de denúncia internos; CDIe = canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; OP = oportunidades; PC = percepção de controle; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente; Const. = constante.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Os resultados do modelo 3 para ambos os grupos sugere que as oportunidades apresentaram efeito conflitante (sinal positivo e negativo) na relação com a percepção de

controle, não sendo possível sustentar a premissa assumida na pesquisa de que a presença de oportunidades para denúncia diminui as barreiras existentes que podem dificultar a percepção de controle pelos profissionais.

4.5.5 Modelo 4

a) Contador

Ao se deparar com uma ação fraudulenta, o profissional de contabilidade pode escolher dois caminhos: o primeiro consiste na denúncia da fraude em curso; e o segundo representa a decisão de se abster e permanecer em silêncio.

A escolha a ser tomada resulta de julgamentos e intenções pessoais. A crença pessoal em julgar uma decisão como sendo positiva é definida pela TCP como as atitudes. Baseadas em Heidemann, Araujo e Veit (2012), as crenças moldam o sentimento dos indivíduos. E a presença de incentivos pode explicar as intenções pessoais (MESMER-MAGNUS; VISWESVARAN, 2005).

Deste modo, a presente pesquisa postula que a presença de incentivos externos (recompensa econômica paga ao delatante por sua conduta ética diante da fraude cometida) ou internos (gratificação pessoal de agir corretamente) aumenta as chances de os profissionais de contabilidade julgarem favoravelmente (atitudes) a denúncia da fraude contábil.

Sendo assim, o modelo 4 considera que as atitudes seriam influenciadas pelos incentivos (financeiros e não financeiros), que são aqui representadas pela recompensa financeira (IF1), previsão legal de recompensas financeiras (IF2), ética profissional (INF1) e pelo senso geral de moralidade (INF2), acrescidos das variáveis de controle, representadas pelas características do indivíduo (gênero e idade) e do cenário (gravidade do delito e posição ocupada pelo infrator).

Conforme os resultados reportados na Tabela 36, para a amostra de contadores, é possível perceber que o modelo se mostrou adequado, conforme o resultado da estatística F ($p < 0,05$). Além disso, o poder de explicação da variável dependente a partir das variáveis explicativas e de controle foi de 15,4% (R^2). Ainda, de acordo com a Tabela 36, apenas a variável INF2 (senso geral de moralidade) apresentou significância estatística positiva com as atitudes em direção à denúncia, sinalizando que, para a amostra de contadores, o julgamento pessoal de que a denúncia da fraude representa uma conduta positiva seria influenciado pelo conjunto de princípios morais adquiridos ao longo de sua vida.

Tabela 36 – Análise da relação do constructo incentivos com AT para a amostra de contadores

AT	Coef.	T	P > t
IF1	-0,032	-0,76	0,446
IF2	-0,025	-0,58	0,563
INF1	0,116	1,55	0,123
INF2	0,148	2,21	0,028**
GD	0,035	0,29	0,770
POI	0,102	0,88	0,379
GEN	0,104	0,84	0,400
AGE	0,000	0,10	0,922
Const.	0,000	-3,09	0,002***
Nº obs.: 248 F: 3,88 Prob. > F: 0,000 R2: 0,154			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IF1 = recompensa financeira; IF2 = previsão legal de recompensas financeiras; INF1 = ética profissional; INF2 = senso geral de moralidade; AT = atitudes em relação à denúncia; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente; Const. = constante.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

b) Auditor externo

Para a amostra de auditores externos, de acordo com a Tabela 37, nas relações estabelecidas no modelo 4, apenas a variável INF2 (senso geral de moralidade) apresentou significância estatística positiva com as atitudes em direção à denúncia, sugerindo que, para a amostra de auditores externos, as atitudes em direção à denúncia seriam influenciadas pelo senso geral de moralidade desses profissionais, sendo assim, quanto maiores os princípios morais do indivíduo, mais positivamente é a avaliação do comportamento de denúncia da fraude e maiores as chances de o auditor externo delatar a fraude observada.

Tabela 37 – Análise da relação do constructo incentivos com AT para a amostra de auditores externos

AT	Coef.	T	P>t
IF1	-0,040	-1,01	0,315
IF2	0,042	1,10	0,274
INF1	0,235	2,50	0,014
INF2	0,248	3,81	0,000***
GD	-0,296	-2,02	0,045
POI	0,238	1,55	0,124
GEN	-0,120	-0,69	0,492
AGE	-0,005	-0,55	0,583
Const.	-2,633	-4,00	0,000***
Nº obs.: 128 F: 6,90 Prob. > F: 0,000 R2: 0,288			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IF1 = recompensa financeira; IF2 = previsão legal de recompensas financeiras; INF1 = ética profissional; INF2 = senso geral de moralidade; AT = atitudes em relação à denúncia; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente; Const. = constante.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

c) Auditor interno

Já em relação à amostra de auditores internos, o resultado da Tabela 38 nas relações estabelecidas no modelo 4 demonstra que apenas a variável INF1 (ética profissional) apresentou significância estatística positiva com as atitudes em direção à denúncia.

O Código de Ética do Auditor Interno emitido pelo The IIA (2012) define que, no exercício da profissão, o auditor deve zelar pelos seguintes princípios éticos: integridade – confiabilidade nos seus julgamentos; objetividade – interesses próprios ou de terceiros não devem influenciar no seu julgamento individual; confidencialidade – não divulgam informações sem a autorização apropriada; competência – exige a aplicação dos conhecimentos e habilidades na execução dos seus serviços.

Sugere-se que, para a amostra de auditores internos, as atitudes em direção à denúncia seriam influenciadas pela ética profissional desses profissionais, sendo assim, quanto maior o julgamento ético do indivíduo, mais positivamente é a avaliação do comportamento de denúncia da fraude e maiores as chances de o auditor interno delatar a fraude observada.

Tabela 38 – Análise da relação do constructo incentivos com AT para a amostra de auditores internos

AT	Coef.	T	P > t
IF1	0,064	0,64	0,525
IF2	-0,119	-1,03	0,307
INF1	0,305	2,36	0,020**
INF2	0,229	2,02	0,047
GD	0,151	0,80	0,424
POI	-0,098	-0,55	0,583
GEN	-0,200	-0,89	0,376
AGE	0,004	0,48	0,633
Const.	-3,154	-3,23	0,002***
Nº obs.: 98 F: 5,47 Prob. > F: 0,000 R2: 0,384			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IF1 = recompensa financeira; IF2 = previsão legal de recompensas financeiras; INF1 = ética profissional; INF2 = senso geral de moralidade; AT = atitudes em relação à denúncia; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente; Const. = constante.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

d) Todos os profissionais

Concluindo, analisou-se a influência do construto incentivos nas atitudes em relação à denúncia para toda a amostra da pesquisa, sendo considerados incentivos financeiros: recompensa financeira e previsão legal de recompensas financeiras; e incentivos não financeiros: justiça social/ética profissional e senso geral de moralidade).

Conforme os resultados apresentados na Tabela 39, apenas os incentivos não financeiros influenciaram positivamente as crenças pessoais dos profissionais de contabilidade, demonstrando que, para esse grupo, os incentivos intrínsecos do indivíduo, ética profissional e princípios morais, representam um sentimento pessoal de estar agindo corretamente, mais importante do que a presença de recompensas financeiras na hora de esse profissional julgar positivamente pela denúncia da fraude.

Tabela 39 – Análise da relação do constructo incentivos com AT para toda a amostra

AT	Coef.	T	P > t
IF1	-0,009	-0,29	0,774
IF2	-0,030	-0,84	0,400
INF1	0,184	3,58	0,000***
INF2	0,172	3,80	0,000***
GD	-0,053	-0,64	0,522
POI	0,100	1,21	0,226
GEN	0,005	0,06	0,952
AGE	-0,001	-0,03	0,976
Const.	-2,058	-5,02	0,000***
Nº obs.: 471 F: 7,46 Prob. > F: 0,000 R2: 0,204			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IF1 = recompensa financeira; IF2 = previsão legal de recompensas financeiras; INF1 = ética profissional; INF2 = senso geral de moralidade; AT = atitudes em relação à denúncia; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente; Const = constante.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

4.5.6 Modelo 5 (análise adicional)

Segundo a TTF desenvolvida por Cressey (1953), as oportunidades para se cometer um ato ilegal é resultado da ineficiência dos controles internos, que permitem ao fraudador julgar que a probabilidade de ser pego é menor do que a probabilidade de sair ileso. Já as oportunidades para a denúncia dizem respeito à presença de políticas institucionais para relatar, criando para o observador da fraude caminhos para se proceder o relato da atividade fraudulenta (BROWN; HAYS; STUEBS JUNIOR, 2017).

Diante do exposto, o modelo 5 assume que as intenções comportamentais seriam resultado da influência de oportunidades do ambiente para denúncia, acrescido das variáveis de controle, representadas por características do participante (gênero e idade) e do cenário (gravidade do delito e posição ocupada pelo infrator).

Os resultados das relações definidas no modelo 5 para toda a amostra, formada por meio da técnica de RLO, são apresentadas na Tabela 40, conforme a qual é possível perceber que o modelo se mostrou adequado tendo em vista o resultado do qui-quadrado ($p < 0,005$), indicando que o modelo tem sentido. A proporção de classificações corretas do modelo, dadas

as categorias de intenção de denúncia, foi de 49,8% (Count R2), sendo esperados valores acima de 50%.

Conforme a Tabela 40, apenas os canais de denúncia externos apresentaram significância estatística e positiva com as intenções comportamentais dos profissionais de contabilidade, sinalizando que, para esses profissionais, os canais de denúncia externos são preferíveis na hora de optar pelo relato da fraude contábil.

O resultado diverge de algumas pesquisas anteriores, a exemplo da de Silva e Sousa (2017), que concluíram que a presença de um canal de denúncia anônimo operado internamente aumenta a intenção dos colaboradores em relatar uma fraude contábil. Já Kaplan *et al.* (2009) constataram que a intenção de denúncia é maior quando são adotados canais internos, em comparação aos canais externos de denúncia. Brink *et al.* (2013) complementam afirmando que a intenção de denúncia por meio de canais administrados internamente é superior às intenções de relatar por vias externas.

Tabela 40 – Análise da relação entre OP com IC para toda a amostra

IC	Coef.	Z	P > z
CDI	0,007	0,09	0,927
CDIe	0,043	0,54	0,591
CDE	0,347	4,55	0,000***
PL	0,005	0,06	0,953
GD	-0,076	-0,43	0,669
POI	0,109	0,62	0,534
GEN	-0,153	-0,82	0,411
AGE	0,009	1,20	0,229
Cut1	0,683		
Cut2	1,428		
Cut3	2,249		
Cut4	2,803		
Nº obs.: 471 LR chi2(7): 28,61 Prob. > chi2: 0,004 Pseudo R2: 0,022 Count R2: 0,498			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: CDI = canais de denúncia internos; CDIe = canais de denúncia internos administrado por empresa terceirizada; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; OP = oportunidades; IC = intenção comportamental; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A seguir, são apresentados os resultados do RLO para cada categoria em comparação com a categoria de referência (muito alta probabilidade de denúncia). Com base nos resultados apresentados na Tabela 41, observa-se que as oportunidades não se mostraram estatisticamente significantes para os profissionais de contabilidade pertencentes à categoria 4 (alta probabilidade de denúncia).

Para as categorias 1 (muito baixa probabilidade de denúncia), 2 (baixa probabilidade de denúncia) e 3 (moderada probabilidade de denúncia), a variável canais de denúncia

externos apresenta sinais negativos com as intenções comportamentais, demonstrando que a presença de vias de comunicação externas à organização aumentam as chances de o profissional fazer parte da categoria 5 (muito alta probabilidade de denúncia).

Desse modo, a existência de oportunidades para a denúncia por meio de redes de comunicação operadas externamente por alguma entidade (CVM, CFC etc.) com poderes para suspender a fraude detectada, aumenta a probabilidade de os profissionais de contabilidade delatarem a fraude; e, em direção contrária, menores as chances de ele se abster da denúncia.

Tabela 41 – Análise da relação entre OP com IC por categoria para toda a amostra

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z
CDI	-0,007	-0,09	0,927	-0,004	-0,09	0,927	-0,005	-0,09	0,927	-0,000	-0,09	0,927
CDIe	-0,004	-0,54	0,592	-0,002	-0,54	0,592	-0,003	-0,54	0,592	-0,007	-0,53	0,599
CDE	-0,033	-4,27	0,000***	-0,022	-3,82	0,000***	-0,024	-3,81	0,000***	-0,005	-2,35	0,019
PL	-0,005	-0,06	0,953	-0,003	-0,06	0,953	-0,000	-0,06	0,953	-0,009	-0,06	0,953
GD	0,007	0,43	0,668	0,005	0,43	0,669	0,005	0,43	0,671	0,001	0,41	0,679
POI	0,010	-0,62	0,535	-0,007	-0,62	0,536	-0,007	-0,62	0,535	0,001	-0,61	0,543
GEN	0,014	0,84	0,403	0,010	0,82	0,410	0,010	0,81	0,419	0,002	0,74	0,460
AGE	-0,000	-1,20	0,230	0,000	-1,19	0,235	-0,000	-1,18	0,236	-0,000	1,09	0,276

Pr(IC = 1): 10,89%; Pr(IC = 2): 0,95%; Pr(IC = 3): 16,43%; Pr(IC = 4): 13,55%; Pr(IC = 5): 49,53%.

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: CDI = canais de denúncia internos; CDIe = canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada; CDE = canais de denúncia externos; PL = proteção legal; OP = oportunidades; IC = intenção comportamental; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 = baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

4.5.7 Modelo 6 (análise adicional)

Algumas pesquisas anteriores encontraram que a presença de incentivos financeiros (XU; ZIEGENFUSS, 2008; ANDON *et al.*, 2016; LATAN; JABBOUR; CHIAPPETA, 2018) e não financeiros (FELDMAN, 2011) influenciam positivamente a intenção de denúncia. Deste modo, o modelo 6 testa a influência de incentivos na intenção de denúncia da fraude contábil. Os resultados das relações definidas no modelo 6 para toda a amostra formada, por meio da técnica de RLO, são apresentadas na Tabela 42.

Conforme a Tabela 42, apenas os incentivos não financeiros apresentaram significância estatística positiva com as intenções comportamentais. Os achados demonstram que, para os profissionais de contabilidade, a presença de recompensas financeiras não se mostrou um determinante da escolha de denúncia. Já o sentimento de poder estar cumprindo a ética profissional e seguindo os princípios morais se mostrou um forte preditor da intenção de denúncia. No Brasil, não existe a previsão de pagamentos financeiros para o delator, contudo,

nos EUA, o Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act prevê o pagamento monetário ao denunciante.

Tabela 42 – Análise da relação entre incentivos com IC para toda a amostra

IC	Coef.	Z	P > z
IF1	-0,074	-0,96	0,339
IF2	-0,014	-0,19	0,850
INF1	0,356	4,55	0,000***
INF2	0,475	5,96	0,000***
GD	-0,009	-0,05	0,961
POI	0,146	0,81	0,417
GEN	0,017	0,09	0,928
AGE	0,001	0,23	0,820
Cut1	2,565		
Cut2	3,407		
Cut3	4,350		
Cut4	5,000		
Nº obs.: 471 LR chi2(7): 111,66 Prob. > chi2: 0,000 Pseudo R2: 0,085 Count R2: 0,518			

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IF1 = recompensa financeira; IF2 = previsão legal de recompensas financeiras; INF1 = ética profissional; INF2 = senso geral de moralidade; IC = intenção comportamental; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Coef. = coeficiente.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Tabela 43 – Análise da relação entre incentivos com IC por categoria para toda a amostra

	Categoria 1			Categoria 2			Categoria 3			Categoria 4		
	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z	EM	Z	P > z
IF1	0,005	0,95	0,341	0,005	0,95	0,342	0,006	0,95	0,343	0,001	0,89	0,373
IF2	0,001	0,19	0,850	0,001	0,19	0,850	0,001	0,19	0,850	0,002	0,19	0,851
INF1	-0,028	-4,15	0,000***	-0,024	-3,86	0,000***	-0,029	-3,89	0,000***	-0,006	-2,22	0,027**
INF2	-0,037	-5,10	0,000***	-0,032	-4,60	0,000***	-0,039	-4,64	0,000***	-0,009	-2,36	0,018**
GD	0,007	0,05	0,960	0,006	0,05	0,960	0,007	0,05	0,961	0,001	0,05	0,961
POI	-0,011	-0,81	0,418	-0,010	-0,81	0,421	-0,012	-0,81	0,419	-0,002	-0,77	0,440
GEN	-0,001	-0,09	0,928	-0,001	-0,09	0,928	-0,001	-0,09	0,928	-0,003	-0,09	0,927
AGE	-0,000	-0,23	0,820	-0,001	-0,23	0,820	-0,000	-0,23	0,820	-0,000	-0,23	0,821
Pr(IC = 1): 8,65%; Pr(IC = 2): 9,36%; Pr(IC = 3): 18,06%; Pr(IC = 4): 15,87%; Pr(IC = 5): 48,03%												

*** Significante a 1%. ** Significante a 5%. * Significante a 10%.

Nota: IF1 = recompensa financeira; IF2 = previsão legal de recompensas financeiras; INF1 = ética profissional; INF2 = senso geral de moralidade; IC = intenção comportamental; POI = posição ocupada pelo infrator; GD = gravidade do delito; GEN = gênero; AGE = idade; Categoria 1 = muito baixa probabilidade de denúncia; Categoria 2 – baixa probabilidade de denúncia; Categoria 3 = moderada probabilidade de denúncia; Categoria 4 = alta probabilidade de denúncia; Pr = probabilidade.

Fonte: dados da pesquisa (2019).

A análise individual por categoria demonstra que, para os profissionais de contabilidade, as variáveis ética profissional e senso geral de moralidade se mostraram como fator determinante em todas as categorias e, conforme a análise do efeito marginal, é possível perceber que este apresenta sinal negativo, sinalizando que incentivos não financeiros aumentam a probabilidade de os auditores serem classificados na categoria 5 (alta

probabilidade de denúncia). Deste modo, o sentimento de poder estar agindo corretamente, de acordo com a ética profissional e o senso geral de moralidade, diminui a probabilidade de os profissionais de contabilidade permanecerem em silêncio quando diante da fraude e aumenta as chances de denúncia da fraude nas demonstrações financeiras.

4.5 RESUMO DOS RESULTADOS

a) Modelo 1: $AT + NS + PC + VC \rightarrow IC$

Os resultados encontrados do modelo 1, a partir da análise da RLO, demonstraram que, para a amostra formada pelos contadores e para a análise de toda a amostra, os resultados demonstraram que as atitudes (sinal positivo), normas subjetivas (sinal positivo) e percepção de controle (sinal negativo) apresentaram significância estatística com a intenção comportamental. No grupo formado pelos auditores externos, apenas a variável atitudes se mostrou um fator determinante das intenções comportamentais com efeito positivo. Já para o grupo formado pelos auditores internos, os achados demonstraram que as atitudes apresentaram efeito positivo e percepção de controle efeito negativo sobre a intenção comportamental. Os sinais encontrados estão de acordo com o esperado.

b) Modelo 2: $JE + VC \rightarrow IC$

Os resultados do modelo 2 demonstram que o efeito do nível de julgamento ético dos participantes da pesquisa sobre a intenção comportamental evidenciou que, para o grupo formado pelos auditores externos, o constructo julgamento ético não é um fator determinante da intenção comportamental. Para o grupo de contadores, a dimensão relativismo apresentou efeito positivo. Na amostra de auditores internos, apenas a dimensão contratualismo apresentou significância estatística e positiva com as intenções comportamentais. E quando considerada toda a amostra da pesquisa, as variáveis relativismo e contratualismo apresentaram efeito positivo sobre as intenções comportamentais dos participantes.

c) Modelo 3: $CDI + CDIE + CDE + PL \rightarrow PC$

O modelo 3 testa o efeito das oportunidades (canais de denúncia internos, canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada, canais de denúncia externos e

proteção legal) para denúncia na percepção de controle. A premissa assumida é que as oportunidades para denúncia reduzem as barreiras existentes que podem dificultar a percepção de controle pelos profissionais. Para a amostra de contadores, apenas a variável canais de denúncia internos administrados por empresa terceirizada apresentou significância estatística positiva com a percepção de controle, resultado contrário ao esperado. Resultado semelhante foi evidenciado para o grupo de auditores externos. Em relação à amostra de auditores internos, a presença de canais de denúncia externos (sinal negativo) e a proteção legal do delator (sinal positivo) apresentaram significância estatística com a percepção de controle, demonstrando que a presença de canais de denúncia externos diminuem as barreiras que podem dificultar a denúncia da fraude, resultado semelhante ao encontrado quando considerados todos os profissionais. Sendo assim, os achados do modelo 3 se mostraram conflitantes, o que não permite confirmar a tese defendida.

d) Modelo 4: $IF + INF + VC \rightarrow AT$

O modelo 4 assume que a presença de incentivos externos (recompensa econômica paga ao delatante por sua conduta ética diante da fraude cometida) ou internos (gratificação pessoal de agir corretamente) aumenta as chances de os profissionais de contabilidade julgarem favoravelmente (atitudes) a denúncia da fraude contábil. Os resultados do modelo 4 evidenciaram que apenas os incentivos não financeiros influenciaram positivamente as crenças pessoais dos profissionais, demonstrando que, para a amostra investigada, os incentivos intrínsecos do indivíduo são mais relevantes do que a presença de recompensas financeiras na hora de esses profissionais julgarem positivamente pela denúncia da fraude.

e) Modelo 5: $CDI + CDLe + CDE + PL \rightarrow IC$

O modelo 5 testou a influência de oportunidades do ambiente para denúncia, acrescido das variáveis de controle representadas por características do participante (gênero e idade) e do cenário (gravidade do delito e posição ocupada pelo infrator) nas intenções comportamentais. Apenas a presença de canais de denúncia externos apresentou significância estatística e positiva com as intenções comportamentais dos profissionais de contabilidade, indicando que, para esses profissionais, os canais de denúncia externos são preferíveis na hora de optar pelo relato da fraude contábil.

f) Modelo 6: IF + INF + VC → IC

O modelo 6 testa a influência de incentivos (financeiros e não financeiros) na intenção de denúncia da fraude contábil. Apenas os incentivos não financeiros apresentaram significância estatística positiva com as intenções comportamentais, o que permitiu concluir que, para os profissionais de contabilidade, a presença de recompensas financeiras não se mostrou um determinante da escolha de denúncia.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 CONCLUSÕES

Uma vez que o profissional de contabilidade detecta a irregularidade, surge um dilema, que envolve a escolha de qual decisão deve ser tomada. A primeira consiste em assoprar o apito, sendo a conduta esperada por esse sujeito, tendo em vista os aspectos morais e éticos, ou permanecer em silêncio, agindo como cúmplice, haja vista o risco de sofrer algum tipo de represália negativa do seu comportamento. Muitos elementos podem influenciar sua escolha, que vão desde aspectos pessoais (julgamento ético) a elementos e incentivos que partem da organização (existência de políticos que motivem a denúncia), e, ainda, os conflitos e incertezas envolvidas (a empresa vai solucionar a irregularidade uma vez recebida a denúncia? Quais as consequências da denúncia para o delator, a empresa e o infrator?).

Diante do exposto, a presente tese teve como objetivo verificar quais fatores podem explicar a intenção de denúncia ou o silêncio conivente da fraude contábil por parte dos profissionais de contabilidade, a partir de duas perspectivas teóricas: a TCP e a TTF. O modelo de pesquisa foi ampliado para incorporar outras variáveis (julgamento ético, gravidade do delito e posição ocupada pelo infrator) identificadas na literatura como tendo alguma influência no comportamento de denúncia da fraude contábil.

Os achados da pesquisa demonstraram que os fatores pertencentes à TCP (atitudes, normas subjetivas e percepção de controle) podem prever as intenções comportamentais (silêncio conivente e intenção de denúncia) dos profissionais de contabilidade. O julgamento positivo em direção à denúncia (atitudes) e a pressão exercida pelos pares (normas subjetivas) aumentam a probabilidade de os profissionais delatarem a fraude. Além disso, os resultados demonstraram que, quanto maiores as barreiras (PC) existentes que podem dificultar a denúncia, maiores as chances de esses indivíduos permanecerem em silêncio.

O nível de julgamento ético se mostrou um determinante das intenções comportamentais, com efeito positivo a pelo menos um dos fatores da dimensão ética (justiça social, relativismo e contratualismo), para os seguintes grupos: contador; auditor interno e todos os profissionais. Contudo, para a amostra de auditores externos, o nível de julgamento ético não se mostrou um fator determinante.

As dimensões pertencentes à TTF (incentivos e oportunidades) não apresentaram resultados consistentes com as relações formuladas, tendo em vista que apenas os incentivos não financeiros influenciaram positivamente as crenças pessoais dos profissionais. A

existência de recompensas econômicas não é um fator relevante na avaliação pessoal (atitudes) da denúncia da fraude. E, em relação à influência das oportunidades para a denúncia, apenas a presença de canais de denuncia externa diminuem as barreiras que podem dificultar a denúncia da fraude. As demais variáveis pertencentes ao constructo oportunidades apresentaram resultados conflitantes.

Sendo assim, aceitou-se parcialmente a tese defendida de que o julgamento dos profissionais de contabilidade em direção à denúncia seria resultado das crenças pessoais, da pressão exercida pelo ambiente e das barreiras existentes que reduzem as chances de ele assoprar o apito, e que a existência de oportunidades atenua as dificuldades existentes, aumentando, assim, a probabilidade de denúncia por parte do observador, quando da existência de incentivos.

5.2 IMPLICAÇÕES

Os resultados fornecem evidências empíricas da importância dos fatores pertencentes à TCP e à TTF estendidos, na intenção de denúncia da fraude contábil pelos profissionais de contabilidade. Os resultados são, portanto, relevantes e dão uma contribuição valiosa para a literatura sobre intenção de denúncia, embora ainda sejam necessárias mais pesquisas.

Ao se considerar a análise dos determinantes da intenção de denúncia, para os indivíduos que apresentam menor e maior propensão à denúncia, a partir da análise de RLO, a pesquisa permitiu uma visão mais completa de como os fatores considerados no estudo poderiam influenciar as intenções comportamentais dos participantes, bem como a construção e validação de um instrumento para captar as variáveis objeto da pesquisa, sendo estas algumas das implicações metodológicas.

Os achados da pesquisa sugerem que o nível de julgamento ético influencia positivamente a intenção de denúncia, e que as barreiras existentes no ambiente organizacional aumentam a probabilidade de os indivíduos permanecerem em silêncio. Sendo assim, é importante que as empresas desenvolvam políticas com o objetivo de criar um sentimento de confiança e uma cultura de denúncia no ambiente organizacional.

Outro resultado encontrado no estudo foi que, entre os profissionais de contabilidade, os canais de denúncia externos representam a via primária ao considerarem a denúncia das irregularidades contábeis, sendo assim, cabe aos órgãos reguladores (CVM, CFC etc.) criar vias de comunicação para que os profissionais possam delatar esse tipo de fraude.

A denúncia é um componente importante da contabilidade e dos controles internos. Desse modo, cabe ao governo, entidades e órgãos reguladores desenvolverem políticas institucionais visando incentivar a denúncia, bem como garantir a proteção do potencial delator.

5.3 LIMITAÇÕES

Algumas limitações potenciais deste estudo devem ser consideradas na interpretação dos resultados. A pesquisa trabalha com a premissa de que as intenções comportamentais podem prever o comportamento dos entrevistados, contudo, a ligação entre intenção e comportamento não representa uma perfeita relação, ao passo que nem toda intenção pode resultar no comportamento em uma situação real.

Representam fatores limitantes os cenários utilizados para mensurar a decisão dos respondentes quando diante da fraude (por exemplo, abster-se da denúncia), que não consideraram a aplicação de sanções frente as escolhas tomadas ou as relações ou laços (amizade, familiar etc.) existentes entre delator e o infrator da fraude.

O ineditismo da pesquisa e a escassez de estudos no cenário nacional dificultaram a comparação longitudinal dos achados, demandando comparações com pesquisas desenvolvidas em outros países e partindo da suposição de que os indivíduos não são iguais, apresentam fatores motivacionais distintos e estão inseridos em ambientes diferentes, sendo preciso, portanto, cautela nas confrontações dos resultados.

Outra limitação identificada foi o tamanho da amostra relativamente pequeno para cada grupo analisado, não permitindo, assim, generalização, uma vez que os achados se limitam à amostra investigada.

Esta pesquisa representa um estudo transversal que essencialmente fornece uma visão instantânea das visões dos entrevistados sobre o comportamento de denúncia da fraude no momento da pesquisa. Estudos longitudinais são mais apropriados para examinar o comportamento em questão, o que permitiria identificar mudanças de conduta dada as conjunturas do ambiente.

5.4 FUTURAS PESQUISAS

Outras discussões podem ser incluídas no contexto da denúncia da fraude no ambiente da contabilidade, por exemplo, a denúncia de fraudes tributárias e o seu reflexo no combate à sonegação fiscal, os determinantes da intenção de denúncia da fraude no setor público etc.

A característica da cultura de um determinado país pode explicar a decisão de denunciar ou não. Sendo assim, recomenda-se a realização de estudos comparativos entre países com distintas dimensões culturais que possam ser manifestadas na análise da relação entre características culturais e intenção de denúncia.

O uso de outras teorias pode ajudar na compreensão do processo de *whistleblowing* no ambiente organizacional, a exemplo das teorias da agência, institucional, da justiça social, dos altos escalões etc. Considerar a influência dos traços de personalidade na intenção de denúncia, como, por exemplo, a taxonomia *dark triad*, também representa uma sugestão para futuras pesquisas.

A denúncia da fraude nas demonstrações financeiras é um problema comportamental complexo e, para melhor compreensão, é necessária uma variedade de abordagens, metodologias e fontes de dados. Sendo assim, recomenda-se o uso de metodologias qualitativas combinadas com técnicas quantitativas, bem como o uso de experimentos, o que pode ser um bom caminho para se obter resultados consistentes.

REFERÊNCIAS

ABBOTT, L. J.; PARKER, S.; PETERS, G. F. Internal audit assistance and external audit timeliness. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 31, n. 4, p. 3-20, 2012.

ABDULLAHI, R.; MANSOR, N. Fraud triangle theory and fraud diamond theory. Understanding the convergent and divergent for future research. **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Science**, v. 1, p. 38-45, 2015.

ABREU, M. N. S.; SIQUEIRA, A. L.; CAIAFFA, W. T. Regressão logística ordinal em estudos epidemiológicos. **Revista de Saúde Pública**, v. 43, p. 183-194, 2009.

ACFE. **Report to the nations on occupational fraud and abuse: 2008 global fraud study**. Austin, TX, USA, 2008. Disponível em: http://www.acfe.com/uploadedfiles/acfe_website/content/documents/2008-rtnn.pdf. Acesso em: 18 jun. 2018.

ACFE. **Report to the nations on occupational fraud and abuse: 2010 global fraud study**. Austin, TX, USA, 2010. Disponível em: http://www.acfe.com/uploadedFiles/acfe_website/content/documents/rtnn-2010.pdf. Acesso em: 18 jun. 2018.

ACFE. **Report to the nations on occupational fraud and abuse: 2014 global fraud study**. Austin, TX, USA, 2014. Disponível em: <http://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2018.

ACFE. **Report to the nations on occupational fraud and abuse: 2016 global fraud study**. Austin, TX, USA, 2016. Disponível em: <https://www.acfe.com/rtnn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2018.

AHMAD, S. A. **Internal auditors and internal whistleblowing intentions: a study of organizational, individual, situational and demographic factors**. 2011. Thesis (PhD in Accounting, Finance and Economics) – Edith Cowan University, Australia, 2011.

AHMAD, S. A.; SMITH, M.; ISMAIL, Z. Internal whistle-blowing intentions: a study of demographic and individual factors. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 8, n. 11, p. 1632, 2012.

AHMAD, S. A.; SMITH, M.; ISMAIL, Z. Internal whistleblowing intentions by internal auditors: a prosocial behaviour perspective. **Malaysian Accounting Review**, v. 12, n. 1, p. 141-181, 2013.

AHMAD, S. A.; YUNOS, R. M.; AHMMAD, R. A. R.; SANUSI, Z. M. Whistleblowing behaviour: the influence of ethical climates theory. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 164, p. 445-450, 2014.

AJZEN, I. **Constructing a TpB questionnaire: conceptual and methodological considerations**. Amherst: University of Massachusetts, 2006. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/0574/b20bd58130dd5a961f1a2db10fd1fcbae95d.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2018.

AJZEN, I. From intentions to actions: a theory of planned behavior. In: KUHL, J.; BECKMANN, J. (Eds.). **Action control: from cognition to behavior**. Berlin: Springer-Verlag, 1985. p. 11-39.

AJZEN, I. The theory of planned behavior. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, n. 50, p. 179-211, 1991.

AJZEN, I.; FISHBEIN, M. Attitude-behavior relations: a theoretical analysis and review of empirical research. **Psychological Bulletin**, v. 84, n. 5, p. 888, 1977.

AJZEN, I.; FISHBEIN, M. **Understanding attitudes and predicting social behaviour**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1980.

ALBRECHT, W. S.; ALBRECHT, C. O.; ALBRECHT, C. C.; ZIMBELMAN, M. F. **Fraud Examination**. 4th ed. Ohio: South Western Cengage Learning, 2012.

ALEXANDRE, N. M. C.; COLUCI, M. Z. O. Validade de conteúdo nos processos de construção e adaptação de instrumentos de medidas. **Ciência & Saúde Coletiva**, v. 16, n. 7, p. 3061-3068, 2011.

ALLEYNE, P. A. **The influence of individual, team and contextual factors on external auditors' whistle-blowing intentions in Barbados: towards the development of a conceptual model of external auditors' whistle-blowing intentions**. 2010. Thesis (PhD) – University of Bradford, Bradford, 2010.

ALLEYNE, P. A.; HUDAIB, M.; PIKE, R. Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. **The British Accounting Review**, v. 45, n. 1, p. 10-23, 2013.

ALLEYNE, P.; HANIFFA, R.; HUDAIB, M. The construction of a whistle-blowing protocol for audit organisations: a four-stage participatory approach. **International Journal of Auditing**, v. 20, n. 1, p. 72-86, 2016.

ALLEYNE, P.; HUDAIB, M.; HANIFFA, R. The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. **Journal of Business Ethics**, v. 147, n. 3, p. 509-527, 2018.

ALMEIDA, G. O. **Valores, atitudes e intenção empreendedora: um estudo com universitários brasileiros e cabo-verdianos**. 2013. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2013.

ANDON, P.; FREE, C.; JIDIN, R.; MONROE, G. S.; TURNER, M. J. The impact of financial incentives and perceptions of seriousness on whistleblowing intention. **Journal of Business Ethics**, v. 151, n. 1, p. 165-178, 2018.

APPAH, E. Determinants of internal auditors' whistleblowing intentions of selected quoted companies in Nigeria. **International Journal of African and Asian Studies**, v. 36, p. 17-29, 2017.

ASSMAR, E. M. L.; FERREIRA, M. C.; SOUTO, S. O. Justiça organizacional: uma revisão crítica da literatura. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, v. 18, n. 3, p. 443-453, 2005.

AYERS, S.; KAPLAN, S. E. Wrongdoing by consultants: an examination of employees' reporting intentions. **Journal of Business Ethics**, v. 57, n. 2, p. 121-137, 2005.

BALORIA, V. P.; MARQUARDT, C. A.; WIEDMAN, C. I. A lobbying approach to evaluating the whistleblower provisions of the Dodd-Frank Reform Act of 2010. **Contemporary Accounting Research**, v. 34, n. 3, p. 1305-1339, 2017.

BANISAR, D. Whistleblowing: international standards and developments. In: ANDOVAL, I. E. (Ed.). **Corruption and transparency: debating the frontiers between state, market and society**. Washington, D.C: World Bank-Institute for Social Research, Unam, 2011. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1753180>. Acesso em: 2 jul. 2018.

BARBOSA, C. **O mecanismo de whistleblowing nas organizações: o caso das empresas cotadas na EuroNext Lisboa**. 2012. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Politécnico de Lisboa, Lisboa, 2012.

BECK, J. R. The False Claims Act and the English eradication of qui tam legislation. **North Carolina Law Review**, v. 78, n. 3, p. 539, 1999.

BEHRENS, A. The impact of culture on the efficacy and fairness of whistleblowing: a contrast between Brazil and the United States. **Thunderbird International Business Review**, v. 57, n. 5, p. 359-365, 2015.

BENSTON, G. J.; HARTGRAVES, A. L. Enron: what happened and what we can learn from it. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 21, n. 2, p. 105-127, 2002.

BRASIL. Lei nº 10.426, de 10 de janeiro 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 ago. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho de Controle de Atividades Financeiras**. Disponível em: <http://coaf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 2 jul. 2018.

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

BRIEF, A. P.; MOTOWIDLO, S. J. Prosocial Organisational Behaviors. **The Academy of Management Review**, v. 11, n. 4, p. 710-725, 1986.

BRINK, A. G.; LOWE, J. D.; VICTORAVICH, L. M. The effect of evidence strength and internal rewards on intentions to report fraud in the Dodd-Frank regulatory environment. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 32, n. 3, p. 87-104, 2013.

BRITZ, B. **Factors that impact on whistle-blowing at a financial institution**. 2012. Dissertation (Magister Commercci in Business Management) – University of Johannesburg, Johannesburg, 2012.

BROWN, A. J. **Whistleblowing in the Australian public sector: enhancing the theory and practice of internal witness management in public sector organisations**. Canberra, Australia: ANU E Press, 2008.

BROWN, J. O.; HAYS, J.; STUEBS JUNIOR, M. T. Modeling accountant whistleblowing intentions: applying the theory of planned behavior and the fraud triangle. **Accounting and the Public Interest**, v. 16, n. 1, p. 28-56, 2017.

BROWN, T.; SAUTTER, J.; LITTVAY, L.; SAUTTER, A.; BEARNES, B. Ethics and personality: empathy and narcissism as moderators of ethical decision making in business students. **Journal of Education for Business**, v. 85, n. 4, p. 203-208, 2010.

CALLAHAN, E. S.; DWORKIN, T. M.; FORT, T. L.; SCHIPANI, C. A. Integrating trends in whistleblowing and corporate governance: Promoting organizational effectiveness, societal responsibility, and employee empowerment. **American Business Law Journal**, v. 40, p. 177-905, 2002.

CAMPOS, R. M. Z.; BOTELHO, D. R. Ética: um estudo com servidores públicos federais da Câmara dos Deputados. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 1, p. 122, 2016.

CARSON, T. L.; VERDU, M. E.; WOKUTCH, R. E. Whistle-blowing for profit: an ethical analysis of the Federal False Claims Act. **Journal of Business Ethics**, v. 77, n. 3, p. 361, 2008.

CFC. Resolução CFC nº 836, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a NBC T 11 IT 03 – fraude e erro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 mar. 1999.

CFC. Resolução CFC nº 1.203, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 dez. 2009a.

CFC. Resolução CFC nº 1.207, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 240 - responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 dez. 2009b.

CFC. Resolução CFC nº 1.307, de 9 de dezembro de 2010. Altera dispositivos da Resolução CFC nº 803/96, que aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 dez. 2010.

CFC. Resolução CFC nº 1.530, de 22 de setembro de 2017. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos profissionais e organizações contábeis para cumprimento das obrigações previstas na Lei n.º 9.613/1998 e alterações posteriores. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 set. 2017.

CFC. Resolução CFC nº 803, de 10 de outubro de 1996. Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 nov. 1996.

CFC. Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 jan. 1998.

CFC. Vice-Presidência de Registro. Coordenadoria de Registro. **Profissionais ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em: 1 jul. 2018.

CHAU, G.; YUEN, Y. **Auditors responsibilities and procedures for detecting fraud**. Hong Kong: The Hong Kong Polytechnic University, 2011.

CHIU, R. K. Ethical judgement, locus of control, and whistleblowing intention: a case study of mainland Chinese MBA students. **Managerial Auditing Journal**, v. 17, n. 9, p. 581-587, 2002.

CHUNG, J.; MONROE, G. S.; THORNE, L. **An examination of factors affecting external and internal whistle-blowing by auditors**. Sydney, Australia: University of New South Wales, Sydney, 26 mar. 2004. (Research Seminar Session 1). Disponível em: http://www.docs.fce.unsw.edu.au/accounting/news/seminars2004_s1/paper03.pdf. 2004. p. 2016.

COENEN, T. L. **Essentials of corporate fraud**. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, 2008.

COHEN, J. R.; PANT, L. W.; SHARP, D. J. A validation and extension of a multidimensional ethics scale. **Journal of Business Ethics**, v. 12, p. 13-26, 1993.

COHEN, J. R.; PANT, L. W.; SHARP, D. J. An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. **Journal of Business Ethics**, v. 30, n. 4, p. 319-336, 2001.

COHEN, J.; DING, Y.; LESAGE, C.; STOLOWY, H. Corporate fraud and managers' behavior: evidence from the press. **Journal of Business Ethics**, v. 95, Supplement 2, p. 271-315, 2010.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Internal control – integrated framework**: executive summary. Durham, NC: AICPA, 2013. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2018.

COSTA, A. P. P.; WOOD JUNIOR, T. Fraudes corporativas. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, n. 4, p. 464-472, 2012.

COUPER, M. P.; TRAUGOTT, M. W.; LAMIAS, M. J. Web survey design and administration. **Public Opinion Quarterly**, v. 65, n. 2, p. 230-253, 2001.

CPC. **Pronunciamento CPC 00 (R1)**: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro: Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB – BV 2011 *Blue Book*). Brasília, 15 dez. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 2 jul. 2018.

CRESSEY, D. R. The criminal violation of financial trust. **American Sociological Review**, v. 15, n. 6, p. 738-743, 1953.

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

- DALTON, D.; RADTKE, R. R. The joint effects of Machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. **Journal of Business Ethics**, v. 117, n. 1, p. 153-172, 2013.
- DJORDJEVIĆ, M.; ĐUKIĆ, T. Contribution of internal audit in the fight against fraud. **Facta Universitatis, Series: Economics and Organization**, v. 12, n. 4, p. 297-309, 2015.
- DORMINEY, J.; FLEMING, A.; KRANACHER, M.; RILEY, R. Beyond the fraud triangle. **The CPA Journal**, v. 80, n. 7, p. 17-23, 2010.
- DOZIER, J. B.; MICELI, M. P. Potential predictors of whistle-blowing: a prosocial behavior perspective. **Academy of Management Review**, v. 10, n. 4, p. 823-836, 1985.
- EATON, T. V.; AKERS, M. D. Whistleblowing and good governance. **The CPA Journal**, v. 77, n. 6, p. 66, 2007.
- ELIAS, R. Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 3, p. 283-294, 2008.
- ERKMEN, T.; ÇALIŞKAN, A.; ESEN, E. An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 10, n. 2, p. 229-243, 2014.
- EVANS, A. J. Dealing with dissent: Whistleblowing, egalitarianism, and the republic of the firm. **Innovation: The European Journal of Social Science Research**, v. 21, n. 3, p. 267-279, 2008.
- FAJARDO, B. A. G. **Viagem ao centro da denúncia**: explorando as “camadas” que influenciam as denúncias de fraudes nas organizações. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2012.
- FAJARDO, B. A. G.; CARDOSO, R. L. Faça o que eu digo, não faça o que eu faço: como aspectos individuais e relacionais influenciam as denúncias de fraudes organizacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 17, n. 1, p. 115-133, jan./abr. 2014.
- FALEIROS, F.; KÄPPLER, T.; PONTES, F. A. R.; SILVA, S. S. C.; GOES, F. S. N.; CUCICK, C. D. Uso de questionário *online* e divulgação virtual como estratégia de coleta de dados em estudos científicos. **Texto & Contexto Enfermagem**, v. 25, n. 4, 2016.
- FATOKI, O. Internal whistleblowing intentions of accounting students in South Africa: the impact of fear of retaliation, materiality and gender. **Journal of Social Sciences**, v. 37, n. 1, p. 31-44, 2013.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P. **Manual de análise de dados**: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®. Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2017.
- FELDMAN, Y. The complexity of disentangling intrinsic and extrinsic compliance motivations: theoretical and empirical insights from the behavioral analysis of law. **Washington University Journal of Law & Policy**, v. 35, n. 3, p. 10-51, 2011.
- FELDMAN, Y.; LOBEL, O. Decentralized enforcement in organizations: an experimental approach. **Regulation & Governance**, v. 2, n. 2, p. 165-192, 2008.

FELDMAN, Y.; LOBEL, O. The incentives matrix: the comparative effectiveness of rewards, liabilities, duties, and protections for reporting illegality. **Texas Law Review**, v. 88, n. 6, p. 1151-1121, 2010.

FESTINGER, L. **A theory of cognitive dissonance**. Stanford: Stanford University Press, 1957.

FISHBEIN, M.; AJZEN, I. **Belief, attitude, intention, and behavior: an introduction to theory and research**. Reading, MA: Addison-Wesley, 1975.

GAO, J.; GREENBERG, R.; WONG-ON-WING, B. Whistleblowing intentions of lower-level employees: the effect of reporting channel, bystanders, and wrongdoer power status. **Journal of Business Ethics**, v. 126, n. 1, p. 85-99, 2015.

GODOY J. A. **Controle interno nas empresas**. São Paulo: Atlas, 1998.

GOUVEIA, V. V.; SANTOS, W. S.; ATHAYDE, R. A. A.; SOUZA, R. V. L.; GUSMÃO, E. E. S. Valores, altruísmo e comportamentos de ajuda: comparando doadores e não doadores de sangue. **Psico**, v. 45, n. 2, p. 209-218, 2014.

GRUBMAN, S. R. Fighting back: asserting counterclaims against False Claims Act realtors. **Health Law**, v. 27, n. 4, p. 14-18, 2015.

GUPTA, K. P.; CHAUDHARY, N. S. Prioritizing the factors influencing whistle blowing intentions of teachers in higher education institutes in India. **Procedia Computer Science**, v. 122, p. 25-32, 2017.

GUPTA, P. K.; GUPTA, Sanjeev. Corporate frauds in India: perceptions and emerging issues. **Journal of Financial Crime**, v. 22, n. 1, p. 79-103, 2015.

HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L., BLACK, W. C. E BABIN, B. J.; **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HAIR JUNIOR, J. F.; BLACK, W.C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAN, R. L. **Análise multivariada de dados**. Tradução Adonai Schlup Sant'Ana. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HAIR JUNIOR, J. F.; HULT, G. T. M.; RINGLE, C. M.; SARSTEDT, M. **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. Los Angeles: Sage, 2014.

HAMILTON, D. I.; GABRIEL, J. M. O. Dimensions of fraud in Nigeria quoted firms. **American Journal of Social Management Sciences**, v. 3, n. 3, p. 112-120, 2012.

HAYASHI, F. E. H.; RIOS, R. S. **Medidas transnacionais de combate à corrupção como meta de desenvolvimento globalizado sustentável**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2014.

HEIDEMANN, L. A.; ARAUJO, I. S.; VEIT, E. A. Um referencial teórico-metodológico para o desenvolvimento de pesquisas sobre atitude: a teoria do comportamento planejado de Icek Ajzen. **Revista Electrónica de Investigación en Educación en Ciencias –REIEC**, v. 7, n. 1, 2012.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BRED, M. F. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HENIK, E. Understanding whistle-blowing: a set-theoretic approach. **Journal of Business Research**, v. 68, n. 2, p. 442-450, 2015.

HOFSTEDE, G. **Culture's consequences**: comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations. Thousand Oaks, CA: Sage, 2001.

HOFSTEDE, G. **Culture's consequences**: international differences in work-related values. Beverly Hills, CA: Sage, 1980.

HOFSTEDE, G.; MINKOV, M. **Values Survey Module 2013**: questionário versão português (Brasil). Tradução Gabriel Vouga Chueke, Kelly Pavan e Ilan Avrichir. New York: Geert Hofstede BV, 2014. Disponível em: <https://geerthofstede.com/wp-content/uploads/2016/08/VSM-2013-Portuguese-Brazil-New-Spelling-Agreement-2013-2014-11-07.doc>. Acesso em: 2 jul. 2018.

HOFSTEDE INSIGHTS. **What about Brazil?** Disponível em: <https://www.hofstede-insights.com/country/brazil>. Acesso em: 28 jun. 2018.

HORA, H. R. M.; MONTEIRO, G. T. R.; ARICA, J. Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o coeficiente alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, p. 85-103, 2010.

HOSMER, D.; LEMESHOW, S. **Applied logistic regression**. 2nd. ed. New York: Wiley, 2000.

HOSS, M.; CATEN, C. S. T. Processo de validação interna de um questionário em uma *survey research* sobre ISO 9001: 2000. **Produto & Produção**, v. 11, n. 2, 2010.

HWANG, D. B. K.; CHEN, Y.; STALEY, A. B.; TSAI, Y.; CHU, C.-L. A comparative study of the propensity of whistle-blowing: empirical evidence from China, Taiwan, and the United States. **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, v. 3, n. 2, p. 202, 2013.

HWANG, D. B. K.; STALEY, A. B.; TSAI, Y.; CHUI, C. L. A comparative study of the propensity of whistle-blowing empirical evidence from China, Taiwan and the United States. **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, v. 3, n. 2, p. 202-204, 2013.

IESBA. **2016 Iesba Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**. New York, 2016. Disponível em: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>. Acesso em: 30 jun. 2018.

IESBA. **International Ethics Standards Board for Accountants**. Disponível em: <https://www.ethicsboard.org>. Acesso em: 30 jun. 2018.

JOHNSON, R. A. **Whistleblowing**: when it works – and why. Boulder: Lynne Rienner, 2003.

JUBB, P. B. Auditors as whistleblowers. **International Journal of Auditing**, v. 4, n. 2, p. 153-167, 2000.

JUBB, P. B. Whistleblowing: a restrictive definition and interpretation. **Journal of Business Ethics**, v. 21, n. 1, p. 77-94, 1999.

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

KAPLAN, S. E.; POPE, K. R.; SAMUELS, J. A. An examination of the effect of inquiry and auditor type on reporting intentions for fraud. **Auditing**, v. 30, n. 4, p. 29-49, 2011.

KAPLAN, S. E.; SCHULTZ JUNIOR, J. J. Intentions to report questionable acts: an examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting. **Journal of Business Ethics**, v. 71, n. 2, p. 109-124, 2007.

KELLY, P.; HARTLEY, C. A. Casino gambling and workplace fraud: a cautionary tale for managers. **Management Research Review**, v. 33, n. 3, p. 224-239, 2010.

KENNEDY, K. A. An analysis of fraud: causes, prevention, and notable cases. **Honors Theses and Capstones**, n. 100, 2012. (Senior Honors Thesis in Accounting, University of New Hampshire).

KENNETT, D.; DOWNS, A.; DURLER, M. G. Accounting students' intent to blow the whistle on corporate fraudulent financial reporting: an experiment. **International Journal of Business and Social Science**, v. 2, n. 14, 2011.

KOTTNER, J.; STREINER, D. L. Internal consistency and Cronbach's α : a comment on Breeckman et al. (2010). **International Journal of Nursing Studies**, v. 47, n. 7, p. 926-928, 2010.

KUNCARA, A.; FURQORINA, R.; PAYAMTA. Determinants of internal whistleblowing intentions in public sector: evidence from Indonesia. **SHS Web of Conferences**, v. 34, n. 01002, 2017.

LAKIS, V.; GIRIUNAS, L. The concept of internal control systems: theoretical aspect. **Ekonomika**, v. 91, n. 2, p. 142-152, 2012.

LATAN, H.; RINGLE, C. M.; JABBOUR, C. J. C. Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: testing for the moderation effects. **Journal of Business Ethics**, p. 1-16, 2016.

LEVI, M. Organized fraud and organizing frauds: unpacking research on networks and organization. **Criminology and Criminal Justice**, v. 8, n. 4, p. 389-419, 2008.

LEWIS, D. Whistleblowing in a changing legal climate: is it time to revisit our approach to trust and loyalty at the workplace? **Business Ethics**, v. 20, n. 1, p. 71-87, 2011.

LIMA, R. J. V. S. **A trajetória do controller e o desenvolvimento de suas competências**. 2016. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB, UFRN, Natal, 2016.

LINKEDIN. **Sobre o LinkedIn**. Disponível em: <https://about.linkedin.com/pt-br>. Acesso em: 12 jul. 2019.

- LIYANARACHCHI, G. A.; ADLER, R. Accountants' whistle-blowing intentions: the impact of retaliation, age, and gender. **Australian Accounting Review**, v. 21, n. 2, p. 167-182, 2011.
- LIYANARACHCHI, G. A.; NEWDICK, C. The impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. **Journal of Business Ethics**, v. 89, n. 1, p. 37-57, 2009.
- LUSTOSA, P. R. B.; DANTAS, J. A.; FERNANDES, B. V. R.; SILVA, J. D. G. A moral do contador brasileiro: uma avaliação por meio da escala ética multidimensional. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 23, n. 1, p. 15-45, jan./mar. 2012.
- LYNN, M. R. Determination and quantification of content validity. **Nursing Research**, v. 35, n. 6, p. 382-386, 1986.
- MACGREGOR, J.; STUEBS, M. The silent Samaritan syndrome: why the whistle remains unblown. **Journal of Business Ethics**, v. 120, n. 2, p. 149-164, 2014.
- MACHADO, M. R. R. **Investigação da ocorrência de fraudes corporativas em instituições bancárias brasileiras à luz do triângulo de fraude de Cressey**. 2015. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015.
- MACNAB, B.; BRISLIN, R.; WORTHLEY, R.; GALPERIN, B. L.; JENNER, S.; LITUCHY, T. R.; MACLEAN, H.; AGUILERA, G. M.; RAVLIN, E.; TIESSEN, J. H.; BESS, B.; TURCOTTE, M.-F. Culture and ethics management: whistle-blowing and internal reporting within a Nafta country context. **International Journal of Cross Cultural Management**, v. 7, n. 1, p. 5-28, 2007.
- MAHADEEN, B.; AL-DMOUR, R. H.; OBEIDAT, B. Y.; TARHINI, A. Examining the effect of the organization's internal control system on organizational effectiveness: a Jordanian empirical study. **International Journal of Business Administration**, v. 7, n. 6, p. 22, 2016.
- MALM, H. M. Bad Samaritan laws: more hype than help? **Law and Philosophy**, v. 19, n. 6, p. 707-750, 2000.
- MARAGNO, L. M. D.; BORBA, J. A. Mapa conceitual da fraude: configuração teórica e empírica dos estudos internacionais e oportunidades de pesquisas futuras. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 11, 2017.
- MARAI, A.; PAVLOVIC, V. Earnings management vs financial reporting fraud key features for distinguishing. **Economics and Organization**, v. 10, n. 1, p. 39-47, 2013.
- MAROUN, W.; ATKINS, J. Whistle-blowing by external auditors in South Africa: enclosure, efficient bodies and disciplinary power. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 27, n. 5, p. 834-862, 2014.
- MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MBUKI, J.; ENDRAWES, M.; HELLMANN, A. Effects of personal values on ethical judgments in an auditor-client conflict scenario: the case of Kenya. **Corporate Ownership & Control**, v. 13, n. 1CONT4, p. 490-501, 2015.

MENK, K. B. **The impact of materiality, personal traits, and ethical position on whistle-blowing intentions**. 2011. Dissertation (Ph.D in Business) – Virginia Commonwealth University, Richmond, 2011.

MESMER-MAGNUS, J. R.; VISWESVARAN, C. Whistleblowing in organizations: an examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. **Journal of Business Ethics**, v. 62, n. 3, p. 277-297, 2005.

MICELI, M. P.; NEAR, J. P.; DWORKIN, T. M. A word to the wise: how managers and policy-makers can encourage employees to report wrongdoing. **Journal of Business Ethics**, v. 86, n. 3, p. 379-396, 2009.

MIRANDA, C. S. **Ensino em contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MOUTINHO, K.; ROAZZI, A. As teorias da ação racional e da ação planejada: relações entre intenções e comportamentos. **Avaliação Psicológica**, v. 9, n. 2, p. 279-287, 2010.

MOYES, G.; BAKER, C. R. Auditors' beliefs about the fraud detection effectiveness of standard audit procedures. **Journal of Forensic Accounting**, v. 4, n. 2, p. 199-216, 2003.

MULFORD, C. W.; COMISKEY, E. E. **The financial numbers game: detecting creative accounting practices**. New York: John Wiley & Sons, 2002.

MUSTAPHA, M.; SIAW, L. S. Will final year accountancy students whistle blow? A Malaysian case. **International Journal of Trade, Economics and Finance**, v. 3, n. 5, p. 327, 2012.

NAMAZI, M.; EBRAHIMI, F. A study of accountants' whistle-blowing intention: evidence from Iran. **International Journal of Business Governance and Ethics**, v. 12, n. 4, p. 349-373, 2017.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Organizational dissidence: the case of whistleblowing. **Journal of Business Ethics**, v. 4, n. 1, p. 1-16, 1985.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Whistle-blowing: myth and reality. **Journal of Management**, v. 22, n. 3, p. 507-526, 1996.

NEAR, J. P.; REHG, M. T.; SCOTTER, J. R. V.; MICELI, M. P. Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? **Business Ethics Quarterly**, v. 14, n. 2, p. 219-242, 2004.

NURHIDAYAT, I.; KUSUMASARI, B. Strengthening the effectiveness of whistleblowing system: a study for the implementation of anti-corruption policy in Indonesia. **Journal of Financial Crime**, v. 25, n. 1, p. 140-154, 2018.

ÖZKUL, F. U.; PAMUKÇU, A. Fraud detection and forensic accounting. In: ÇALIYURT, K. T.; IDOWU, S. O. (Org). **Emerging fraud: fraud cases from emerging economies**. Berlin: Springer, 2012. Cap. 2, p. 19-41.

PARK, H.; BLENKINSOPP, J.; OKTEM, K. M.; OMURGONULSEN, U. Cultural orientation and attitudes toward different forms of whistleblowing: a comparison of South Korea, Turkey, and the U.K. **Journal of Business Ethics**, v. 82, n. 4, p. 929-939, 2008.

PARK, H.; BLENKINSOPP, J.; OKTEM, K. M.; OMURGONULSEN, U. Cultural orientation and attitudes toward different forms of whistleblowing: a comparison of South Korea, Turkey, and the UK. **Journal of Business Ethics**, v. 82, n. 4, p. 929-939, 2008.

PASQUALI, L. **Instrumentação psicológica: fundamentos e práticas**. Porto Alegre: Artmed, 2010.

PASQUALI, L. Psicometria. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 43, n. Especial, p. 992-999, 2009.

PASQUALI, L. **Teoria e métodos de medida em ciências do comportamento**. Brasília: Inep, 1996.

PAULHUS, D. L.; WILLIAMS, K. The Dark Triad of personality: narcissism, Machiavellianism, and psychopathy. *Journal of Research in Personality*, v. 36, n. 6, p. 556-563, 2002.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **PwC's 2014 Global Economic Crime Survey**. New York, 2014. Disponível em: <https://www.pwc.at/de/publikationen/global-economic-crime-survey-2014.pdf>. Acesso em: 17 jun. 2018.

PURWANTO, A.; HANJANI, A.; KUSUMADEWI, R. R. Factors influencing the auditor's intentions to take whistleblowing action. **Advanced Science Letters**, v. 24, n. 12, p. 9481-9484, 2018.

RAE, K.; SUBRAMANIAM, N. Quality of internal control procedures: antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. **Managerial Auditing Journal**, v. 23, n. 2, p. 104-124, 2008.

REIDENBACH, R. E.; ROBIN, D. P. Some initial steps toward improving the measurements of ethical evaluations of marketing activities. **Journal of Business Ethics**, v. 7, p. 871-79, 1988.

REIDENBACH, R. E.; ROBIN, D. P. Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. **Journal of Business Ethics**, v. 9, n. 8, p. 639-653, 1990.

REZAEI, Z. Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 3, p. 277-298, 2005.

RIBEIRO, P. E. C. D.; PORTO, J. B.; PUENTE-PALACIOS, K.; RESENDE, M. M. Clima ético nas organizações: evidências de validade de uma escala de medida. **Temas em Psicologia**, v. 24, n. 2, p. 415-425, 2016.

ROBINSON, S. N.; ROBERTSON, J. C.; CURTIS, M. B. The effects of contextual and wrongdoing attributes on organizational employees' whistleblowing intentions following fraud. **Journal of Business Ethics**, v. 106, n. 2, p. 213-227, 2012.

ROTTER, J. B. Internal versus external control of reinforcement: a case history of a variable. **The American Psychologist**, v. 45, n. 4, p. 489-493, 1990.

RUSTIARINI, N. W.; SUNARSIH, N. M. Factors influencing the whistleblowing behaviour: a perspective from the theory of planned behaviour. **Asian Journal of Business and Accounting**, v. 10, n. 2, p. 187-214, 2017.

SAMPAIO, D. B. D.; SOBRAL, F. Speak now or forever hold your peace?: an essay on whistleblowing and its interfaces with the Brazilian culture. **Brazilian Administration Review**, v. 10, n. 4, p. 370-388, 2013.

SCHULTZ JUNIOR, J. J.; HOOKS, K. L. The effect of relationship and reward on reports of wrongdoing. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 177, n. 2, p. 15-35, 1998.

SHARIF, Z. **Intention towards whistle-blowing among internal auditors in the UK**. 2015. Thesis (Ph.D in Business) – University of Huddersfield, Huddersfield, UK, 2015.

SHARMA, V. D. Board of director characteristics, institutional ownership, and fraud: evidence from Australia. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 23, n. 2, p. 105-117, 2004.

SHAWVER, T. J.; CLEMENTS, L. H. The intention of accounting students to whistle-blow in situations of questionable ethical dilemmas. **Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting**, v. 11, p. 177-191, 2007.

SHAWVER, T. J.; SENNETTI, J. T. Measuring ethical sensitivity and evaluation. **Journal of Business Ethics**, v. 88, p. 663-678, 2009.

SILVA, A.; GRIPA, S.; KLANN, R. C. Cultura nacional e informações contábeis: perspectiva do gerenciamento de resultados. In: CONGRESSO ANPCONT, 11., 2017, Belo Horizonte. **Anais [...]** Belo Horizonte: ANPCont, 2017.

SILVA, G. R.; SOUSA, R. G. A influência do canal de denúncia anônima na detecção de fraudes contábeis em organizações. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 11, n. 30, p. 46-56, 2017.

SINGH, M. Ethics: the heart of the accountancy profession. **CFA Institute Magazine**, v. 28, n. 2, p. 61-62, 2017.

SOUSA, R. G.; VASCONCELOS, A. F.; ANTUNES, G. A.; SILVA, J. D. G. Fraudes contábeis e *whistleblowing*: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, p. 128-142, 2013.

STYLIANOU, A. C.; WINTER, S.; NIU, Y.; GIACALONE, R. A.; CAMPBELL, M. Understanding the behavioral intention to report unethical information technology practices: the role of Machiavellianism, gender, and computer expertise. **Journal of Business Ethics**, v. 117, n. 2, p. 333-343, 2013.

SUTHERLAND, E. H. Is “white collar crime” crime? **American Sociological Review**, v. 10, n. 2, p. 132-139, 1945.

TAN, P. M.; ONG, S.F. Comparative analysis of whistleblower protection legislation in England, USA and Malaysia. **African Journal of Business Management**, v. 5, n. 27, p. 11246-11255, 2011.

TAYLOR, E. Z.; CURTIS, M. B. An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. **Journal of Business Ethics**, v. 93, n. 1, p. 21-37, 2010.

TAYLOR, E. Z.; CURTIS, M. B. Whistleblowing in audit firms: organizational response and power distance. **Behavioral Research in Accounting**, v. 25, n. 2, p. 21-43, 2013.

THE IIA. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**: emitidas em outubro de 2008 e revisadas em outubro de 2012. Altamonte Springs, FL, USA, 2012. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/IPPF 2013 Portuguese.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2018.

VASCONCELOS, A. F. **Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de whistleblowing dos auditores internos no Brasil**. 2015. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UnB, UFPB, UFRN, João Pessoa, 2015.

VICTOR, B.; CULLEN, J. B. The organizational bases of ethical work climate. **Administrative Science Quarterly**, v. 33, n. 5, p. 101-125, 1988.

WALTER, O. M. F. C. Análise de ferramentas gratuitas para condução de *survey online*. **Produto & Produção**, v. 14, n. 2, p. 44-58, 2013.

WELLS, J. T. **Corporate fraud handbook: prevention and detection**: 3rd. ed. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2011.

WELLS, J. T. **Principles of fraud examination**. Hoboken, NJ: Wiley, 2008.

WHISTLEBLOWERS INTERNATIONAL. **Whistleblowing history overview**. Washington, D.C., 2016. Disponível em: <https://www.whistleblowersinternational.com/what-is-whistleblowing/history>. Acesso em: 18 jun. 2018.

XU, Y.; ZIEGENFUSS, D. E. Reward systems, moral reasoning, and internal auditors' reporting wrongdoing. **Journal of Business and Psychology**, v. 22, n. 4, p. 323-331, 2008.

ZAKARIA, M. Antecedent factors of whistleblowing in organizations. **Procedia Economics and Finance**, v. 28, p. 230-234, 2015.

ZAKARIA, M.; RAZAK, S. N. A. A.; YUSOFF, M. S. A. The theory of planned behaviour as a framework for whistle-blowing intentions. **Review of European Studies**, v. 8, n. 3, p. 221, 2016.

ZHANG, J.; CHIU, R.; WEI, L. Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: empirical evidence and implications. **Journal of Business Ethics**, v. 88, p. 25-41, 2009.

ZHANG, J.; CHIU, R.; WEI, L.-Q. On whistleblowing judgment and intention: the roles of positive mood and organizational ethical culture. **Journal of Managerial Psychology**, v. 24, n. 7, p. 627-649, 2009.

ZIEGLER, S. J. Increasing response rates in mail surveys without increasing error: a research note. **Criminal Justice**, v. 17, n. 1, p. 22-31, 2006.

APÊNDICE

APÊNDICE A – ELABORAÇÃO DOS ITENS

N	CONSTRUTO	VARIÁVEL
INTENÇÃO COMPORTAMENTAL		
1	Eu pretendo denunciar as atividades contábeis fraudulentas.	IC1
2	Estou disposto a denunciar as atividades contábeis fraudulentas.	IC2
3	Eu planejo denunciar as atividades contábeis fraudulentas.	IC3
4	É provável que eu denuncie as atividades contábeis fraudulentas.	IC4
5	Estou propenso a denunciar as atividades contábeis fraudulentas.	IC5
Escala “1” a “10” – em que “1” indica discordo totalmente e “10” concordo totalmente. Adaptado de Brown, Hays e Stuebs (2017).		
ATTITUDES (mensuradas a partir da multiplicação das crenças comportamentais pela avaliação do comportamento dividido por sete)		AT1-AT9
CRENÇAS COMPORTAMENTAIS		
1	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a prevenir danos à organização.	Prevenir danos à organização
2	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a proteger o interesse público.	Proteger o interesse público
3	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a manter a minha satisfação moral.	Satisfação moral
4	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar na confiabilidade dos números contábeis.	Garantir maior confiabilidade dos números contábeis
5	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar na continuidade da organização.	Garantir a continuidade da organização
6	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá servir de suporte aos sistemas de controle interno.	Suportar o sistema de controle interno
7	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a manter os valores e a integridade da profissão.	Ajudar a manter os valores e integridade da profissão
8	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a manter meu emprego (cliente) atual.	Ajudar a manter o meu emprego
9	Meu relatório de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a manter o interesse dos usuários da informação contábil.	Proteger o interesse dos usuários da informação contábil
Escala “1” a “7” – em que “1” indica discordo totalmente e “7” concordo totalmente. Adaptado de Brown, Hays e Stuebs (2017), Latan, Ringle e Jabbour, (2016) e Zakaria, Razal e Yusoff, (2016).		
AValiação DO COMPORTAMENTO		
1	Prevenir danos à organização é...	AVC1
2	Proteger o interesse público é...	AVC2
3	A minha satisfação moral é...	AVC3
4	Garantir maior confiabilidade dos números contábeis é...	AVC4
5	Garantir a continuidade da organização é...	AVC5
6	Suportar o sistema de controle interno é...	AVC6
7	Ajudar a manter os valores e a integridade da profissão é...	AVC7
8	Manter o meu emprego atual é...	AVC8
9	Proteger o interesse dos usuários da informação contábil...	AVC9
Escala “1” a “7” – em que “1” indica discordo totalmente e “7” concordo totalmente. Adaptado de Brown, Hays e Stuebs (2017), Latan, Ringle e Jabbour, (2016) e Zakaria, Razal e Yusoff, (2016).		
NORMAS SUBJETIVAS (mensuradas a partir da multiplicação das crenças normativas pelo poder das crenças normativas dividido por sete)		
CRENÇAS NORMATIVAS		
1	Meus colegas de trabalho me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	Colegas de trabalho
2	Os <i>stakeholders</i> me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	<i>Stakeholders</i>
4	Os profissionais de contabilidade me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	Profissionais de contabilidade
4	As agências reguladoras (CFC) me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	Agências reguladoras
5	Os membros da minha família me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	Membros da família

N	CONSTRUTO	VARIÁVEL
PODER DAS CRENÇAS NORMATIVAS		
1	O quanto você se importa com a opinião dos seus colegas de trabalho.	PCN1
2	O quanto você se importa com a opinião dos <i>stakeholders</i> .	PCN2
3	O quanto você se importa com a opinião dos profissionais de contabilidade.	PCN3
4	O quanto você se importa com a opinião das agências reguladoras (CFC).	PCN4
5	O quanto você se importa com a opinião dos membros da família.	PCN5
Escala “1” a “7” – onde “1” indica pouco importante e “7” muito importante. Adaptado de Brown, Hays e Stuebs (2017); Sharif (2015). Park e Blenkinsopp (2008), Latan, Ringle e Jabbour, (2016).		
CRENÇAS DE CONTROLE		
1	O medo de sofrer retaliação da empresa tornaria difícil a denúncia da atividade contábil fraudulenta.	CC1
2	O medo de sofrer retaliação de outros profissionais de contabilidade tornaria difícil a minha denúncia da atividade contábil fraudulenta.	CC2
3	O medo de que os meus relatórios sejam ignorados pela empresa tornaria difícil a minha denúncia da atividade contábil fraudulenta.	CC3
4	O medo de que os meus relatórios estejam violando o dever de lealdade com a empresa tornaria difícil a minha denúncia da atividade contábil fraudulenta.	CC4
PODER DAS CRENÇAS DE CONTROLE		
1	É provável que haja retaliação por parte da empresa em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta.	PCC1
2	É provável que haja retaliação por outros profissionais em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta.	PCC2
3	É provável que o meu relato seja ignorado por parte da empresa em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta.	PCC3
4	É provável que o meu relato esteja violando o dever de lealdade com a empresa em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta.	PCC4
Escala “1” a “7” – em que “1” indica discordo totalmente e “7” concordo totalmente. Adaptado de Brown, Hays e Stuebs (2017), Zakaria, Razal e Yusoff, (2016).		
OPORTUNIDADES		
1	Quão importante é a presença de canais de denúncia internos à organização quando você considera se deseja ou não denunciar?	Canais de denúncia internos
2	Quão importante é a presença de canais de denúncia externos (alguma entidade externa à organização, exemplo: CFC) à organização quando você considera se deseja ou não denunciar?	Canais de denúncia externos
3	Quão importante é a presença de proteção legal quando você considera se deseja ou não denunciar?	Proteção legal
4	Quão importante é a presença da garantia do anonimato quando você considera se deseja ou não denunciar?	Garantia do anonimato
Escala de Escala “1” a “7” – onde “1” indica discordo totalmente e “7” concordo totalmente. Adaptado de Brown, Hays e Stuebs (2017), Liyanarachchi e Adler (2011).		
INCENTIVOS		
1	Quão importante é a presença de incentivos financeiros quando você considera se deseja ou não denunciar?	Incentivos financeiros
2	Eu seria um denunciante por causa da justiça social e da ética profissional.	Incentivos não financeiros
3	Eu seria um denunciante porque eu sigo meu senso geral de moralidade.	Incentivos não financeiros
Escala de Escala “1” a “7” – onde “1” indica discordo totalmente e “7” concordo totalmente. Os itens referentes a Incentivos financeiros foram elaborados tomando por base o estudo de Andon <i>et al.</i> (2016). E os itens relativos a incentivos não financeiros foram elaborados tomando por base o estudo de Feldman (2011).		

APÊNDICE B – VALIDADE DE CONTEÚDO

1 – Descrição dos juízes

Nome	Currículo	Motivo da escolha	Identificação
Dra. Adriana Fernandes de Vasconcelos	Doutorado em Contabilidade – UnB	Autora da primeira tese de contabilidade relacionada ao tema intenção de <i>whistleblowing</i> dos auditores internos.	Pesquisadora
Dra. Rossana Guerra de Sousa	Doutorado em Contabilidade – UnB	Desenvolve pesquisas sobre o tema.	Pesquisadora
Dr. João Agnaldo do Nascimento	Doutorado em Estatística – USP	Desenvolveu e orientou a elaboração de diversas pesquisas fazendo uso de escalas.	Especialista em desenvolvimento de escalas
Dr. Cicero Roberto Pereira	Doutorado em Psicologia Social – Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL)	Conhecimento na medida do comportamento e na teoria do comportamento planejado.	Professor com conhecimento sobre a teoria adotada
Dr. Carlos Eduardo Pimentel	Doutorado em Psicologia Social, do Trabalho e das Organizações – UnB	Conhecimento na medida do comportamento e na teoria do comportamento planejado.	Professor com conhecimento sobre a teoria adotada

2 – Avaliação dos juízes

Definição constitutiva – apresentar as definições	Fator (quando existir mais de um) – identificar os fatores	Itens – descrever as perguntas	Clareza do enunciado	Adequação do item ao construto	Adequação do item ao propósito da pesquisa

3 – A seguir, pedimos sua avaliação quanto a aspectos dispostos no questionário. Pedimos que, para avaliação dos itens, seja adotado o seguinte critério:

1 – Muito ruim	2 – Ruim	3 – Razoável	4 – Boa	5 – Muito boa
Item				Avaliação
1 – Avaliação quanto ao número de itens				
2 – Existe necessidade de incluir ou excluir algum item? Se “sim”, sugerir abaixo:				Sim Não
3 – Espaço destinado a sugestões para aperfeiçoamento do instrumento.				

APÊNDICE C – VALIDADE SEMÂNTICA

1 – Avaliação semântica

Item	Nível de compreensão	Sugestão de escrita (caso tenha dito alguma dificuldade de compreender)

2 – A seguir, pedimos sua avaliação quanto a aspectos dispostos no questionário. Pedimos que, para avaliação dos itens, seja adotado o seguinte critério:

1 – Muito ruim	2 – Ruim	3 – Razoável	4 – Boa	5 – Muito boa
----------------	----------	--------------	---------	---------------

APÊNDICE D – CENÁRIOS ADAPTADOS DE MENK (2011)

Cenário 1 – Você é contratado pela Pontual Corporation como contador sênior da equipe. A Pontual é uma empresa de médio porte que negocia títulos no mercado de ações da BM&FBovespa. A empresa está crescendo e está indo bem financeiramente, com receitas anuais de aproximadamente R\$ 5 milhões. As responsabilidades do seu trabalho incluem registrar as receitas obtidas com as vendas. Certa noite, ao trabalhar até tarde, você descobriu informações indicando que o auxiliar financeiro da Pontual Corporation fez uma série de lançamentos contábeis que geraram um total de receita fictícia de R\$ 50 mil. Depois de ser incapaz de encontrar qualquer apoio documental, você levantou a questão com o Auxiliar Financeiro que foi desdenhoso de suas preocupações. Está claro para você que essas entradas fizeram com que a Pontual Corporation distorcesse seus ganhos declarados. Baseado em casos recentes, você espera que a CVM imponha sanções caso a empresa seja investigada e considerada culpada de fraude nos relatórios financeiros.

Cenário 2 – Você é contratado pela Pontual Corporation como contador sênior da equipe. A Pontual é uma empresa de médio porte que negocia títulos no mercado de ações da BM&FBovespa. A empresa está crescendo e está indo bem financeiramente, com receitas anuais de aproximadamente R\$ 5 milhões. As responsabilidades do seu trabalho incluem registrar as receitas obtidas com as vendas. Certa noite, ao trabalhar até tarde, você descobriu informações indicando que o auxiliar financeiro da Pontual Corporation fez uma série de lançamentos contábeis que geraram um total de receita fictícia de 500mil. Depois de ser incapaz de encontrar qualquer apoio documental, você levantou a questão com o Auxiliar Financeiro que foi desdenhoso de suas preocupações. Está claro para você que essas entradas fizeram com que a Pontual Corporation distorcesse seus ganhos declarados. Baseado em casos recentes, você espera que a CVM imponha sanções caso a empresa seja investigada e considerada culpada de fraude nos relatórios financeiros.

Cenário 3 – Você é contratado pela Pontual Corporation como contador sênior da equipe. A Pontual é uma empresa de médio porte que negocia títulos no mercado de ações da BM&FBovespa. A empresa está crescendo e está indo bem financeiramente, com receitas anuais de aproximadamente R\$ 5 milhões. As responsabilidades do seu trabalho incluem registrar as receitas obtidas com as vendas. Certa noite, ao trabalhar até tarde, você descobriu informações indicando que o controller financeiro da Pontual Corporation fez uma série de lançamentos contábeis que geraram um total de receita fictícia de 500mil. Depois de ser incapaz de encontrar qualquer apoio documental, você levantou a questão com o Auxiliar Financeiro que foi desdenhoso de suas preocupações. Está claro para você que essas entradas fizeram com que a Pontual Corporation distorcesse seus ganhos declarados. Baseado em casos recentes, você espera que a CVM imponha sanções caso a empresa seja investigada e considerada culpada de fraude nos relatórios financeiros.

Cenário 4 – Você é contratado pela Pontual Corporation como contador sênior da equipe. A Pontual é uma empresa de médio porte que negocia títulos no mercado de ações da BM&FBovespa. A empresa está crescendo e está indo bem financeiramente, com receitas anuais de aproximadamente R\$ 5 milhões. As responsabilidades do seu trabalho incluem registrar as receitas obtidas com as vendas. Certa noite, ao trabalhar até tarde, você descobriu informações indicando que o controller financeiro da Pontual Corporation fez uma série de lançamentos contábeis que geraram um total de receita fictícia de R\$ 50 mil. Depois de ser incapaz de encontrar qualquer apoio documental, você levantou a questão com o Auxiliar Financeiro que foi desdenhoso de suas preocupações. Está claro para você que essas entradas fizeram com que a Pontual Corporation distorcesse seus ganhos declarados. Baseado em casos recentes, você espera que a CVM imponha sanções caso a empresa seja investigada e considerada culpada de fraude nos relatórios financeiros.

APÊNDICE F – VERSÃO FINAL DO QUESTIONÁRIO

Apresentação: Prezado(a). Eu me chamo Gilberto Magalhães, sou aluno do doutorado em Ciências Contábeis – PPGCC/UFPB. Estou desenvolvendo uma tese de doutorado que tem como propósito identificar os fatores que explicam a intenção de denúncia da fraude contábil pelos profissionais de contabilidade, tendo como orientador o Prof. Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho. Sua participação na pesquisa é voluntária, portanto, você não é obrigado a fornecer informações e/ou colaborar com atividades solicitadas pelos pesquisadores, podendo requerer sua desistência a qualquer momento do estudo, fato este que não representará qualquer tipo de prejuízo relacionado ao seu trabalho. Suas respostas são completamente anônimas e apenas os pesquisadores diretamente envolvidos no projeto terão acesso aos dados. Esta pesquisa não trará qualquer dano previsível à sua pessoa, visto que sua participação consistirá no preenchimento de um questionário a respeito do tema em destaque. Você tem a liberdade de parar e continuar a responder ao questionário a qualquer momento antes da finalização. Por oportuno, agradecemos a vossa preciosa colaboração e nos colocamos à disposição para outros esclarecimentos que se façam necessários.

Me. Gilberto Magalhães da Silva Filho – gmfcontabilidade@hotmail.com
Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho – pmaiaf@hotmail.com

1 – Termo de consentimento

Concordo em participar	
Não concordo em participar	

2 – Gênero

Masculino	
Feminino	

3 – Idade

4 – Quantos anos de experiência você possui em funções relacionadas com a contabilidade?

5 – Qual o cargo que você exerce?

☐ Contador	☐ Auditor interno	☐ Auditor externo	☐ Empresário contábil	☐ Outros
-----------------------------------	--	--	--	---------------------------------

6 – O seu trabalho é desempenhado dentro da empresa?

☐ SIM	☐ NÃO
------------------------------	------------------------------

7 – Qual o seu nível de escolaridade?

☐ Técnico	☐ Graduado	☐ Especialista	☐ Mestre	☐ Doutor
----------------------------------	-----------------------------------	---------------------------------------	---------------------------------	---------------------------------

8 – Leia as seguintes informações e responda às questões relacionadas. Não há respostas certas ou erradas. Estamos interessados na sua decisão, bem como na sua opinião.

CENÁRIO (Nesta parte apresenta-se um dos quatro cenários hipotéticos de fraude, descritos no Apêndice “D”).

PRIMEIRA PARTE – Depois de feita a leitura do cenário acima, responda às questões relacionadas.

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

☐ Pontual Corporation	
☐ Apple Computers	

De acordo com o cenário, qual o montante das receitas anuais?

☐ R\$ 500.000 (quinhentos mil reais)	
☐ R\$ 5.000.000 (cinco milhões de reais)	

	Item	Variável/COD
1	Eu pretendo denunciar as atividades contábeis fraudulentas.**	IC1
2	O medo de sofrer retaliação da empresa tornaria difícil a denúncia da atividade contábil fraudulenta.	CC1
3	Eu seria um denunciante porque eu sigo meu senso geral de moralidade.	INF2
4	O medo de que os meus relatórios estejam violando o dever de lealdade com a empresa tornaria difícil a minha denúncia da atividade contábil fraudulenta.	CC4
5	Os <i>stakeholders</i> me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	CN2
6	Meu relato (comunicado) de atividade contábil fraudulenta irá servir de suporte aos sistemas de controles internos.	PC5
7	Meu relato (comunicado) de atividade contábil fraudulenta irá ajudar na confiabilidade dos números contábeis.	PC3
8	As agências reguladoras (CFC, CVM) me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	CN4
9	Meu relato (comunicado) de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a prevenir danos à organização.	PC1
10	Meu relato (comunicado) de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a proteger o interesse público.	PC2
11	O medo de sofrer retaliação de outros profissionais de contabilidade tornaria difícil a minha denúncia da atividade contábil fraudulenta.	CC2
12	É provável que haja retaliação por parte da empresa em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta.	PCC1
13	É provável que o meu relato seja ignorado por parte da empresa em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta.	PCC3
14	Os profissionais de contabilidade me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	CN3
15	É provável que o meu relato esteja violando o dever de lealdade com a empresa em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta.	PCC4
16	Meu relato (comunicado) de atividade contábil fraudulenta irá ajudar a manter o interesse dos usuários da informação contábil.	PC6
17	Eu planejo denunciar as atividades contábeis fraudulentas.**	IC2
18	Meus colegas de trabalho me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	CN1
19	O medo de que os meus relatórios sejam ignorados pela empresa tornaria difícil a minha denúncia da atividade contábil fraudulenta.	CC3
20	Eu seria um denunciante por causa da justiça social e da ética profissional.	INF1
21	É provável que haja retaliação por outros profissionais em virtude da denúncia da atividade contábil fraudulenta.	PCC2
22	Meu relato (comunicado) de atividade contábil fraudulenta irá ajudar na continuidade da organização.	PC4
23	É provável que eu denuncie a atividade contábil fraudulenta.**	IC3
24	Os membros da minha família me influenciam a relatar a atividade contábil fraudulenta.	CN5
25	Garantir a continuidade da organização é...	AVC4
26	Quão importante é a presença de canais de denúncia externos (alguma entidade externa à organização, exemplo: CFC) à organização quando você considera se deseja ou não denunciar?	OP3
27	O quanto você se importa com a opinião dos <i>stakeholders</i> ?	PCN2
28	Quão importante é a presença da garantia do anonimato quando você considera se deseja ou não denunciar?	OP5
29	O quanto você se importa com a opinião dos membros da família?	PCN5
30	Quão importante é a presença de canais de denúncia internos à organização, administrados por uma empresa terceirizada, quando você considera se deseja ou não denunciar?	OP2
31	O quanto você se importa com a opinião dos profissionais de contabilidade?	PCN3
32	O quanto você se importa com a opinião dos seus colegas de trabalho?	PCN1
33	Quão importante é a previsão legal de recompensas financeiras quando você considera se deseja ou não denunciar?	IF2
Escala “1” a “7” – em que “1” indica discordo totalmente e “7” concordo totalmente. **Escala de 1 a 10.		

	Item	Variável/COD
34	Proteger o interesse público é...	AVC2
35	Quão importante é a presença de incentivos financeiros quando você considera se deseja ou não denunciar?	IF1
36	Garantir maior confiabilidade dos números contábeis é...	AVC3
37	Prevenir danos à organização é...	AVC1
38	Quão importante é a presença de canais de denúncia internos à organização quando você considera se deseja ou não denunciar?	OP1
39	Proteger o interesse dos usuários da informação contábil é...	AVC6
40	O quanto você se importa com a opinião das agências reguladoras (CFC, CVM)?	PCN4
41	Suportar o sistema de controle interno é...	AVC5
42	Quão importante é a presença de proteção legal quando você considera se deseja ou não denunciar?	OP4
Escala “1” a “7” – em que “1” indica pouco importante e “7” muito importante		

SEGUNDA PARTE – Avalie o comportamento realizado pelo auxiliar/gerente de contabilidade nas questões relacionadas.

43	Desonesto	1	2	3	4	5	Honesto
44	Injusto	1	2	3	4	5	Justo
45	Moralmente incorreta	1	2	3	4	5	Moralmente
46	Inaceitável para a minha família	1	2	3	4	5	Aceitável para a minha família
47	Culturalmente inaceitável	1	2	3	4	5	Culturalmente aceitável
48	Tradicionalmente inaceitável	1	2	3	4	5	Tradicionalmente correta aceitável
49	Viola um contrato não escrito	1	2	3	4	5	Não viola um contrato não escrito
50	Viola uma promessa não dita	1	2	3	4	5	Não viola uma promessa não dita
51	Desonesto	1	2	3	4	5	Honesto
A ação descrita acima é:							
52	Ética	1	2	3	4	5	Não ética

APÊNDICE G – CERTIFICADO DO COMITÊ DE ÉTICA

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA PARAÍBA



PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: Uma análise da percepção da intenção de denúncia das irregularidades contábeis

Pesquisador: GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO

Área Temática:

Versão: 1

CAAE: 99563018.8.0000.5188

Instituição Proponente: Universidade Federal da Paraíba

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 2.998.922

Apresentação do Projeto:

Trata-se de um projeto de pesquisa egresso do PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, da UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA, do aluno GILBERTO MAGALHÃES DA SILVA FILHO, sob orientação do Prof. Dr. Paulo Amilton Maia Leite Filho.

Objetivo da Pesquisa:

Objetivo Primário:

O objetivo geral deste estudo é verificar quais fatores podem explicar a intenção de whistleblowing ou o silêncio conivente da fraude contábil por parte dos profissionais de contabilidade.

Objetivos Secundários:

Identificar, na literatura, as variáveis associadas ao comportamento dos profissionais de contabilidade que explicam a intenção de whistleblowing.

Demonstrar a aplicabilidade das teorias do comportamento planejado e do triângulo de fraude para explicar a intenção de whistleblowing.

Endereço: UNIVERSITARIO S/N

Bairro: CASTELO BRANCO

CEP: 58.051-900

UF: PB

Município: JOAO PESSOA

Telefone: (83)3216-7791

Fax: (83)3216-7791

E-mail: comitedeetica@ccs.ufpb.br

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA PARAÍBA



Continuação do Parecer: 2.998.922

Propor relações entre as variáveis do estudo, a partir da literatura, que relacionem características (externas, internas ou do ambiente) como fatores que contribuem para a intenção de denúncia (whistleblowing).

Desenvolver e validar um instrumento capaz de capturar as variáveis objeto da pesquisa.

Verificar quais as variáveis (externas, internas ou do ambiente) que mais fortemente se associam à intenção de whistleblowing da fraude contábil pelos profissionais de contabilidade.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Riscos:

Considerando que toda pesquisa envolvendo seres humanos envolve risco, o dano eventual que este estudo poderá ocasionar-lhe de imediato é mínimo, relacionado a um possível desconforto psicológico no ato do preenchimento do questionário, devido ao tempo de duração.

Benefícios:

Aprender mais sobre os fatores associados à denúncia no contexto da contabilidade é fundamental para se entender a complexidade do whistleblowing (denúncia) como um fenômeno e capacitá-lo como um mecanismo para descoberta de graves irregularidades.

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

O presente projeto apresenta coerência científica, mostrando relevância para a academia, haja vista a ampliação do conhecimento, onde se busca, principalmente, verificar quais fatores podem explicar a intenção de whistleblowing ou o silêncio conivente da fraude contábil por parte dos profissionais de contabilidade.

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Os Termos de Apresentação Obrigatória foram anexados tempestivamente.

Recomendações:

RECOMENDAMOS QUE O PESQUISADOR RESPONSÁVEL ENVIE UMA EMENDA SOLICITANDO A INCLUSÃO DO NOME DO ORIENTADOR NA EQUIPE DE PESQUISA, ASSIM COMO A PADRONIZAÇÃO DO TÍTULO DA PESQUISA NAS INFORMAÇÕES BÁSICAS GERADAS PELA PLATAFORMA BRASIL (FOLHA DE ROSTO).

Endereço: UNIVERSITARIO S/N

Bairro: CASTELO BRANCO

CEP: 58.051-900

UF: PB

Município: JOAO PESSOA

Telefone: (83)3216-7791

Fax: (83)3216-7791

E-mail: comitedeetica@ccs.ufpb.br

**UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA PARAÍBA**



Continuação do Parecer: 2.998.922

RECOMENDAMOS TAMBÉM QUE AO TÉRMINO DA PESQUISA O PESQUISADOR RESPONSÁVEL ENCAMINHE AO COMITÊ DE ÉTICA PESQUISA DO CENTRO DE CIÊNCIAS DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA, RELATÓRIO FINAL E DOCUMENTO DEVOLUTIVO COMPROVANDO QUE OS DADOS FORAM DIVULGADOS JUNTO À INSTITUIÇÃO ONDE OS MESMOS FORAM COLETADOS, AMBOS EM PDF, VIA PLATAFORMA BRASIL, ATRAVÉS DE NOTIFICAÇÃO, PARA OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DEFINITIVA.

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

Tendo em vista o cumprimento das formalidades éticas e legais, somos de parecer favorável a execução do presente projeto, da forma como se apresenta, salvo melhor juízo.

Considerações Finais a critério do CEP:

Certifico que o Comitê de Ética em Pesquisa do Centro de Ciências da Saúde da Universidade Federal da Paraíba – CEP/CCS aprovou a execução do referido projeto de pesquisa.

Outrossim, informo que a autorização para posterior publicação fica condicionada à submissão do Relatório Final na Plataforma Brasil, via Notificação, para fins de apreciação e aprovação por este egrégio Comitê.

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Cronograma	Cronogramaatual.pdf	27/09/2018 12:50:57	Corina Emilia Melo Bahia de Almeida	Aceito
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMACOES_BASICAS_DO_PROJETO_1198646.pdf	11/09/2018 10:38:34		Aceito
Folha de Rosto	FR.pdf	11/09/2018 10:38:17	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	PROJETO.pdf	06/09/2018 16:41:29	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito
Outros	CARTDEANUENCIA.pdf	06/09/2018 16:38:46	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito
Outros	ATADEFESA.pdf	06/09/2018 16:37:59	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito
Outros	CERTIDAO.pdf	06/09/2018 16:37:00	GILBERTO MAGALHAES DA	Aceito

Endereço: UNIVERSITARIO S/N

Bairro: CASTELO BRANCO

CEP: 58.051-900

UF: PB

Município: JOAO PESSOA

Telefone: (83)3216-7791

Fax: (83)3216-7791

E-mail: comitedeetica@ccs.ufpb.br

**UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA PARAÍBA**



Continuação do Parecer: 2.998.922

Outros	CERTIDAO.pdf	06/09/2018 16:37:00	SILVA FILHO	Aceito
Outros	QUESTIONARIO.pdf	06/09/2018 16:33:35	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	ASSENTIMENTO.pdf	06/09/2018 16:32:28	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE.pdf	06/09/2018 16:32:07	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito
Orçamento	ORCAMENTO.pdf	06/09/2018 16:31:47	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito
Cronograma	CRONOGRAMA.pdf	06/09/2018 16:30:06	GILBERTO MAGALHAES DA SILVA FILHO	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

JOAO PESSOA, 05 de Novembro de 2018

Assinado por:

**Eliane Marques Duarte de Sousa
(Coordenador(a))**

Endereço: UNIVERSITARIO S/N

Bairro: CASTELO BRANCO

CEP: 58.051-900

UF: PB

Município: JOAO PESSOA

Telefone: (83)3216-7791

Fax: (83)3216-7791

E-mail: comitedeetica@ccs.ufpb.br

APÊNDICE H – RESULTADO DO TESTE DE ANÁLISE FATORIAL

a) Intenção comportamental (IW1 – IW3)

Teste de KMO e Bartlett		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,732
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado aprox.	693,559
	DF	3
	Sig.	,000

Comunalidades		
	Inicial	Extração
IC1	1,000	,754
IC2	1,000	,819
IC3	1,000	,799
Método de extração: análise do componente principal.		

Variância total explicada						
Componente	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	2,373	79,108	79,108	2,373	79,108	79,108
2	,363	12,088	91,196			
3	,264	8,804	100,000			
Método de extração: análise do componente principal.						

b) Percepção de controle

Teste de KMO e Bartlett		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,793
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado aprox.	610,559
	DF	6
	Sig.	,000

Comunalidades		
	Inicial	Extração
PC1	1,000	,629
PC2	1,000	,678
PC3	1,000	,694
PC4	1,000	,560
Método de extração: análise do componente principal.		

Variância total explicada						
Componente	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	2,561	64,023	64,023	2,561	64,023	64,023
2	,591	14,769	78,792			
3	,450	11,258	90,050			
4	,398	9,950	100,000			
Método de extração: análise do componente principal.						

c) Normas subjetivas

Comunalidades		
	Inicial	Extração
NS1	1,000	,675
NS2	1,000	,370
NS3	1,000	,688
NS4	1,000	,452
NS5	1,000	,397
Método de extração: análise do componente principal.		

Variância total explicada						
Componente	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	2,582	51,635	51,635	2,582	51,635	51,635
2	,816	16,322	67,957			
3	,683	13,668	81,625			
4	,614	12,288	93,913			
5	,304	6,087	100,000			

Depois de excluídos os itens NS2 e NS5:

Variância total explicada						
Componente	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	2,015	67,180	67,180	2,015	67,180	67,180
2	,671	22,362	89,543			
3	,314	10,457	100,000			

Método de extração: análise do componente principal.

a) Atitudes

Teste de KMO e Bartlett		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,870
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado aprox.	1341,048
	DF	15
	Sig.	,000

Comunalidades		
	Inicial	Extração
AT1	1,000	,748
AT2	1,000	,593
AT3	1,000	,580
AT4	1,000	,601
AT5	1,000	,561
AT6	1,000	,640

Método de extração: análise do componente principal.

Variância total explicada						
Componente	Valores próprios iniciais			Somadas de extração de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	3,723	62,054	62,054	3,723	62,054	62,054
2	,686	11,438	73,492			
3	,555	9,258	82,750			
4	,394	6,568	89,318			
5	,358	5,963	95,281			
6	,283	4,719	100,000			

Método de extração: análise do componente principal.

b) Incentivos

Teste de KMO e Bartlett		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,515
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado aprox.	630,945
	DF	6
	Sig.	,000

d) Análise fatorial considerando todos os itens

Teste de KMO e Bartlett		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,849
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado aprox.	4977,576
	DF	276
	Sig.	,000

Variância total explicada									
Componente	Valores próprios iniciais			Somos de extração de carregamentos ao quadrado			Somos rotativas de carregamentos ao quadrado		
	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa	Total	% de variância	% cumulativa
1	6,311	26,296	26,296	6,311	26,296	26,296	3,861	16,087	16,087
2	3,387	14,112	40,408	3,387	14,112	40,408	2,972	12,382	28,469
3	1,692	7,050	47,458	1,692	7,050	47,458	2,614	10,891	39,360
4	1,496	6,231	53,689	1,496	6,231	53,689	2,131	8,880	48,240
5	1,439	5,998	59,687	1,439	5,998	59,687	2,073	8,639	56,879
6	1,254	5,226	64,913	1,254	5,226	64,913	1,928	8,034	64,913
7	,911	3,797	68,710						
8	,770	3,209	71,919						
9	,730	3,042	74,961						
10	,677	2,822	77,783						
11	,576	2,401	80,184						
12	,573	2,389	82,574						
13	,511	2,129	84,703						
14	,486	2,027	86,730						
15	,437	1,822	88,552						
16	,405	1,688	90,239						
17	,388	1,615	91,854						
18	,372	1,551	93,406						
19	,327	1,361	94,767						
20	,305	1,269	96,036						
21	,299	1,248	97,284						
22	,254	1,058	98,341						
23	,237	,989	99,330						
24	,161	,670	100,000						
Método de extração: análise do componente principal.									

Comunalidades					
	Inicial	Extração		Inicial	Extração
IC1	1,000	,731	AT3	1,000	,658
IC2	1,000	,779	AT4	1,000	,612
IC3	1,000	,739	AT5	1,000	,575
PC1	1,000	,709	AT6	1,000	,652
PC2	1,000	,669	IF1	1,000	,833
PC3	1,000	,712	IF2	1,000	,843
PC4	1,000	,590	INF1	1,000	,432
NS1	1,000	,745	INF2	1,000	,454
NS3	1,000	,812	OP1	1,000	,607
NS4	1,000	,531	OP2	1,000	,664
AT1	1,000	,757	OP3	1,000	,427
AT2	1,000	,586	OP4	1,000	,463
Método de extração: análise do componente principal.					