

**VIAGEM AO CENTRO DA DENÚNCIA:
EXPLORANDO AS “CAMADAS” QUE INFLUENCIAM AS DENÚNCIAS DE
FRAUDES NAS ORGANIZAÇÕES, NA PERSPECTIVA DOS CONTABILISTAS**

Bernardo Guelber Fajardo

Doutorando em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de
Empresas – EBAPE/FGV
Endereço: Praia de Botafogo, 190, sala 529
CEP 22250-900 - Rio de Janeiro/RJ
Tel.: (55 21) 3799-5782
Email: bernardo.fajardo@fgv.br

Ricardo Lopes Cardoso

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo
Professor adjunto da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas –
EBAPE/FGV
Endereço: Praia de Botafogo, 190, sala 529
CEP 22250-900 - Rio de Janeiro/RJ
Tel.: (55 21) 3799-5782
Email: ricardo.lopes.cardoso@fgv.br

RESUMO

As fraudes contábeis representam uma grande perda para a economia global. Nesta perspectiva, diversas pesquisas têm demonstrado que as denúncias são um dos principais mecanismos de detecção de fraudes nas organizações; isso pode ser exemplificado pelos casos ocorridos nos EUA no início dos anos 2000, foram deflagrados por meio da denúncia de funcionários da contabilidade das próprias empresas. O presente trabalho tem como objetivo identificar a influência das “camadas”: pessoal, organizacional, profissional e social na propensão a denunciar uma situação fraudulenta. Variáveis latentes coletadas por meio de um questionário respondido por 124 contabilistas brasileiros foram utilizadas para mensurar tais camadas, mediante um Modelo de Equação Estrutural (SEM) estimado pelo método dos Mínimos Quadrados Parciais (PLS). Os resultados obtidos confirmaram a importância das camadas de influência no comportamento do eventual denunciante. Destaca-se, principalmente, a importância da camada social, a qual, além de influenciar diretamente de forma significativa a Intenção de Denunciar, também media o impacto da camada profissional. Nota-se ainda que a camada social moderada pela camada organizacional não afeta de forma significativa a intenção de denunciar, além da relevância da camada pessoal. Tais fatos corroboram alguns dos principais traços da cultura brasileira, como a prevalência de relações informais e pessoais em detrimento de relações formais.

Palavras-chave: Denúncia; Organizações; Informação Contábil;

Área temática: Controladoria de Contabilidade Gerencial

1. INTRODUÇÃO

O conceito de fraude não é de simples definição, indo muito além da definição jurídica, abrange aspectos sociais e culturais. Kidder (2005 pp.389-390) estabelece que, no âmbito organizacional, uma fraude pode “*range from workplace homicide to spending an extra 5 minutes on break*”. Em termos práticos, as fraudes representam uma grande perda para a economia global. Estimativas da *Association of Certified Fraud Examiner* (ACFE, 2010) indicam que todos os anos sejam perdidos no mundo cerca de três trilhões de dólares em práticas fraudulentas apenas no âmbito empresarial. Tais fatos destacam a importância de mecanismos de prevenção.

Nesta perspectiva, diversas pesquisas têm demonstrado que as denúncias (sejam elas formais ou informais) constituem-se atualmente como o principal mecanismo de detecção de fraudes nas organizações (ACFE, 2010). O ato pelo qual membros ou ex-membros de certa organização denunciam práticas ilegais, imorais ou ilegítimas conduzidas por outrem, a pessoas ou entidades competentes é conhecido como *whistleblowing* (NEAR e MICELI, 1985), podendo ser visto como uma forma de controle interno da organização como mecanismo de prevenção e detecção de comportamentos antiéticos (TAYLOR; CURTIS, 2010).

Como exemplos da importância do *whistleblowing* destacam-se os casos da Enron e da WorldCom, ocorridos no início dos anos 2000, que levou à extinção junto consigo uma das maiores empresas de auditoria de todo o mundo e pôs em cheque todo o sistema de controles contábeis existentes até então e que foram marcados por terem sido deflagrados por funcionários das próprias organizações que identificaram as fraudes e denunciaram às autoridades competentes.

Tais fatos levaram à instituição da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) aprovada pelo Congresso dos EUA em 2002, que representou um esforço para fortalecer os mecanismos de governança corporativa e restabelecer a confiança dos investidores no mercado de capitais do país, abalada por grandes escândalos financeiros e fraudes contábeis. É interessante notar a importância que a prática da denúncia dos atos fraudulentos assumiu após a instituição da SOX, já que a mesma exigiu, entre outras coisas, a instituição de um Canal de Denúncias formalizado para todas as empresas abrangidas pelo escopo da lei.

O processo do *whistleblowing* inicia-se na percepção de certa conduta que o indivíduo julgue como fraudulenta. O mesmo identifica a necessidade de reportar tal atividade, ponderando-se os custos e benefícios da eventual denúncia tanto para a organização, para o agente da fraude e para o próprio denunciante. Analisam-se, por exemplo, a capacidade que a denúncia terá de deter a conduta fraudulenta, a confiança na efetividade da apuração de tal denúncia e os custos pessoais envolvidos, como a possibilidade de retaliação (NEAR e MICELI, 1985, 1996). Jos, Tompkins e Hays (1989) destacam que, geralmente, os *whistleblowers* são mal vistos dentro das organizações, podendo sofrer retaliações inclusive diretamente de seus colegas de trabalho, sem que sejam endossadas pela administração da empresa (PARMERLEE, NEAR e JENSEN, 1982).¹

Dessa forma, o processo do *whistleblowing* está associado tanto a características individuais, como a performance e a posição hierárquica que ocupa, fatores situacionais, como a gravidade da fraude, e variáveis organizacionais, como o clima e a proximidade entre os seus valores pessoais e os valores da organização (MICELI e NEAR, 1984; NEAR e MICELI, 1985, 1996; KEENAN, 1990; MESMER-MAGNUS e VISWESVARAN, 2005). Nota-se ainda a necessidade da organização em encorajar os pretensos denunciante, com a instituição de meios formais para a realização das denúncias, o que é essencial principalmente se tal denuncia estiver relacionada com alguém de nível hierárquico superior ao denunciante

¹ No Brasil, entre alguns grupos sociais, o *whistleblower* é conhecido como “X9” ou “dedo-duro”.

(KEENAN, 1990). Destaca-se, além disso, o papel da legislação e dos códigos de ética e de conduta na formalização do incentivo à denúncia de atos ilegais ou antiéticos e na garantia de suas punições (MICELI, NEAR, SCHWENCK, 1991; SEIFERT *et. al.*, 2010).

Taylor e Curtis (2010) identificam a existência de “camadas de influência” na decisão dos indivíduos em denunciar atos fraudulentos. No âmbito pessoal, o indivíduo realiza um julgamento sobre a gravidade da violação e sua responsabilidade em denunciá-lo, conforme sua intensidade moral. No aspecto organizacional, cabe ao indivíduo identificar seu grau de comprometimento com sua organização ou com seus colegas de trabalho. Além disso, o indivíduo analisa se a fraude identificada irá ferir a reputação de sua profissão, conforme sua identificação com a mesma. Destaca-se ainda o papel social realizado pela denúncia, pois, se a fraude denunciada for devidamente investigada e interrompida, os membros da organização, seus *stakeholders* e toda a sociedade tendem a se beneficiar desta interrupção (MICELI, NEAR, SCHWENCK, 1991).

Assim, desenvolvendo o trabalho de Taylor e Curtis (2010), este trabalho pretende identificar a influência de suas três camadas de influência no *whistleblowing*. Além disso, devido à importância social da denúncia considera-se a existência de uma quarta camada. Dessa forma, o esquema interpretativo dos processos de reflexão que influenciam um indivíduo a denunciar determinada fraude pode ser visualizado a partir da Figura 1, a qual, a fim de facilitar a ilustração e o entendimento, mostra a semelhança de tal esquema com a estrutura de camadas que formam o Planeta Terra, notoriamente conhecida.

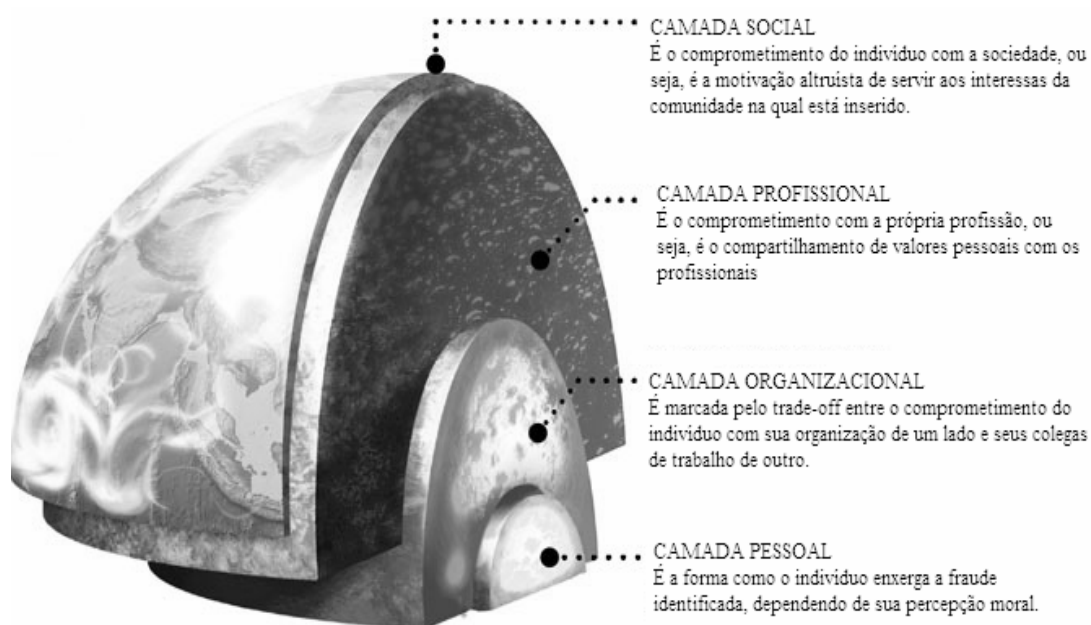


Figura 1. Esquema da influência das “camadas” na propensão a denunciar a fraude

2. METODOLOGIA

2.1 Questionário, participantes e mensuração das variáveis latentes

Para obtenção das “camadas de influência” foi aplicado um questionário, cujas respostas consistiam de indicadores para composição das respectivas variáveis latentes. O questionário apresentado consistia de três partes (conforme apresentado no Apêndice A). A primeira é relativa às características dos respondentes, objetivando conhecer o perfil dos indivíduos analisados. A segunda consiste de afirmativas a serem julgadas pelos respondentes, donde se extrai três variáveis latentes utilizadas neste trabalho: *Local de Comprometimento*, *Identificação Profissional* e *Motivação Pública*. Na terceira, foram elaborados quatro cenários a serem julgados por meio de 5 questões. A partir das questões

judgadas em cada cenário, foram obtidas duas das variáveis latentes utilizadas neste trabalho: *Intenção de Denunciar* e *Intensidade Moral*. O cenário C foi elaborado com uma situação não fraudulenta e de fácil análise. Isso foi feito para certificar que os respondentes estavam lendo e interpretando corretamente os cenários propostos, além de garantir que as considerações de eventuais respondentes que não estavam interessados na realização da pesquisa e que, portanto, suas respostas foram descartadas.

O mesmo foi aplicado a 162 contabilistas de empresas privadas. A escolha de tal grupo deveu-se a seu acesso a variadas e valiosas informações essenciais à organização, possibilitando contato com situações fraudulentas no âmbito organizacional. Destes, 124 foram efetivamente analisados, pois, além de terem todas as respostas essenciais, tiveram o “cenário C” corretamente analisado.

As variáveis latentes supracitadas são obtidas, a partir dos indicadores presentes no Questionário, por meio de dois métodos: o reflexivo - nas quais os constructos refletem suas características nos indicadores - ou o formativo - os constructos são formados pelos indicadores (EDWARDS e BAGOZZI, 2000). Em termos metodológicos, salienta-se que, nas variáveis latentes reflexivas, cada indicador representa um aspecto do erro da variável latente, tendendo, portanto, a apresentarem altas correlações entre eles. Paralelamente, as variáveis formativas são obtidas por uma combinação linear dos indicadores correspondentes acrescidas de um termo de erro (DIAMANTOPOULOS, 2006).

A partir desse referencial, a próxima seção apresenta a construção das hipóteses.

2.2 Intenção em Denunciar, Camadas e Hipóteses testadas

2.2.1 Variável Dependente: *Intenção de Denunciar (ID)*

A “Intenção de Denunciar” é uma variável latente formativa, obtida por meio da observação de três indicadores: a “vontade de denunciar”, a “perseverança em denunciar” e o “custo da denúncia”. A Vontade de denunciar (*Vont*) tenta identificar a vontade que o indivíduo tem em denunciar certas ações que identifica como fraudulentas, sendo obtida pela questão 3 da seção 3 do Questionário. A Perseverança na denúncia (*Pers*) pode ser vista como o nível até onde uma pessoa estaria disposta a denunciar o ato e vê-lo punido (TAYLOR e CURTIS, 2010), sendo obtida pela questão 4 da seção 3 do Questionário. O Custo da Denúncia (*Cust*) tenta avaliar como o respondente se sentiria ao realizar a denúncia, sendo obtida pela questão 5 da seção 3 do Questionário. Contrariando o estudo de Taylor e Curtis (2010) que consideram que o custo em denunciar é ponderado pelo indivíduo em sua perseverança na realização da denúncia, aqui se optou por explicitar o custo em denunciar para evidenciar sua importância no processo do *whistleblowing*. Após a consideração das respostas em cada um dos cenários é apurada a média das avaliações para obtenção dos indicadores.

2.2.2 Camada pessoal: *Intensidade Moral (IM)*

Diversos estudos têm ressaltado a relevância de fatores pessoais para a prática do *whistleblowing*, como o grau de discernimento moral (*moral reasoning*) do indivíduo (MICELI e NEAR, 1984; NEAR e MICELI, 1996; SIMS e KEENAN, 1998). De forma similar, destaca-se a importância que os fatores situacionais, como as características do ato fraudulento e o contexto da organização, exercem sobre a decisão de denunciar. (NEAR e MICELI, 1985, 1996; MESMER-MAGNUS e VISWESVARAN, 2005). Mais especificamente, pesquisas indicam que quanto maior a gravidade do malfeito e quanto mais sólidas as evidências coletadas, maior a propensão a denunciar (MICELI e NEAR, 1985; NEAR e MICELI, 1996).

A Camada Pessoal será mensurada pela variável *Intensidade Moral*. A variável latente *Intensidade Moral* é reflexiva e obtida por meio da observação de dois indicadores: *gravidade*

da fraude e responsabilidade de denunciar. O indicador Gravidade da Fraude (*Grav*) busca captar a percepção quanto à gravidade das situações fraudulentas, vide questão 1 da seção 3 do Questionário. O indicador Responsabilidade em denunciar (*Resp*) busca captar como o respondente identificaria sua responsabilidade em denunciar determinada situação que julgasse fraudulenta, vide questão 2 da seção 3 do Questionário. Após a consideração das respostas em cada um dos cenários, apurou-se a média das avaliações para obtenção dos indicadores.

H1. Indivíduos com maior Intensidade Moral têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.

2.2.3 Camada Organizacional: Local de Comprometimento (LC)

No ambiente organizacional, o indivíduo pode ser comprometido com seu superior hierárquico, com seus colegas de trabalho mais próximos e com a própria organização em si (BECKER, 1992). Becker e Bilings (1993) mostram, por meio de uma análise de clusters, que o comprometimento individual pode ocorrer em termos locais (colegas de trabalho) ou globais (organização). Destaca-se assim, a formação de um *trade-off*, no qual os colegas de trabalho e a organização estão dispostos enquanto dois extremos de um contínuo, no qual o indivíduo escolherá entre proteger um dos dois lados (TAYLOR e CURTIS, 2010). Assim, o *whistleblowing* tenderá a acontecer em organizações nas quais o *whistleblower* percebe uma alta congruência entre os seus valores pessoais e os valores da organização (NEAR e MICELI, 1985, 1996).

A Camada Organizacional será mensurada pela variável *Local de Comprometimento*. A variável latente reflexiva foi obtida por meio de três questões advindas de trabalhos como os de Aranya e Ferris (1984) e Jeffrey e Weatherholt (1996), que corresponde às questões 1, 2 e 3 da seção 2 do Questionário. As questões propostas visam a contrastar o *trade-off* da lealdade do indivíduo com a organização e com os colegas de trabalho. Para Graham (1986) a prática do *whistleblowing* só ocorrerá se o indivíduo for mais comprometido (leal) com a organização em detrimento de seus colegas de trabalho.

H2: O local de comprometimento estabelece uma relação de moderação entre a motivação pública e a intenção de denunciar.

2.2.4 Camada Profissional: Identificação Profissional (IP)

Ainda no que tange à importância do comprometimento individual, Meyer e Allen (1997) inserem outro aspecto importante: comprometimento com sua profissão, ou seja, compartilhar valores pessoais com os valores preconizados por sua formação superior de origem. Kaplan e Whitecotton (2001) identificam que a identidade profissional está positivamente relacionada com a percepção da responsabilidade em relatar os atos antiéticos identificados. Além disso, tendo em conta que a profissão escolhida pelo indivíduo pode ser vista como a forma pela qual o mesmo pretende interagir e se ver parte da sociedade a qual pertence, pode-se considerar que quão maior for sua identificação com a profissão escolhida, maior será a importância dada pelo mesmo aos aspectos sociais (CREWSON, 1997). Cabe notar que para melhor obtenção desta variável é necessário optar por uma profissão específica para coleta dos dados.²

A Camada Profissional será mensurada pela variável *Identificação Profissional*. A variável latente reflexiva foi obtida por meio de quatro questões advindas da escala de comprometimento profissional desenvolvida por Aranya, Pollack e Amernic (1981) e amplamente utilizada por estudos na área, tal como o de Jeffrey e Weatherholt (1996), correspondendo às questões 4 a 8 do Questionário.

² Nesta pesquisa trabalhamos com profissionais da Contabilidade.

H3a: Indivíduos mais identificados com sua profissão têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos;

H3b: A identidade profissional afeta a Motivação Pública;

H3c: A identidade profissional afeta a intenção de denunciar mediada pela Motivação Pública

2.2.5 Camada Social: Motivação Pública (MP)³

A Motivação Pública é definida por Rainey e Steinbauer (1999) e Perry e Hondeghem (2008) como a motivação altruísta dos indivíduos para servir aos interesses da comunidade na qual está inserido. Tal fator influenciaria, por exemplo, a escolha da organização pela qual o indivíduo irá atuar, já que o mesmo realiza uma comparação - ainda que involuntária - entre seus valores pessoais e os valores de sua organização, analisando se a função exercida fornece oportunidades para satisfazer sua vontade de ajudar a sociedade no exercício de sua profissão (STEIJN, 2008; TAYLOR, 2008; WRIGHT e PANDEY, 2008). Conclui-se, portanto, que apesar de não relacionada pela literatura, indivíduos com alto grau de motivação pública são altamente comprometidos com a sociedade, tendo maior possibilidade de realizar denúncia a medida que estejam expostos a situações fraudulentas, já que, conforme destacado por Miceli, Near e Schwenck (1991), toda a sociedade se beneficia com a identificação e a devida interrupção da fraude.

A Camada Social será mensurada pela variável *Motivação Pública*. A variável latente reflexiva é obtida por meio de cinco questões propostas por Kim (2005). As questões em foco são as de números 8 a 12 da seção 2 do Questionário.

H4a: Indivíduos com alto grau de motivação pública têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.

H4b: A Motivação Pública afeta o grau de Intensidade Moral;

H4c: A Motivação Pública afeta a intenção de denunciar mediada pela Intensidade Moral

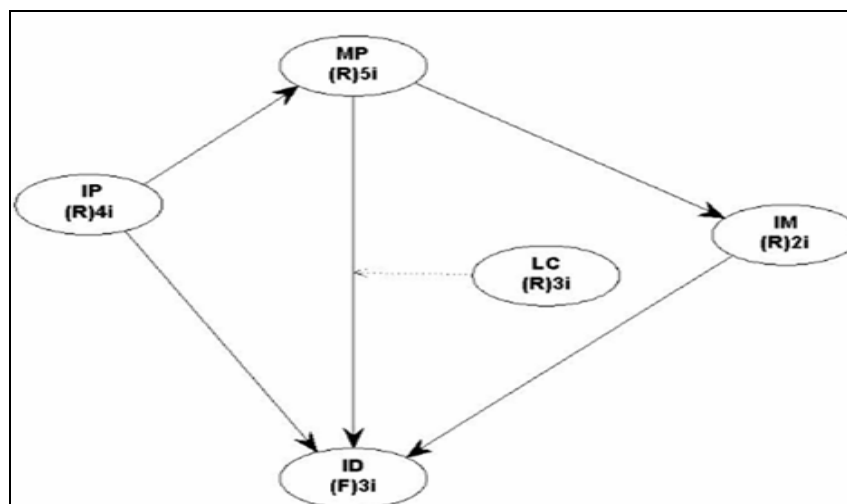
A Tabela 2 (Apêndice B) apresenta de forma resumida as informações apresentadas na seção 3.3. Assim, mostram-se as relações entre os indicadores presentes em cada parte do questionário, a forma como são mensurados, o constructo associado, bem como o método utilizado para sua obtenção e, por fim, a camada de influência à qual cada uma dessas variáveis latentes está associada.

2.3 Especificação do Modelo

A análise foi conduzida a partir de variáveis latentes. Uma técnica que tem sido muito utilizada nesta área é a modelagem de equações estruturais (SEM). A SEM é utilizada quando se deseja analisar várias relações de dependência entre variáveis latentes, podendo uma variável dependente numa equação ser a variável independente numa outra. Assim, as equações estruturais combinam as técnicas de análise de regressão e de análise fatorial (HOJO e MINGOTI, 2004). Cabe notar que a utilização de Modelos de Equações Estruturais com variáveis latentes está cada vez mais recorrente nas ciências sociais (BOOMSMA, 2000). O modelo analisado segue a especificação presente na Figura 2.

A estimação dos parâmetros é realizada pelo método dos *partial least squares* (PLS). O software utilizado para realização das estimações foi o *WarpPLS 2.0*; uma de suas principais vantagens é o fato de calcular os *P-values* utilizando técnicas de estimação não-paramétricas, ou seja, não requerer que os dados sejam normalmente distribuídos, diferentemente das técnicas habitualmente utilizadas (KOCK, 2011).

³ Tradução livre do termo *Public Service Motivation* (PSM).



Em que, ID: intenção de denunciar; IM: intensidade moral; MP: motivação pública; IP: identificação profissional; LC: local de comprometimento; (R): mostra que a variável latente é reflexiva; (F): mostra que a variável latente é formativa; i: são o número de indicadores que formam o constructo.

Figura 2. Modelo proposto

3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 Estatísticas descritivas dos respondentes

Conforme demonstrado na Tabela 1, a amostra é razoavelmente distribuída quanto aos atributos perguntados. A maior parte dos respondentes é composta por homens (64,5%). O número de casados ou amasiados constitui a maioria dos respondentes (60,5%) seguido dos solteiros (33,1%) e a maioria tem filhos (56,5%). Além disso, cabe notar que a idade média dos respondentes é de 37,6 anos, destacando-se ainda que 10 indivíduos não informaram suas idades⁴. O tipo de trabalho constitui-se numa categoria em que pode ser dada mais de uma resposta. Assim, embora todos os respondentes sejam contabilistas, nota-se que 54% do total de respondentes executam funções de contabilidade gerencial e 41,9% executam atividades ligadas à contabilidade financeira. Na categoria outros (44,4%) destacaram-se, dentre as funções apontadas, funções gerenciais e atividades de auditoria.

	Perguntas	Freq.	%
Sexo	Masculino	80	64,5
	Feminino	44	35,5
Estado Civil	Solteiro	41	33,1
	Casado/Amasiado	75	60,5
	Divorciado/Separado	7	5,6
	Viúvo	1	0,8
Tem filhos?	Não	54	43,5
	Sim	70	56,5
Tipo de trabalho	Contabilidade Gerencial	67	54,0
	Contabilidade Financeira	52	41,9
	Outros	55	44,4
Idade	Não Informado	10	8,1
	Mín		20
	Max		65
	Média		37,6
	DP		10,2
N		124	100

Tabela 1. Estatísticas descritivas dos respondentes

⁴ Curiosamente cabe notar que as mulheres representam 60% dos casos de omissão da idade, apesar de representarem apenas 35,5% do total de respondentes.

3.2 Análise Fatorial: confirmação das variáveis latentes reflexivas

A parte 2 do questionário refere-se a três constructos que se constituem como três das camadas de influência: *Local de Comprometimento (LC)*, *Identificação Profissional (IP)* e *Motivação Pública (MP)*. Por serem variáveis latentes reflexivas é realizada uma Análise Fatorial Confirmatória para testar aderência à teoria. As principais informações das assertivas encontram-se na Tabela 3. Para buscar maior ajuste teórico-empírico, definiu-se previamente o número de fatores preconizados pela literatura, nesse caso, os três fatores destacados anteriormente. Como principal resultado nota-se validade convergente e discriminante das variáveis latentes, devido às altas cargas fatoriais que os indicadores apresentam em seu respectivo constructo e cargas pequenas para os outros. Além disso, a variabilidade dos indicadores é bem explicada pelo modelo (notando apenas dois valores abaixo de 0,5 nas comunalidades). Destacam-se também os elevados valores de *Alfa de Cronbach* (todos acima de 0,7), o que confere confiabilidade à mensuração do modelo.

	Assertivas	Fator			Comun.	Mín.	Máx.	Méd.	Md	DP
		MP	LC	IP						
Motivação Pública	Estou disposto(a) a fazer enormes sacrifícios para o bem da sociedade.	0,8			0,7	0	5	3,3	3,0	1,2
	Para mim, fazer a diferença na sociedade é mais importante do que minhas realizações pessoais.	0,7			0,7	0	5	4,1	3,0	1,2
	No meu dia-a-dia percebo a importância de outras pessoas para realizar as diferentes tarefas que faço.	0,7			0,8	0	5	3,1	5,0	1,4
	Servir à sociedade é muito importante para mim.	0,7			0,6	0	5	4,1	5,0	1,2
	Considero válido defender o direito dos outros, mesmo que, às vezes, isso possa me prejudicar.	0,6			0,7	0	5	3,4	3,0	1,2
Local de Comprometimento	Sou mais identificado com minha organização do que com meus colegas de trabalho	0,9			0,8	0	5	2,8	3,0	1,5
	Sou mais responsável pelo sucesso de minha organização do que pelo sucesso individual de meus colegas	0,8			0,7	0	5	2,9	3,0	1,5
	Sou mais comprometido com minha organização do que com os indivíduos com os quais trabalho.	0,8			0,7	0	5	2,6	3,0	1,6
Identificação Profissional	Sou muito feliz por ter escolhido ser um contador.		0,8		0,7	1	5	4,3	5,0	0,9
	Tenho orgulho de dizer aos outros que sou um contador.		0,8		0,7	1	5	4,5	5,0	0,9
	Eu lutarei para proteger a reputação de minha profissão.		0,7		0,5	2	5	4,7	5,0	0,6
	Meus valores pessoais são similares aos valores de minha profissão.		0,6		0,4	1	5	4,3	5,0	0,9
Alfa de Cronbach		0,8	0,82	0,7	0,6					

Em que, MP: motivação pública; LC: local de comprometimento; IP: identificação profissional.

Tabela 3. Análise Fatorial

Analisando as estatísticas descritivas nota-se que as três assertivas que obtiveram menor média e maior desvio-padrão de julgamento foram as referentes ao constructo *Local de Comprometimento (LC)*, demonstrando que os indivíduos tendem a ser mais comprometidos com seus colegas de trabalho mais próximos do que com sua organização em si. Tal fato reforça a importância que o brasileiro dá às relações pessoais em detrimento das relações institucionais (HOFSTEDE, 1991). As assertivas que obtiveram maiores médias de avaliação e também menores desvios padrão são as relacionadas com o constructo *Identificação Profissional (IP)*, corroborando o estudo de Cardoso, Souza e Almeida (2006) que identificou que grande parte dos contadores escolhe a profissão objetivando sua realização pessoal. Por outro lado, tal resultado pode denotar a existência de um problema denominado *social desirability*, marcado pela intenção do respondente de apresentar opiniões que são bem vistas e aceitas pela sociedade ao invés de expressar sua real opinião (FISHER, 1993).

3.3 Análise dos Cenários

Os resultados obtidos com as perguntas referentes à avaliação dos cenários são mostrados na Tabela 4. Os resultados do cenário C foram desconsiderados, já que o mesmo teve papel apenas de identificar e descartar os questionários que foram preenchidos sem a devida atenção. Cabe notar que todos os questionamentos obtiveram valor mínimo em 1 e valor máximo em 5.

Perguntas	Cenários						Geral	
	A		B		D		Média	DP
	Média	DP	Média	DP	Média	DP		
Gravidade da fraude	4,5	1,0	4,5	1,0	4,6	0,9	4,5	0,6
Responsabilidade de denunciar	4,0	1,0	4,0	1,1	4,1	1,1	4,0	0,7
Vontade de denunciar	3,9	1,1	3,7	1,1	4,0	1,1	3,9	0,8
Perseverança na denúncia	4,0	1,2	3,8	1,4	4,0	1,2	3,9	1,0
Custo da Denúncia	2,7	1,3	2,4	1,3	2,2	1,3	2,4	1,1

Tabela 4. Estatísticas das perguntas referentes aos cenários

Destaca-se também a proximidade da avaliação de todos os cenários em todos os quesitos, tanto em média como em seu desvio padrão, denotando que todas as situações apresentadas obtiveram avaliação similar por parte dos respondentes. Pode-se notar também que a média geral obtida para a vontade de denunciar e de perseverança na denúncia é relativamente menor do que o julgamento acerca da gravidade das fraudes apresentadas nos casos. O custo da denúncia foi o que obteve menor média e maior desvio padrão no geral, assim, percebe-se que os respondentes sentem-se relativamente confortáveis e pouco constrangidos ou ameaçados para realizar a denúncia dos atos fraudulentos.

3.4 Matriz de Correlação

Na Tabela 5 apresenta-se a Matriz de Correlação das variáveis utilizadas.

	<i>Vont</i>	<i>Pers</i>	<i>Cust</i>	<i>IM</i>	<i>Grav</i>	<i>Resp</i>	<i>LC</i>	<i>IP</i>	<i>PM</i>
<i>ID</i>	0,62***	0,64***	0,48***	0,35***	0,48***	-0,01	-0,01	0,02	0,22**
<i>Vont</i>		0,53***	-0,31***	0,72***	0,56***	0,72***	0,13	-0,03	0,14
<i>Pers</i>			-0,50***	0,45***	0,34***	0,47***	-0,05	-0,05	0,08
<i>Cust</i>				-0,18**	-0,07	-0,23**	-0,03	0,05	-0,15*
<i>IM</i>					0,85***	0,94***	0,07	0,01	0,22**
<i>Grav</i>						0,62***	-0,01	-0,01	0,22**
<i>Resp</i>							0,10	0,01	0,17*
<i>LC</i>								0,02	-0,09
<i>IP</i>									0,16*

Tabela 5. Matriz de Correlação

As correlações entre os constructos formados são destacadas em negrito. Observam-se altos valores de correlação significantes entre as variáveis *vontade*, *perseverança* e *custo*, corroborando a lógica de utilizá-las como componentes da variável *Intenção de Denunciar*. Além disso, o custo apresenta correlação negativa em relação às outras variáveis formadoras do constructo, porém correlação positiva com o constructo, já que está foi inserida de forma invertida na interação para sua formação. Paralelamente nota-se algo similar com as variáveis *gravidade* e *responsabilidade*, componentes da variável *Intensidade Moral*, que apresentam alta correlação entre si e com o próprio constructo.

3.5 Análise do Modelo

A figura 3 apresenta os resultados do Modelo de Equação Estrutural estimado pelo método dos Mínimos Quadrados Parciais (Figura 3). Analisando o modelo proposto de forma agregada, observa-se o alto poder explicativo que o mesmo possui, já que sua capacidade de explicação atinge 39% do impacto das camadas na intenção de denunciar.

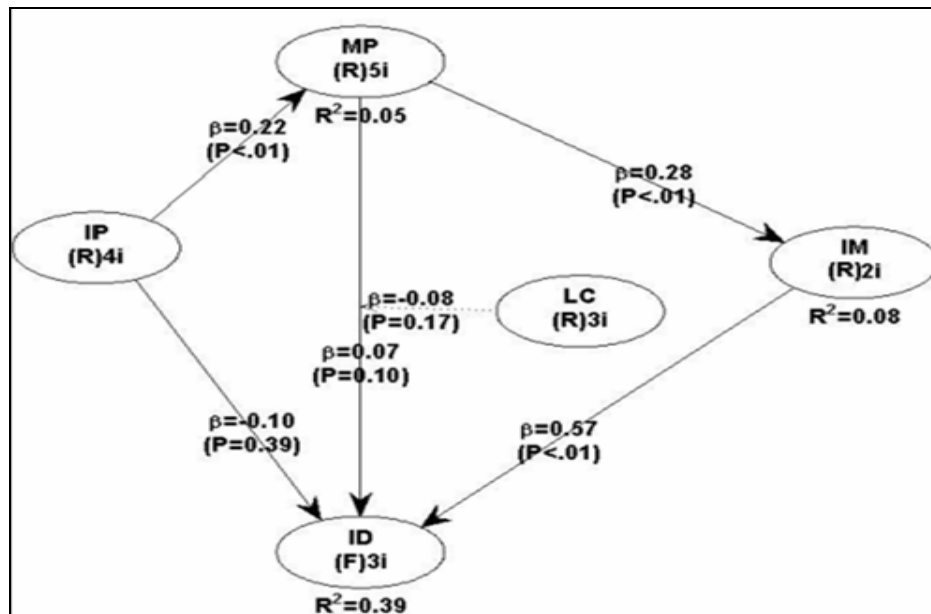


Figura 3. Resultados do Modelo

A importância da Intensidade Moral em influenciar positivamente os indivíduos a denunciarem as fraudes que identificam, notando-se o fato do coeficiente apresentar-se não só significativo, mas também significativo, já que a cada unidade acrescentada na Intensidade Moral, amplia-se em 57% a intenção de denunciar. Demonstra-se assim que quanto maior a gravidade com que os indivíduos julguem um malfeito, bem como quanto mais responsáveis eles se sentem em denunciar tal fato, maior é a intenção de serem *whistleblowers*, corroborando a teoria. Nota-se ainda que a Intensidade Moral sofre influência da Motivação Pública, sendo a mesma responsável isoladamente por explicar cerca de 8% do total de sua variabilidade. Nota-se, portanto, a existência de um efeito de mediação parcial entre a Motivação Pública e a Intenção de Denunciar.

Ainda no que tange à Motivação Pública destaca-se que, conforme deduzido pela literatura, a Identificação Profissional é significativa e significativo para explicá-la, sendo que apenas essa variável isoladamente explica cerca de 5% de toda a variação da primeira, notando-se ainda que a cada unidade acrescentada nesta, ocorre um aumento de 22% naquela. Nota-se também que a variável afeta positivamente a intenção de denunciar. Cabe ressaltar que, apesar de significativo, seu coeficiente não se mostrou significativo em influenciar a variável dependente. Paralelamente, percebe-se que a Identificação Profissional não afeta de

forma significativa Intenção de Denunciar. Dessa forma, nota-se que a Identificação Profissional influencia a propensão a denunciar atos fraudulentos, demonstrando a existência de uma relação totalmente mediada pela Motivação Pública. Por fim, cabe notar que a Motivação Pública ao sofrer o efeito moderador do Local de Comprometimento passa a ter impacto não significativo.

4. CONCLUSÃO

As fraudes em âmbito organizacional são causas de grandes rombos financeiros em todo o mundo, notando a importância do avanço nos estudos referentes a suas formas de prevenção. Desde os casos célebres de fraudes acontecidos no início dos anos 2000, uma forma de combate às fraudes tem ganhado cada vez maior importância, podendo, inclusive, ser vista como a principal forma de combate ao cometimento de fraudes nas organizações. Tal mecanismo é conhecido como *whistleblowing*. Destaca-se a importância que tal processo assumiu, principalmente, após a aprovação da SOX nos EUA em 2002, que incentivou e proporcionou meios formais de execução das denúncias, exigindo, por exemplo, a instituição de um Canal de Denúncias formalizado para as empresas que a adotarem.

Este trabalho objetiva contribuir com a literatura sobre o tema, analisando as camadas de influência na intenção de denunciar eventuais fraudes identificadas nas organizações. As quatro camadas de influência (pessoal, organizacional, profissional e social) foram representadas por variáveis latentes, obtidas por meio de indicadores presentes em questionários respondidos por contabilistas de empresas privadas, às quais foram utilizadas em um modelo de equações estruturais (SEM).

Os resultados confirmaram a importância das camadas de influência. As camadas pessoal e social apresentaram-se significantes e significativas, possuindo grande impacto direto no comportamento do eventual *whistleblower*. Destaca-se ainda que o papel da camada social transcende o impacto direto na intenção de denunciar, notando que a mesma estabelece uma relação de mediação total do impacto da camada profissional. Por fim, nota-se que a camada social também afeta a variável dependente moderada pela camada organizacional. Tal relação, porém, apresenta sinal contrário ao preconizado pela literatura, já que impacta negativamente a intenção de denunciar.

Neste ponto cabe destacar a influência da cultura brasileira, pois, na medida em que o *whistleblowing* representa um meio de subversão à estrutura hierárquica da organização e envolve o conflito do indivíduo, seja com a organização ou com o autor da fraude observada, a omissão face à observação de uma irregularidade podem constituir opções mais compatíveis com os traços culturais do brasileiro.

O fato de a camada profissional impactar a intenção de denunciar apenas mediada pela camada social demonstra que, no Brasil, têm-se uma forte identificação da profissão enquanto forma de atuação do indivíduo na sociedade, além de deixar claro a importância com que o papel da sociedade é considerado. Além disso, o resultado não significativo no que tange ao impacto da camada social moderada pela camada organizacional demonstra que há preponderância das relações pessoais em detrimento das relações formalizadas em qualquer nível de análise, o que é demonstrado pelas reduzidas médias de avaliação do constructo em questão. Nota-se, assim, que esse fator está relacionado com as características intrínsecas da população, não afetando, portanto, a avaliação da atitude a ser estabelecida no momento em que a fraude for percebida.

Considerando o dado de que o impacto direto da identificação profissional na intenção de denunciar não é significativo nem significativo, talvez fosse pertinente que os discentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis fossem expostos mais frequentemente a casos para ensino que envolvessem situações de fraudes perpetradas por meio da informação contábil, não só nas disciplinas de Perícia e Ética, mas nas diversas disciplinas das trilhas de

Contabilidade Societária, Contabilidade Pública e Controladoria. Complementarmente, a vice-presidência de Desenvolvimento Profissional e Institucional do Conselho Federal de Contabilidade também poderia considerar a possibilidade de realizar esforços no sentido de reforçar a relevância do trabalho do contabilista na prevenção de fraudes.

REFERÊNCIAS

ARANYA, N., FERRIS, K. R.. A reexamination of accountants: organizational-professional conflict. **The Accounting Review**, v.59, n.1, pp.1–15, 1984.

ARANYA, N., POLLACK, J., AMERNIC, J.. An examination of professional commitment in public accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v.6, n.4, pp.271–280, 1981.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINER. **Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse**. Association of Certified Fraud Examiners. Austin, TX, 2010.

BECKER, T. E.. Foci and bases of commitment: are they distinctions worth making?. **Academy of Management Journal**, v.35, n.1, pp.232–244, 1992.

BECKER, T. E., BILLINGS, R. S.. Profiles of commitment: an empirical test. **Journal of Organizational Behavior**, v.14, n.2, pp. 177–190, 1993.

BOOMSMA, A. Reporting on structural equation analyses. **Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal**, v.7, n.3, pp. 461-483, 2000.

CARDOSO, J. L., SOUZA, M. A., ALMEIDA, L. B.. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v.3, n.3, pp.275-284, set/dez, 2006.

CREWSON, P. E. Public-service motivation: Building empirical evidence of incidence and effect. **Journal of Public Administration Research and Theory**. v. 4, n.1, 1997

DIAMANTOPOULOS, A. The error term in formative measurement models: Interpretation and modeling implications. **Journal of Modelling in Management**, v.1, pp.7-17, 2006.

EDWARDS, J. R., BAGOZZI, R. P. On the nature and direction of relationships between constructs and measures. **Psychological Methods**, v.5, n.2, pp.155-174, 2000.

FISHER, R. J.. Social desirability bias and the validity of indirect questioning. **Journal of Consumer Research**, v.20, n.2, pp.303-315, 1993.

GRAHAM, J. W.. Principled organizational dissent: a theoretical essay. In: STRAW, B. M., CUMMINGS, L. L. (eds.). **Research in Organizational Behavior**. Greenwich: JAI Press, pp. 1–52, 1986.

HOFSTEDE, G. **Culture and Organizations: Software of the Mind**. Londres: McGraw-Hill. 1991

HOJO, T. L., MINGOTI, S. A.. **Modelos de equações estruturais: uma avaliação dos métodos de máxima verossimilhança, mínimos quadrados ordinários e mínimos quadrados parciais usados na estimação de parâmetros do modelo.** XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Florianópolis, 2004.

JEFFREY, C., WEATHERHOLT, N.. Ethical development, professional commitment, and rule observance attitudes: a study of CPAs and corporate accountants. **Behavioral Research in Accounting**, v.8, pp.8–31, 1996.

JOS, P. H., TOMPKINS, M. E., HAYS, S. W.. In praise of difficult people: a portrait of the committed *whistleblower*. **Public Administration Review**, v.49, pp.552–561, 1989.

KAPLAN, S. E., WHITECOTTON, S. M.. An examination of auditors: reporting intentions when another auditor is offered client employment. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v.20, n.1, pp.45–63, 2001.

KEENAN, J. P.. Upper-level managers and *whistleblowing*: determinants of perceptions of company encouragement and information about where to blow the whistle. **Journal of Business and Psychology**, v.5, n.2, 1990.

KIDDER, D. L.. Is it “Who I Am”, “What I Can Get Away With”, or “What You’ve Done to Me”? A multi-theory examination of employee misconduct. **Journal of Business Ethics**, v.57, pp.389–398, 2005.

KIM, S. Individual-level factors and organizational performance in government organizations. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 15, 2005.

KOCK, N.. **WarpPLS 2.0 User Manual**. Laredo, Texas ScriptWarp Systems, 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, pp. 277–297, 2005.

MEYER, J. P., ALLEN, N. J. **Commitment in the Workplace**. Thousand Oaks: Sage Publications, 1997.

MICELI, M. P., NEAR, J.P. The relationships among beliefs, organizational position, and whistle-blowing status: a discriminant analysis. **Academy of Management Journal**. v. 27, n. 4, pp. 687-705, 1984.

MICELI, M. P., NEAR, J. P. Characteristics of Organizational Climate and Perceived Wrongdoing Associated with whistle-blowing decisions. **Personnel Psychology**, v. 38, pp. 525-544, 1985.

MICELI, M. P.; NEAR, J. P.; SCHWENK, C. R.. Who blows the whistle and why? **Industrial and Labor Relations Review**, v.45, n.1, 1991, pp.113-130.

NEAR, J. P., MICELI, M. P. Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. **Journal of Business Ethics**, v. 4, n.1, pp. 1-16, 1985.

- NEAR, J.P., MICELI, M.P. Whistle-blowing: myth and reality. **Journal of Management**, v.22, n.3, 1996.
- PARMERLEE, M. A., NEAR, J. P., JENSEN, T. C. Correlates of whistle-blowers: perceptions of organizational retaliation. **Administrative Science Quarterly**, v. 11, pp. 17-34, 1982.
- PERRY, J. L., HONDEGHEM, A., Building theory and empirical evidence about public service motivation. **International Public Management Journal**, v.11, 2008
- RAINEY, H. G., STEINBAUER, P., Galloping elephants: Developing elements of a theory of effective government organizations. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v.9, 1999.
- SEIFERT, D. L., SWEENEY, J. T., JOIREMAN, J., THORNTON, J. M.. The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, pp. 707-717, 2010.
- SIMS, R., KEENAN, J. P.. Predictors of external *whistleblowing*: organizational and intrapersonal variables. **Journal of Business Ethics**, v.17, pp.411–421, 1998.
- STEIJN, B.. Person-environment fit and public service motivation. **International Public Management Journal**, v.11, 2008.
- TAYLOR, J. Organizational influences, public service motivation and work outcomes: An Australian study. **International Public Management Journal**, v.11, 2008.
- TAYLOR, E. Z., CURTIS, M.B. An examination of the layers of workplace influences in ethical judgements: *whistleblowing* likelihood and perseverance in public accounting. **Journal of Business Ethics**, v.93, pp.21-37, 2010.
- WRIGHT, B. E., PANDEY, S.K., Public service motivation and the assumption of person-organization fit: Testing the mediating effect of value congruence. **Administration & Society**, v. 40, 2008.

APÊNDICE A – Questionário

O objetivo deste trabalho é avaliar as percepções dos profissionais em contabilidade com relação a comportamentos possíveis no dia-a-dia do profissional. Gostaria de contar com a sua colaboração no preenchimento atento das questões que serão apresentadas. As respostas deverão ser aquelas que melhor expressem sua opinião e percepção a respeito ou acerca do seu trabalho. As respostas são anônimas e confidenciais e o tratamento dos dados se dará de forma agregada. A sua resposta a todas as questões é de fundamental importância para a confiabilidade dos resultados da pesquisa.

Obrigado!

1 Nesta seção pedimos informar dados gerais, que **NÃO** serão utilizados para identificar respondentes. Alguns dados, porém, são importantes para garantirmos que não existem distorções na pesquisa.

1) Sexo: () M; () F

2) Idade: () Anos

3) Estado Civil: () Solteiro; () Casado/Amasiado; () Divorciado/Separado; () Viúvo

4) Tem filhos? () Sim; () Não

5) Seu trabalho envolve: () Contabilidade Gerencial; () Contabilidade Financeira; () Outros

2 A seguir, você encontrará uma lista de afirmações relacionadas ao assunto, para as quais não existem respostas certas ou erradas.

Indique em que medida você CONCORDA OU DISCORDA com essas opiniões:

0 - Discordo totalmente

[...]

5 - Concordo totalmente

opiniões:	Indique em que medida você CONCORDA OU DISCORDA com essas					Discordo	Concordo
	0	1	2	3	4		
1. Sou mais comprometido com minha organização do que com os indivíduos com os quais trabalho.	0	1	2	3	4	5	
2. Sou mais responsável pelo sucesso de minha organização do que pelo sucesso individual de meus colegas	0	1	2	3	4	5	
3. Sou mais identificado com minha organização do que com meus colegas de trabalho	0	1	2	3	4	5	
4. Meus valores pessoais são similares aos valores de minha profissão.	0	1	2	3	4	5	
5. Tenho orgulho de dizer aos outros que sou um contador.	0	1	2	3	4	5	
6. Sou muito feliz por ter escolhido ser um contador.	0	1	2	3	4	5	
7. Eu lutarei para proteger a reputação de minha profissão.	0	1	2	3	4	5	
8. Servir à sociedade é muito importante para mim.	0	1	2	3	4	5	
9. No meu dia-a-dia percebo a importância de outras pessoas para realizar as diferentes tarefas que faço.	0	1	2	3	4	5	
10. Para mim, fazer a diferença na sociedade é mais importante do que minhas realizações pessoais.	0	1	2	3	4	5	
11. Estou disposto(a) a fazer enormes sacrifícios para o bem da sociedade.	0	1	2	3	4	5	
12. Considero válido defender o direito dos outros, mesmo que, às vezes, isso possa me prejudicar.	0	1	2	3	4	5	

3 Nesta seção (verso da página) são apresentados 4 cenários (A, B, C, D) que caracterizam situações possíveis na atividade profissional. Para cada um dos cenários, bem como sua respectiva ação, assinale a melhor alternativa (apenas uma) em cada uma das assertivas.

CENÁRIOS

	A	B	C	D
	Você trabalha no departamento de contabilidade de uma empresa privada. Sua empresa recebeu uma subvenção governamental (para investir em novos equipamentos industriais e empregar 1.000 indivíduos da população local pelos próximos 10 anos). Um de seus colegas foi intimado por um dos membros do conselho de administração da empresa a reconhecer o valor total da subvenção como receita do período corrente.	Você trabalha no departamento de contabilidade de uma companhia de capital aberto. Um de seus colegas, insatisfeito com sua remuneração, sabe com antecedência que a empresa apurou lucros muito acima dos esperados pelos analistas financeiros e que superam a tendência de crescimento da empresa ao longo dos últimos anos.	Você trabalha em um escritório de contabilidade que presta serviços a outras empresas. Um de seus colegas foi procurado por um cliente que gostaria de se inscrever no SIMPLES Nacional. Após verificar a documentação, o contador (um de seus colegas) identificou que o cliente não atendia aos requisitos necessários para inscrição.	Você trabalha em um escritório de contabilidade que presta serviços a outras empresas. Após o escritório parar de prestar serviços a um de seus maiores clientes, você descobre que seu supervisor, procurou o diretor financeiro de um concorrente de seu ex-cliente e lhe ofereceu serviços profissionais. Tentando convencê-lo a contratar seus serviços, seu supervisor comenta que conhece, em detalhes, os principais contratos do ex-cliente.
AÇÕES	Seu colega atendeu a solicitação do membro do conselho.	Seu colega, antes que as demonstrações contábeis fossem publicadas, telefonou para o sogro e o avisou para que comprasse ações dessa companhia.	Seu colega não inscreveu o cliente no SIMPLES Nacional.	Seu supervisor repassa algumas daquelas informações ao diretor financeiro (seu potencial cliente).
1) Para mim, esta ação...	<input type="checkbox"/> Não é uma violação. <input type="checkbox"/> É uma violação irrelevante. <input type="checkbox"/> É uma pequena violação. <input type="checkbox"/> É uma violação moderada. <input type="checkbox"/> É uma violação grave.	<input type="checkbox"/> Não é uma violação. <input type="checkbox"/> É uma violação irrelevante.. <input type="checkbox"/> É uma violação pequena. <input type="checkbox"/> É uma violação moderada. <input type="checkbox"/> É uma violação grave.	<input type="checkbox"/> Não é uma violação. <input type="checkbox"/> É uma violação irrelevante.. <input type="checkbox"/> É uma violação pequena. <input type="checkbox"/> É uma violação moderada. <input type="checkbox"/> É uma violação grave.	<input type="checkbox"/> Não é uma violação. <input type="checkbox"/> É uma violação irrelevante.. <input type="checkbox"/> É uma violação pequena. <input type="checkbox"/> É uma violação moderada. <input type="checkbox"/> É uma violação grave.
2) Minha responsabilidade em denunciar tal ação é...	<input type="checkbox"/> Muito grande. <input type="checkbox"/> Grande. <input type="checkbox"/> Moderada. <input type="checkbox"/> Pequena. <input type="checkbox"/> Inexistente.	<input type="checkbox"/> Muito grande. <input type="checkbox"/> Grande. <input type="checkbox"/> Moderada. <input type="checkbox"/> Pequena. <input type="checkbox"/> Inexistente.	<input type="checkbox"/> Muito grande. <input type="checkbox"/> Grande. <input type="checkbox"/> Moderada. <input type="checkbox"/> Pequena. <input type="checkbox"/> Inexistente.	<input type="checkbox"/> Muito grande. <input type="checkbox"/> Grande. <input type="checkbox"/> Moderada. <input type="checkbox"/> Pequena. <input type="checkbox"/> Inexistente.
3) Minha vontade em denunciar tal ação é...	<input type="checkbox"/> Inexistente. <input type="checkbox"/> Pequena. <input type="checkbox"/> Moderada. <input type="checkbox"/> Grande. <input type="checkbox"/> Muito grande.	<input type="checkbox"/> Inexistente. <input type="checkbox"/> Pequena. <input type="checkbox"/> Moderada. <input type="checkbox"/> Grande. <input type="checkbox"/> Muito grande.	<input type="checkbox"/> Inexistente. <input type="checkbox"/> Pequena. <input type="checkbox"/> Moderada. <input type="checkbox"/> Grande. <input type="checkbox"/> Muito grande.	<input type="checkbox"/> Inexistente. <input type="checkbox"/> Pequena. <input type="checkbox"/> Moderada. <input type="checkbox"/> Grande. <input type="checkbox"/> Muito grande.
4) Estaria disposto a denunciar tal ação para...	<input type="checkbox"/> Ninguém. <input type="checkbox"/> Meus colegas mais próximos apenas. <input type="checkbox"/> Os colegas mais próximos ao agente apenas. <input type="checkbox"/> Alguém com nível hierárquico superior ao do agente. <input type="checkbox"/> Quem fosse necessário, até a ação ser punida.	<input type="checkbox"/> Ninguém. <input type="checkbox"/> Meus colegas mais próximos apenas. <input type="checkbox"/> Os colegas mais próximos ao agente apenas. <input type="checkbox"/> Alguém com nível hierárquico superior ao do agente. <input type="checkbox"/> Quem fosse necessário, até tal ação ser punida.	<input type="checkbox"/> Ninguém. <input type="checkbox"/> Meus colegas mais próximos apenas. <input type="checkbox"/> Os colegas mais próximos ao agente apenas. <input type="checkbox"/> Alguém com nível hierárquico superior ao do agente. <input type="checkbox"/> Quem fosse necessário, até tal ação ser punida.	<input type="checkbox"/> Ninguém. <input type="checkbox"/> Meus colegas mais próximos apenas. <input type="checkbox"/> Os colegas mais próximos ao agente apenas. <input type="checkbox"/> Alguém com nível hierárquico superior ao do agente. <input type="checkbox"/> Quem fosse necessário, até tal ação ser punida.
5) Se denunciasse tal ação, eu me sentiria...	<input type="checkbox"/> Muito confortável. <input type="checkbox"/> Relativamente confortável. <input type="checkbox"/> Indiferente. <input type="checkbox"/> Um pouco constrangido ou ameaçado. <input type="checkbox"/> Muito constrangido ou ameaçado.	<input type="checkbox"/> Muito confortável. <input type="checkbox"/> Relativamente confortável. <input type="checkbox"/> Indiferente. <input type="checkbox"/> Um pouco constrangido ou ameaçado. <input type="checkbox"/> Muito constrangido ou ameaçado.	<input type="checkbox"/> Muito confortável. <input type="checkbox"/> Relativamente confortável. <input type="checkbox"/> Indiferente. <input type="checkbox"/> Um pouco constrangido ou ameaçado. <input type="checkbox"/> Muito constrangido ou ameaçado.	<input type="checkbox"/> Muito confortável. <input type="checkbox"/> Relativamente confortável. <input type="checkbox"/> Indiferente. <input type="checkbox"/> Um pouco constrangido ou ameaçado. <input type="checkbox"/> Muito constrangido ou ameaçado.

APÊNDICE B – Resumo das variáveis latentes

Etapa do Quest.	Camada	Constructo	Método para Obtenção do Constructo	Indicadores	Mensuração
3 ^a	-	Intenção de Denunciar (ID)	Formativo	Vontade de denunciar (Vont) (Minha vontade em denunciar tal ação é...)	Respostas aos Cenários A, B e D
				Perseverança na denúncia (Pers) (Estaria disposto a denunciar tal ação para...)	Respostas aos Cenários A, B e D
				Custo da Denúncia (Cust) (Se denunciasses tal ação, eu me sentiria...)	Respostas aos Cenários A, B e D
3 ^a	Pessoal	Intensidade Moral (IM)	Reflexivo	Gravidade da fraude (Grav) (Para mim, esta ação...)	Respostas aos Cenários A, B e D
				Responsabilidade em Denunciar (Resp) (Minha responsabilidade em denunciar tal ação é...)	Respostas aos Cenários A, B e D
2 ^a	Organizacional	Local de Comprometimento (LC)	Reflexivo	Sou mais comprometido com minha organização do que com os indivíduos com os quais trabalho (Comp).	Avaliação em escala de 0 até 5
				Sou mais responsável pelo sucesso de minha organização do que pelo sucesso individual de meus colegas (Suce).	Avaliação em escala de 0 até 5
				Sou mais identificado com minha organização do que com meus colegas de trabalho (Ident).	Avaliação em escala de 0 até 5
2 ^a	Profissional	Identificação Profissional (PI)	Reflexivo	Meus valores pessoais são similares aos valores de minha profissão (Vals).	Avaliação em escala de 0 até 5
				Tenho orgulho de dizer aos outros que sou um contador (Orgu).	Avaliação em escala de 0 até 5
				Sou muito feliz por ter escolhido ser um contador (Felc).	Avaliação em escala de 0 até 5
				Eu lutarei para proteger a reputação de minha profissão (Repu).	Avaliação em escala de 0 até 5
2 ^a	Social	Motivação Pública (PM)	Reflexivo	Servir à sociedade é muito importante para mim (Serv).	Avaliação em escala de 0 até 5
				No meu dia-a-dia percebo a importância de outras pessoas para realizar as diferentes tarefas que faço (Impo).	Avaliação em escala de 0 até 5
				Para mim, fazer a diferença na sociedade é mais importante do que minhas realizações pessoais (Dife).	Avaliação em escala de 0 até 5
				Estou disposto(a) a fazer enormes sacrifícios para o bem da sociedade (Sacr).	Avaliação em escala de 0 até 5
				Considero válido defender o direito dos outros, mesmo que, às vezes, isso possa me prejudicar (Dire).	Avaliação em escala de 0 até 5

Tabela 2. Resumo da formação dos constructos