

A Ocasão Faz A Denúncia?: uma Abordagem Multinível para os Contabilistas Brasileiros

Bernardo de Abreu Guelber Fajardo[†]

Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas

Ricardo Lopes Cardoso^Ω

Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas

RESUMO

As fraudes representam um grande prejuízo para a economia global, e uma das principais formas de contê-las é por meio das denúncias dentro das organizações: o *whistleblowing*. A presente pesquisa pretende analisar o *whistleblowing* no contexto brasileiro, considerando a influência de custos e de benefícios intrínsecos, bem como aspectos relativos à interação do indivíduo com sua organização, com sua profissão e com toda a sociedade. Por meio de um questionário respondido por 124 contabilistas, utilizou-se um modelo multinível para analisar tais aspectos. Os resultados demonstram a importância de aspectos situacionais como influência positiva em favor da denúncia. Tais resultados são úteis para organizações e para instituições reguladoras no desenvolvimento de mecanismos institucionais de incentivo à denúncia. Além disso, os resultados também são úteis para professores de ética profissional e para membros dos Conselhos Federal e Regional de Contabilidade dedicado à avaliação de supostos desvios ao código de ética profissional.

Palavras-chave: Denúncia. Fraude. Ética.

Recebido em 08/11/2012; revisado em 10/06/2013; aceito em 04/12/2013; divulgado em 21/10/2014

***Autor para correspondência:**

[†] Doutorando em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV)
Endereço: Praia de Botafogo, Rio de Janeiro – RJ - Brasil
E-mail: bernardo.fajardo@fgv.br
Telefone: (21) 3799-5782

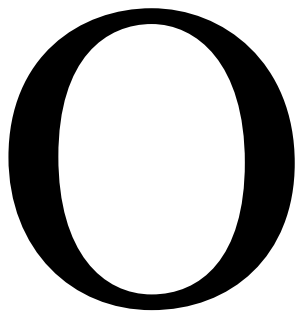
^Ω Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP
Vínculo: Professor da Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV)
Endereço: Praia de Botafogo, Rio de Janeiro – RJ – Brasil
E-mail: ricardo.lopes.cardoso@fgv.br
Telefone: (21) 3799-5782

Nota do Editor: *Esse artigo foi aceito por Emerson Mainardes*



Este trabalho foi licenciado com uma Licença [Creative Commons - Atribuição 3.0 Não Adaptada](https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/)

1 INTRODUÇÃO



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; MICELI, 1985). Assim, tal mecanismo pode ser visto não só como uma via alternativa de “voz” dos funcionários no seu local de trabalho (BRIAN *et al.*, 2012), mas também como uma forma eficiente de controle interno da organização para prevenção e detecção de comportamentos antiéticos (TAYLOR; CURTIS, 2010).

Exemplos interessantes da relevância do *whistleblowing* no mundo corporativo remontam aos casos da Enron e da WorldCom, ocorridos em 2002, que levaram à publicação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), a qual exigiu a implantação de um canal de denúncias formalizado para todas as empresas abrangidas pelo escopo da lei, visando ao fortalecimento dos mecanismos de governança corporativa.

Cabe notar que, apesar das pesquisas acerca do *whistleblowing* não serem recentes (importantes estudos remontam à década de 1980), a literatura internacional da área vem se atendo quase que exclusivamente à análise de aspectos pessoais, como o comprometimento do indivíduo com sua profissão (KAPLAN; WHITECOTTON, 2001; Taylor e Curtis, 2010) e sua organização (Becker, 1992; Becker e Bilings, 1993; Taylor e Curtis, 2010), bem como sua posição quanto aos aspectos ligados à sociedade e ao interesse público (LUKÁCS *et.al.*, 2012). Tais aspectos têm como característica principal o fato de serem mantidos constantes pelos indivíduos.

Contudo características específicas do delito cometido também podem exercer uma importante influência na denúncia (MESMER-MAGNUS; VISWESVARAN, 2005). Robinson, Robertson e Curtis (2012) destacam, porém, que até hoje pouco se sabe sobre os efeitos dos atributos contextuais sobre a decisão de denunciar.

Outra prática comum nas pesquisas sobre o *whistleblowing* é ter seu foco concentrado no contexto anglo-saxão. Bashir *et al.* (2011) destacam que certos elementos da cultura nacional também podem interferir. Assim, fica claro que muito ainda resta a ser explorado em outros contextos nacionais. No caso brasileiro, por exemplo, ao serem levadas em conta as peculiaridades da cultura nacional (ex. “jeitinho”, cordialidade e o personalismo), sugere-se que a denúncia poderia não ser o curso natural nas organizações.

Sob essa perspectiva, o presente trabalho pretende analisar o impacto dos aspectos situacionais na prática do *whistleblowing* no contexto nacional. Para tanto, é utilizada uma abordagem multinível que busca analisar incentivos situacionais intrínsecos que levariam o indivíduo a decidir em favor da denúncia, bem como identificar como a relação do próprio indivíduo com o ambiente conjuntural afetaria sua decisão de denunciar. Tal abordagem metodológica tem sido crescentemente utilizada no campo da Administração (HITT *et al.*, 2007; GOLDZMIDT; BRITO; VASCONCELOS, 2007; FÁVERO, 2008).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O *whistleblowing* pode ser visto como um mecanismo processual, no qual o primeiro processo inicia-se no momento em que o indivíduo se depara com uma conduta suspeita e avalia a possibilidade de tal comportamento ser visto como algo fraudulento. Quando tal julgamento for positivo (nesse caso, quando o indivíduo realmente julgar a conduta como reprovável), o indivíduo é, então, remetido ao segundo processo: a decisão de denunciar (ou não) a conduta observada (NEAR; MICELI, 1985, 1996).

Nesta seção, será apresentado o marco teórico utilizado para o desenvolvimento da pesquisa. Na seção 2.1, são analisados importantes resultados apontados pela literatura, ressaltando como os aspectos pessoais são amplamente reconhecidos como fator importante no processo de tomada de decisão em denunciar. Já na seção 2.2, expõe-se o principal argumento do artigo, explicitando-se o processo pelo qual os aspectos situacionais influenciariam o interesse em denunciar por parte do pretense *whistleblower* e, mais especificamente, o papel que os custos e benefícios intrínsecos podem exercer.

2.1 A INFLUÊNCIA DOS ASPECTOS INDIVIDUAIS NA DENÚNCIA

Os trabalhos desenvolvidos na literatura internacional demonstram que as normas que ditam e regulam certas relações sociais podem afetar significativamente as escolhas dos indivíduos (CIALDINI *et al.*, 1990; ROBINSON; O'LEARY-KELLY, 1998; TAYLER; BLOOMFIELD, 2011). No caso do *whistleblowing*, pesquisas apontam que variáveis como o relacionamento dos indivíduos com sua organização, com a normatização de sua profissão e com a sociedade como um todo podem influenciar o pretense denunciante em direção à proteção do infrator (i.e., não denunciar) ou à busca por sua punição (HOLLINGER; CLARK, 1983; NEAR; MICELI, 1996; KEENAN, 1990; MESMER-MAGNUS; VISWEVARAN, 2005).

O comportamento dos colegas de trabalho (BRASS; BUTTERFIELD; SKAGGS, 1998) e, principalmente, dos superiores hierárquicos (SMITH; SIMPSON; HUANG, 2007)

fornece uma série de restrições e oportunidades que, em combinação com características individuais e com diferentes contextos organizacionais, ajudam a explicar o comportamento (anti)ético. 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) identificam que o comprometimento individual pode ocorrer em termos locais (colegas de trabalho) ou globais (organização). Destaca-se, assim, a formação de um *trade-off*, em que os colegas de trabalho e a organização estão dispostos como dois extremos de um contínuo, e o indivíduo escolherá entre proteger um dos dois lados (TAYLOR; CURTIS, 2010). Assim, a denúncia tenderia a acontecer em organizações nas quais o *whistleblower* percebe uma alta congruência entre os seus valores pessoais e os valores da organização (NEAR; MICELI, 1985, 1996).

Ainda no que tange à importância do comprometimento, Meyer e Allen (1997) inserem outro aspecto importante: o comprometimento individual 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. Borges e Medeiros (2007), analisando o caso dos contabilistas brasileiros, destacam a relação existente entre o comprometimento profissional e os aspectos éticos. Cardoso, Mendonça Neto e Oyadomari (2010) apontam indícios de diferenças de postura profissional entre o contabilista brasileiro e os demais. Os padrões éticos de conduta profissional são, normalmente, implícita ou tacitamente determinados (FLYNN; WILTERMUTH, 2010), tornando-se difícil para os membros de organizações identificar com precisão quais tipos de comportamentos são bem vistos ou permitidos na profissão (TREVINO, 1986).

A denúncia envolve um conflito entre a lealdade do funcionário e a proteção do interesse público (LUKÁCS *et al.*, 2012). A denúncia exerce também um papel social, pois, se a fraude denunciada for devidamente investigada e interrompida, os membros da organização, seus *stakeholders* e toda a sociedade tendem a se beneficiar dessa interrupção (MICELI; NEAR; SCHWENK, 1991). Rainey e Steinbauer (1999) e Perry e Hondegem (2008) consideram tal motivação altruística como uma motivação pública que influenciaria as decisões dos indivíduos em direção a um comportamento ético. Tal fator levaria o indivíduo a comparar seus valores pessoais e os de sua organização, analisando se o exercício de sua função fornece oportunidades para satisfazer sua vontade de colaborar com a sociedade

(STEIJN, 2008; WRIGHT; PANDEY, 2008). Assim, de maneira mais específica, a decisão por denunciar poderia ser motivada de forma altruística pelos indivíduos para servir aos interesses da comunidade na qual está inserido.

2.2 ASPECTOS CIRCUNSTANCIASIS: PENSANDO NOS CUSTOS E BENEFÍCIOS DA DENÚNCIA

Apesar da importância dos aspectos pessoais no processo decisório da denúncia já ter sido ser amplamente demonstrado na literatura (conforme relatado na seção anterior), cabe notar que certas características específicas do delito cometido também podem exercer uma importante influência (MESMER-MAGNUS; VISWESVARAN, 2005). Robinson, Robertson e Curtis (2012) destacam, porém, que até hoje pouco se sabe sobre os efeitos dos atributos contextuais sobre a decisão de denunciar. Faz-se, assim, interessante considerar uma segunda unidade de análise: o nível situacional. Nessa perspectiva, emerge a primeira hipótese do trabalho, a qual confere base empírica para as hipóteses posteriores a serem desenvolvidas:

H1. A Obstinação de se denunciar pode ser explicada não só por aspectos pessoais (nível 2), mas também por aspectos situacionais (nível 1).

Analisando-se estritamente do ponto de vista da tomada de decisão puramente racional, a denúncia será realizada quando os benefícios pessoais excederem os custos pessoais. O mesmo identifica a necessidade de reportar tal atividade, ponderando os custos e benefícios da eventual denúncia para a organização, para o agente da fraude e para o próprio denunciante (RAPP, 2007). Nessa perspectiva, a estrutura de incentivos (custos e benefícios) vivenciada pelo pretense denunciante pode ser resumidamente dividida em duas categorias: extrínsecos e intrínsecos.

Os benefícios extrínsecos são representados por recompensas oferecidas pelas empresas para o denunciante. Em certos contextos, por exemplo, a denúncia é encarada como uma prática respeitável e capaz de trazer glória e fama para o denunciante (FAUNCE; JEFFERYS, 2007). Não raro os denunciante também enfrentam custos significativos ao escolherem denunciar a má conduta. Os custos extrínsecos são associados com qualquer tipo de punição ou perda (material ou reputacional) imposta ao denunciante pela empresa ou por outros agentes (como os colegas de trabalho). Embora denunciante sejam, por vezes, protegidos por leis e/ou normas “anti-*rretaliação*”, na prática, porém, são constantes os casos em que os denunciante arcam com uma série de consequências negativas por conta de seus atos (LUKÁCS *et al.*, 2012). Os denunciante são mal vistos dentro das organizações, podendo

sofrer retaliações de todas as partes envolvidas, seja diretamente de seus colegas de trabalho seja pela alta cúpula de administração da empresa (PARMERLEE; NEAR; JENSEN, 1982; JOS; TOMPKINS; HAYS, 1989).

Cabe notar que as pesquisas sobre o *whistleblowing* têm tido seu foco primordialmente na estrutura de incentivos extrínsecos, mostrando como incentivos financeiros e a possibilidade de retaliação afetariam a atitude do indivíduo. No entanto tais estudos têm mostrado resultados pouco claros e/ou inconclusivos (GREENBERG, 2011).

Os custos intrínsecos são relacionados aos efeitos morais negativos autoimpostos pelo denunciante pelo fato de ter feito a denúncia, como por exemplo, o mal-estar e o constrangimento por ter denunciado uma infração cometida por um colega próximo de trabalho. Já os benefícios intrínsecos associam-se com o bem-estar da detenção de uma atividade imoral ou ilegal que o denunciante julgue grave ou se sinta responsável por denunciar, considerando a capacidade que a denúncia terá de deter a conduta fraudulenta (NEAR; MICELI, 1985, 1996). Nesse ponto, Benabou e Tirole (2006) identificam que, ao analisarem sua função de utilidade, os indivíduos levam em consideração a imagem que sua decisão vai transmitir sobre eles próprios (para si e para os outros). Além disso, Sims e Keenan (1998) e O'Fallon e Butterfield (2005) encontram poucos estudos na literatura que analisam as falhas que os indivíduos cometem em realizar um julgamento moral ao avaliar certa situação.

Considerando-se tais benefícios e custos intrínsecos, são desenvolvidas mais duas hipóteses a serem testadas no presente estudo:

H2. Ocasões que remetam os indivíduos a uma maior Intensidade Moral levam a uma maior Obstinação em denunciar atos fraudulentos.

H3. Ocasões que remetam os indivíduos a um maior Constrangimento levam a menor Obstinação em denunciar atos fraudulentos.

3 METODOLOGIA

3.1 COLETA DE DADOS E QUESTIONÁRIO

Para obtenção das variáveis utilizadas no trabalho, foi aplicado um questionário composto por três partes (conforme apresentado no Apêndice). A primeira é relativa às características dos respondentes, objetivando-se conhecer o perfil dos indivíduos analisados. A segunda consiste de afirmativas a serem julgadas pelos respondentes conforme seu grau de

concordância. Na terceira, foram elaborados quatro cenários a serem avaliados por meio de cinco questões.

Os cenários foram elaborados ressaltando-se possíveis interações no ambiente de trabalho que poderiam levar os indivíduos a cometer fraudes, sendo modificado tanto o infrator quanto as motivações que o levariam a cometer a infração em cada cenário. Tal procedimento foi adotado para permitir uma maior variabilidade na avaliação global dos cenários realizada pelos respondentes. O cenário A destaca uma fraude cometida por um colega de trabalho atendendo à solicitação de uma instância elevada da organização que atua. Tais fatos ressaltariam as relações entre o indivíduo e seus colegas de trabalho mais próximos, bem como os constrangimentos associados à relação com os superiores hierárquicos. O cenário B exhibe uma fraude cometida por um colega de trabalho que decide praticar o ato ilícito por vontade própria, apenas para se beneficiar pessoalmente em detrimento da organização, dos demais colegas de trabalho e de toda a sociedade. O cenário D assemelha-se às características do cenário B, porém destaca um superior hierárquico como o infrator. 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, de modo que os respondentes que consideraram o cenário C fraudulento tiveram todas suas respostas descartadas.

3.2 PARTICIPANTES

Foi realizado um teste piloto com 20 alunos de pós-graduação de Administração, visando a identificar possíveis falhas de entendimento e a estabelecer o tempo médio para realização de todo o questionário. Após os ajustes, o mesmo foi aplicado a 162 contabilistas de micro e pequenas empresas privadas nacionais, em formulário impresso, durante seminários de atualização profissional organizado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Após a exclusão dos questionários cujos respondentes consideraram o Cenário C fraudulento, 124 questionários foram efetivamente analisados.

A escolha de tal grupo foi motivada pelo fato de os contabilistas terem acesso a variadas e valiosas informações essenciais à organização, possibilitando contato com situações fraudulentas no âmbito organizacional. Além disso, como a profissão é regulamentada, caso o profissional da contabilidade não denuncie um ato fraudulento que tome conhecimento, deve ser equiparado a um cúmplice do infrator, tornando-o passível de punição (ALVES *et al.*, 2007).

3.3 VARIÁVEIS UTILIZADAS

As variáveis dependentes utilizadas nessa pesquisa são a “vontade” e a “perseverança” em denunciar, conforme analisado por Taylor e Curtis (2010). A vontade (*Vont*) tenta identificar a vontade que o indivíduo tem em denunciar certas ações que identifica como fraudulentas. A perseverança (*Pers*) pode ser vista como o nível até onde uma pessoa estaria disposta a denunciar o ato fraudulento e vê-lo punido. O respondente deveria avaliar numa escala de cinco pontos as variáveis para cada cenário. As perguntas e as alternativas são apresentadas na terceira parte do questionário. Para este trabalho, foi criada a variável obstinação em denunciar (*Obst*), que corresponde ao produto das variáveis *Vont* e *Pers*. Afinal, se o respondente não tem vontade de denunciar ($Vont = 0$), pouco importa se perseveraria na denúncia, então a obstinação seria nula. Da mesma forma, se o respondente afirma que não perseveraria na denúncia ($Pers = 0$), não importa se ele tem vontade de denunciar, a obstinação também seria nula. Por outro lado, se o respondente tem vontade exacerbada de denunciar ($Vont = 4$) e perseveraria até o extremo ($Pers = 4$), ele está realmente obstinado a denunciar ($Obst = 16$).

As variáveis explicativas do modelo são divididas em dois níveis. No nível dos cenários (nível 1), são utilizadas duas variáveis representando os custos e benefícios situacionais envolvidos na análise de se denunciar ou não. Para os benefícios, utiliza-se a variável Intensidade Moral (*IM*) obtida pelo julgamento do indivíduo quanto à “gravidade da fraude” a sua “responsabilidade em denunciá-la”. Já para os custos utiliza-se a variável Constrangimento (*Const*), que destaca as dificuldades morais em se denunciar uma fraude na própria organização. As variáveis foram mensuradas para cada um dos cenários propostos e foram codificadas numa escala entre um e cinco pontos. As perguntas e as alternativas são apresentadas na terceira parte do questionário.

No nível dos indivíduos (nível 2) são utilizadas as variáveis que analisam as relações dos indivíduos com sua organização, com sua profissão e com a sociedade como um todo. Assim, tais variáveis pretendem explicar a influência dos aspectos concernentes (inerentes) ao indivíduo na sua obstinação de denunciar, independentemente da situação com a qual ele se depare. As assertivas a serem julgadas pelos respondentes são apresentadas na segunda parte do questionário.

A relação do indivíduo com sua organização é mensurada pela variável Local de Comprometimento (*LC*), variável latente reflexiva obtida por meio de três questões advindas de trabalhos como os de Aranya e Ferris (1984) e Jeffrey e Weatherholt (1996) visando a

contrastar o *trade-off* da lealdade do indivíduo com a organização e com os colegas de trabalho. Para Graham (1986), a denúncia só ocorrerá se o indivíduo for mais comprometido (leal) com a organização em detrimento de seus colegas de trabalho.

A relação do indivíduo com sua profissão é mensurada pela variável Identificação Profissional (*IP*), variável latente 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). Cabe notar que para melhor obtenção dessa variável, é necessário optar por uma profissão específica para coleta dos dados; no caso desta pesquisa, analisa-se o comportamento do profissional de contabilidade.

A relação do indivíduo com a sociedade é mensurada pela variável Motivação Pública (*MP*), variável latente obtida por meio de cinco questões propostas por Kim (2005) e definida como a motivação altruísta dos indivíduos para servir aos interesses da comunidade na qual está inserido (RAINEY; STEINBAUER, 1999; PERRY; HONDEGHEM, 2008).

3.4 MODELO MULTINÍVEL

A maioria dos dados que são estudados em ciências sociais é proveniente de fenômenos dispostos naturalmente de forma hierárquica ou aninhada, nos quais os sujeitos que pertencem a um mesmo grupo compartilham um conjunto de estímulos que favorece a homogeneidade (RAUDENBUSH; BRYK, 2002). Nessa perspectiva, o uso de modelos de regressão linear simples torna-se problemático, inflando as estatísticas de teste a serem avaliadas. Como alternativa, são utilizados modelos multinível, também chamado de modelo linear hierárquico (ou *Hierarchical Linear Model* – HLM).

Os modelos multinível são uma generalização dos métodos de regressão com a vantagem de levar em consideração a análise de dados hierarquicamente estruturados (OCONNELL, 2002). Assim, identificam não só as relações estruturais, mas também a variabilidade residual que ocorrem em cada nível (GELMAN, 2006, p. 432-435), sendo possível o estabelecimento de um modelo específico para expressar a relação entre as variáveis dentro de um determinado nível e específica como as variáveis desse nível influenciam as relações que se estabelecem em outros níveis (DRAPER, 1995, p. 115-147). Para Hofmann (1997) as principais vantagens do uso de modelos hierárquicos são: (i) reconhecem a interdependência parcial entre indivíduos de um mesmo grupo, separando os resíduos individuais e do grupo; (ii) permite verificar a variância dos diferentes níveis no resultado.

As hipóteses foram testadas a partir de HLM, estimado por máxima verossimilhança, em 2 níveis: cenários (nível 1) e indivíduos (nível 2). Esta abordagem permite identificar a influência do nível dos cenários e o nível dos indivíduos por meio da estimação da variância dentro e entre os grupos por meio de um modelo estático. Assim, as avaliações ficam sujeitas à dependência de respostas (já que consiste em diferentes avaliações do mesmo indivíduo), porém sem correlação dinâmica (já que os cenários avaliados não possuem relação entre si).

Os modelos testam as hipóteses conforme recomendação de Raudenbush e Bryk (2002). Assim, inicialmente, foi estimado o Modelo Nulo – que não utiliza variável explicativa em qualquer dos níveis – para a variável dependente: Obstinação em Denunciar (*Obst*). A análise deste modelo é essencial na abordagem multinível, posto que a partir da sua estimação se obtém informação acerca da proporção da variabilidade em cada um dos níveis de análise; ou seja, os resultados desse modelo indicam se é adequado, ou não, utilizar a abordagem multinível. O modelo nulo para a variável *Obst* foi estimado de acordo com as equações abaixo para os níveis 1 e 2. Compõem-se, por fim, o modelo conjunto:

$$\text{Nível 1: } Obst_{ij} = \beta_{0j} + r_{ij}$$

$$\text{Nível 2: } \beta_{0j} = \gamma_{00} + u_{0j}$$

$$\text{Modelo conjunto: } Obst_{ij} = \gamma_{00} + r_{ij} + u_{0j}$$

Para o modelo, $Obst_{ij}$ é a obstinação em denunciar do respondente j no cenário i ; γ_{00} é a média da obstinação em denunciar de todos os respondentes; r_{ij} é o desvio do cenário i em relação à média de obstinação em denunciar do respondente j ; u_{0j} : desvio do respondente j em relação à média da obstinação em denunciar dos respondentes.

O segundo modelo estimado considerou as variáveis de controle individuais (nível 2): idade, sexo e estado civil. A variável idade é contínua, enquanto as outras foram tratadas como binárias: sexo (1. feminino; 0. masculino); estado civil (1. casado/amasiado; 0. outros).

O terceiro modelo inseriu as variáveis de controle individuais (nível 2) evidenciadas na literatura: Local de Comprometimento (LC); Identificação Profissional (IP); Motivação Pública (MP). Tais variáveis foram tratadas como contínuas e foram centradas em torno da média das médias das respostas dos indivíduos.

Já o quarto modelo considerou as variáveis situacionais intrínsecas (nível 1). As variáveis do nível 1 (*Const* e *IM*) foram centradas em torno do nível médio reportado pelos próprios respondentes entre os três cenários propostos, identificando, assim, como a variação

às respostas dadas em cada cenário variavam de acordo com o respondente. O quarto modelo para a obstinação em denunciar é apresentado pelas equações que seguem:

$$\text{Nível 1: } Obst_{ij} = \beta_{0j} + \beta_{1j} \times (Const_{ij}) + \beta_{2j} \times (IM_{ij}) + r_{ij}$$

$$\text{Nível 2: } \beta_{0j} = \gamma_{00} + \gamma_{01} \times (LC_j) + \gamma_{02} \times (IP_j) + \gamma_{03} \times (MP_j) + \gamma_{04} \times (Ida_j) + \gamma_{05} \times (Fem_j) + \gamma_{06} \times (Cas_j) + u_{0j}$$

$$\beta_{1j} = \gamma_{10}$$

$$\beta_{2j} = \gamma_{20}$$

$$\text{Modelo conjunto: } Obst_{ij} = \gamma_{00} + \gamma_{01} \times dLC_j + \gamma_{02} \times IP_j + \gamma_{03} \times MP_j + \gamma_{04} \times (Ida_j) + \gamma_{05} \times (Fem_j) + \gamma_{06} \times (Cas_j) + \gamma_{10} \times Const_{ij} + \gamma_{20} \times MI_{ij} + u_{0j} + r_{ij}$$

Para o modelo: *Const* é o constrangimento do respondente *j* no cenário *i*; *IM* é a intensidade moral do respondente *j* no cenário *i*; *LC* é o grau de comprometimento com a organização do respondente *j*; *IP* é a identificação profissional do respondente *j*; *MP* é o nível de motivação pública do respondente *j*. O restante das variáveis apresentadas no modelo seguem as definições anteriormente apresentadas.

Os modelos 2 e 3 não foram especificados conforme suas equações com fins de conferir maior parcimônia à seção, porém, cabe notar que sua especificação segue os mesmos princípios dos desenvolvidos nos modelos 1 e 4.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS E FORMAÇÃO DAS VARIÁVEIS

A maior parte dos respondentes é composta por homens (64,5%). O número de casados ou amasiados constitui a maioria dos respondentes (60,5%), a maioria tem filhos (56,5%). A idade média dos respondentes é de 37,6 anos, destacando-se que dez indivíduos não informaram suas idades. Quanto ao tipo de trabalho, 54% dos respondentes executam funções de contabilidade gerencial, e 41,9% executam atividades ligadas à contabilidade financeira. Outras atividades destacadas foram o exercício de funções gerenciais e atividades de auditoria, totalizando 44,4%. Tais informações podem ser vistas na Tabela 1.

Para análise da composição das variáveis latentes foi realizada com o software SmartPLS uma Análise Fatorial Confirmatória estimada pelo método dos Mínimos Quadrados Parciais (*Partial Least Squares – PLS*).

Tabela 1 - Estatísticas Descritivas dos Respondentes

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
	Min		20
	Max		65
	Média		37,6
	DP		10,2
N		124	100

Dos indicadores, apenas o referente aos valores pessoais (*Vals*) apresentou carga fatorial baixa e estatisticamente não significativo, sendo excluída da análise. O restante apresentou cargas fatoriais elevadas e estatisticamente significantes. A significância das correlações foi obtida pelo método de *bootstrapping*, com mil iterações. A validade convergente foi confirmada pelas tabelas de *cross loadings*, as quais apresentam cargas fatoriais elevadas em apenas um dos constructos, além da Raiz AVE (*Average of Variance Explained*) de cada fator ser maior do que 0,5. Para a análise da validade discriminante, nota-se que as correlações entre os fatores apresentaram valores baixos e, além disso, considerando o critério de Fornell e Lacker (1981), notou-se que em todos os casos, a Raiz AVE apresentou-se mais elevada do que os valores das correlações. A confiabilidade foi percebida pelos elevados valores do CR (*Composite Reliability*), sendo todos maiores que 0,7, e os elevados Alphas de Cronbach. Os resultados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Cargas Fatoriais dos Indicadores

Assertivas	IP	LC	MP	Méd.	DP
Tenho orgulho de dizer aos outros que sou um contador	0,87			4,5	0,9
Sou muito feliz por ter escolhido ser um contador (Felc)	0,73			4,3	0,9
Eu lutarei para proteger a reputação de minha profissão	0,78			4,7	0,6
Sou mais comprometido com minha organização do que com os indivíduos com os quais trabalho (Comp)		0,75		2,6	1,6
Sou mais responsável pelo sucesso de minha organização do que pelo sucesso individual de meus colegas (Suce)		0,94		2,9	1,5
Sou mais identificado com minha organização do que com meus colegas de trabalho (Ident)		0,82		2,8	1,5
Servir à sociedade é muito importante para mim (Serv)			0,84	4,1	1,2
No meu dia-a-dia percebo a importância de outras pessoas para realizar as diferentes tarefas que faço (Impo)			0,81	3,1	1,4
Para mim, fazer a diferença na sociedade é mais importante do que minhas realizações pessoais (Dife)			0,56	4,1	1,2
Estou disposto a fazer enormes sacrifícios para o bem da sociedade (Sacr)			0,75	3,3	1,2
Considero válido defender o direito dos outros, mesmo que, às vezes, isso possa me prejudicar (Dire)			0,52	3,4	1,2
Alfa de Cronbach	0,73	0,82	0,77		
CR	0,84	0,88	0,83		
Raiz AVE	0,8	0,84	0,71		

Tabela 3 - Matriz de Correlação e Estatísticas Descritivas

	Média	DP	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Nível 2															
1. Sexo	0,35	0,48													
2. Idade	34,53	14,17	-												
3. Casado	0,60	0,49	-	0,24											
4. Filho	0,56	0,50	-	0,42	0,52										
5. LC	2,76	1,29	-	0,01	-0,09	0,02									
6. PI	4,50	0,66	-	0,07	0,06	0,13	0,05								
7. PSM	3,61	0,89	-	0,06	-0,02	0,03	-0,09	0,22							
Nível 1															
8. IM	4,28	0,90	-	0,07	0,03	0,08	0,04	-0,01	0,15						
9. Grav	4,54	0,99	-	0,07	0,05	0,06	0,00	0,00	0,14	0,88					
10. Resp	4,01	1,05	0,00	0,06	0,01	0,07	0,07	-0,02	0,12	0,89	0,58				
11. Const	2,40	1,30	0,05	-	0,01	0,06	-0,03	0,06	-0,12	-0,23	-0,13	-0,27			
Dependente															
12. Obst	9,24	5,21	-	0,11	0,03	-0,01	0,02	-0,01	0,08	0,60	0,45	0,62	-0,47		
13. Vont	3,86	1,08	-	0,07	0,02	0,01	0,09	-0,03	0,10	0,73	0,57	0,71	-0,34	0,82	
14. Pers	3,95	1,28	-	0,09	0,05	0,00	-0,03	-0,03	0,06	0,50	0,39	0,50	-0,44	0,87	0,58

A Tabela 3 apresenta a matriz de correlação das variáveis utilizadas no estudo, além da média e desvio padrão entre as variáveis. As correlações relativamente elevadas entre as variáveis binárias dos respondentes casados e com filhos mostra tal tendência, a qual foi

confirmada por meio de um teste de chi-quadrado ($\chi^2=100,9$, $gl=1$). Além disso, destaca-se a predominância de correlações negativas entre a variável relativa ao Constrangimento e as demais variáveis, fornecendo indícios de uma influência negativa de tais aspectos com a denúncia. As altas correlações entre as variáveis situacionais com as variáveis do grupo das dependentes também destacam sua eventual importância na explicação do *whistleblowing*.

Por fim, faz-se importante analisar as especificidades dos cenários, o que pode ser visto conforme suas estatísticas descritivas apresentadas na Tabela 4.

Tabela 4 - Avaliações dos Cenários

	Cenário A		Cenário B		Cenário D	
	Média	DP	Média	DP	Média	DP
<i>IM</i>	4,24	0,89	4,23	0,94	4,36	0,87
Resp	3,98	1,03	3,97	1,06	4,09	1,06
Grav	4,49	1,04	4,49	1,02	4,64	0,90
<i>Const</i>	2,66	1,26	2,39	1,30	2,16	1,29
<i>Obst</i>	9,35	5,13	8,65	5,25	9,73	5,22
Vont	3,90	1,07	3,73	1,11	3,96	1,05
Pers	3,98	1,23	3,81	1,38	4,05	1,24

Como resultado, nota-se que os respondentes tendem a considerar situações em que superiores demandam as práticas fraudulentas para seus colegas de trabalho como mais constrangedoras para serem denunciadas do que situações em que os próprios indivíduos (independentemente de serem superiores ou semelhantes na hierarquia da organização) decidem incorrer em práticas fraudulentas. Tal resultado pode ser justificado pelo fato de, no primeiro caso (Cenário A), haver uma consideração de que a fraude teve anuência da organização, o que inibiria a denúncia (TREVINO, 1986; SIMONS, 2002; FLYNN; WILTERMUTH, 2010).

4.2 RESULTADOS DO MODELO

De acordo com Short, Ketchen, Bennett e Toit (2006, p. 259-284), a significância das mudanças individuais no desempenho é testada de duas formas. A primeira consiste num teste χ^2 que compara as estatísticas de desvios entre o modelo com o efeito situacional e o modelo nulo. A segunda oferece um teste *t* para os efeitos fixos e um χ^2 para as componentes de variância. A partir dessa base conceitual, serão analisados os quatro modelos propostos.

Inicialmente, foi aplicado o modelo nulo, que mostra a decomposição de variância entre os níveis, por meio dos cálculos dos coeficientes de correlação intraclasse (ICC). Os resultados para a Obstinação são expressos na Tabela 5, que mostra que 75,34% da

variabilidade ocorre entre indivíduos ($\chi^2=23,09$) e um percentual relevante de variância da dependente (24,66%) deveu-se aos aspectos situacionais de cada cenário.

Tabela 5 - Decomposição de Variância – Modelo Nulo para Obstinação em Denunciar

Efeito Fixo	Coef.	Erro-padrão	t
Média Geral de <i>Obst</i> (γ_{00})	10,28**	0,30	34,54
Efeito Aleatório	Erro Padrão	Df	χ^2
Variação entre indivíduos (u_0)	0,31	122	23,09**
Variação Situacional (r)	0,18		
Decomposição da Variância		% por Nível	
Nível 1 (Cenário)	24,66		
Nível 2 (Indivíduo)	75,34		
Ajuste do modelo (Deviance) = -946,87			

**p<0,01; *p<0,10

De maneira conjunta, os resultados demonstram que ambos os níveis são importantes na explicação da variabilidade da obstinação em denunciar. Apesar de aparentemente reduzida, a capacidade de explicação dos aspectos situacionais é relevante, principalmente ao se considerar a complexidade das relações no campo das Ciências Sociais. Assim, conforme exposto Goldszmidt, Brito e Vasconcelos (2007), um ICC de 24,66% é proeminente em sua capacidade explicativa. Tal fato corrobora, assim, a primeira hipótese proposta.

Para tentar explicitar as variáveis que justificam tais variabilidades, bem como, ampliar a capacidade de explicação do modelo analisado, foram incorporadas variáveis explicativas para ambos os níveis.

Tabela 6 - Modelo para Obstinação em Denunciar – Nível 2

Efeito Fixo	Coef.	Erro-padrão	t
Nível 2			
Média Geral de <i>Obst</i> (γ_{00})	6,88**	2,41	2,84
<i>Idade</i> (γ_{01})	0,25	0,02	1,13
<i>dFem</i> (γ_{02})	0,86	0,66	1,31
<i>dCasado</i> (γ_{03})	0,36	0,66	0,48
<i>LC</i> (γ_{04})	0,37	0,24	1,55
<i>IP</i> (γ_{05})	-0,55	0,46	-0,12
<i>MP</i> (γ_{06})	0,34	0,35	0,99
Efeito Aleatório	Erro Padrão	df	χ^2
Variação entre indivíduos (u_0)	0,32	122	23,32**
Variação Situacional (r)	0,18		
Ajuste do modelo (Deviance) = -946,34			

**p<0,01; *p<0,10

Inicialmente, são inseridas as variáveis relativas ao nível 2. Nenhuma das variáveis explicativas foi significativa no modelo. Além disso, o modelo como um todo também não se mostrou significativa para explicar a variabilidade da variável dependente ($\chi^2=6,05$; gl=6), o

que pode ser demonstrado pela baixa redução do valor do grau de desajuste do modelo ($\Delta\text{Deviance} = 0,25$).¹ A Tabela 6 mostra os resultados do modelo.

Por fim, é estimado o modelo inserindo as variáveis atinentes ao primeiro nível, para testar as hipóteses 2 e 3. Ambas as variáveis situacionais apresentaram-se estatisticamente significantes e com os sinais em linha com o esperado. Assim, situações que ressaltem a intensidade moral dos indivíduos (no que tange à gravidade da fraude e à responsabilidade do indivíduo em denunciá-la) aumentam a obstinação do indivíduo em denunciar ($\gamma_{20} = 3,04^{**}$). Em paralelo, situações que levem a um maior constrangimento por parte do denunciante reduzem a obstinação em denunciar ($\gamma_{10} = -1,09^{**}$). Além disso, analisando-se o modelo como um todo, nota-se que, nesse caso, ele foi estatisticamente significativo para explicar a variabilidade da variável dependente ($\chi^2=218,03$; $gl=8$), o que pode ser demonstrado pela expressiva redução do valor do grau de desajuste do modelo ($\Delta\text{Deviance}=79,46$). A Tabela 7 mostra os resultados do modelo.

Tabela 7 - Modelo completo para Obstinação em Denunciar

Efeito Fixo	Coef.	Erro-padrão	t
Nível 2			
Média Geral de <i>Pers</i> (γ_{00})	-1,90	2,24	-0,85
<i>Idade</i> (γ_{01})	0,01	0,02	0,50
<i>dFem</i> (γ_{02})	0,86*	0,51	1,67
<i>dCasado</i> (γ_{03})	0,50	0,51	0,98
<i>LC</i> (γ_{04})	0,17	0,18	0,94
<i>IP</i> (γ_{05})	0,18	0,36	0,51
<i>MP</i> (γ_{06})	-0,27	0,27	-0,99
Nível 1			
Efeito linear <i>Const</i> (γ_{10})	-1,09**	0,16	-6,81
Efeito linear <i>IM</i> (γ_{20})	3,04**	0,27	11,27
Efeito Aleatório	Erro Padrão	Df	χ^2
Varição entre indivíduos (u_0)	0,25	122	22,30**
Varição Situacional (r)	0,14		
Ajuste do modelo (Deviance) = -866,88			

** $p < 0,01$; * $p < 0,10$

Considerando-se os resultados, é clara a importância de se considerar um segundo nível de análise no que tange à denúncia nas organizações. Mais especificamente, os resultados do modelo multinível demonstram que as variáveis situacionais que remontam os custos e benefícios intrínsecos apresentam-se estatisticamente significantes e com coeficientes em

¹ Resultado semelhante é obtido mediante a consideração de somente algumas das variáveis do nível 2, isto é, as variáveis pessoais de controle. O modelo como um todo também não se mostrou significativo para explicar a variabilidade da variável dependente ($\chi^2=3,18$; $gl=4$), o que pode ser demonstrado pela baixa redução do valor do grau de desajuste do modelo ($\Delta\text{Deviance}=0,28$).

concordância com o esperado, ou seja, um efeito positivo para a Intensidade Moral (*IM*) e negativo para o Constrangimento (*Const*). Assim, analisando-se os cenários mais detidamente, nota-se que a média do constrangimento observado foi mais elevada para o caso em que o colega de trabalho foi forçado a cometer a fraude (Cenário A) e apresentou menor média na situação em que o superior hierárquico comete a fraude (Cenário D). Tal fato deixa claro que, no que tange aos aspectos morais (intrínsecos), quaisquer desvios de conduta de superiores tendem a ser vistos como algo passível de uma punição mais severa.

Em contrapartida, as variáveis explicativas do nível individual não se apresentaram significativas em nenhum dos modelos. Tal resultado pode advir de diversos fatores. Inicialmente, conforme ressaltado na literatura, traços da cultura nacional podem influenciar o *whistleblowing* em uma perspectiva ainda mais genérica, ou seja, na pretensa existência de um terceiro nível de análise. Assim, tais resultados podem ser apenas válidos para o ambiente brasileiro.

Os resultados do efeito não significativo do Local de Comprometimento (*LC*), apesar de contrariar grande parte da literatura – conforme exposto por Taylor e Curtis (2010), foram os mesmos encontrados por Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005) e Sims e Keenan (1998).

Já o resultado não-significante de Identificação Profissional (*IP*) pode ter ocorrido devido ao procedimento de coleta, realizado em seminários de atualização profissional organizados pelo CFC. Assim, tal procedimento pode ter levado a um problema de *social desirability*, ou seja, denotado ao respondente uma intenção de apresentar opiniões que são bem vistas e aceitas pela sociedade (e pelo órgão regulador da profissão) em vez de expressar sua real opinião (FISHER, 1993).

Por fim, apesar de a variável sexo constar apenas como variável de controle, cabe notar que a sua significância no último modelo (indicando que mulheres tendem a possuir uma maior obstinação em denunciar os atos fraudulentos do que os homens) merece ser observada, conforme a perspectiva adotada e desenvolvida por Nguyen *et al.* (2008).

5 CONCLUSÃO

Ao examinar três cenários diferentes de situações fraudulentas, o presente estudo fornece evidências sobre a importância relativa da fraude em moldar o *whistleblowing*. De maneira geral, os resultados ressaltam a importância dos aspectos individuais e também situacionais em direção à denúncia, notando a relevância de se considerar tal fenômeno sob uma perspectiva multinível. Mais especificamente, demonstra-se a importância de incentivos

situacionais intrínsecos decorrentes das situações fraudulentas e, em contraposição aos resultados obtidos na literatura internacional, as variáveis utilizadas para mensurar o nível individual não se apresentaram estatisticamente significantes para o contexto brasileiro.

Dessa forma, espera-se que este estudo possa contribuir com a crescente literatura sobre as relações entre controles internos, normas organizacionais e comportamento individual (TAYLER; BLOOMFIELD, 2011). Como principal sugestão para pesquisas futuras, pode-se considerar a função exercida pelo respondente dentro da organização, considerando os expressivos resultados encontrados por O'Higgins e Kelleher (2005).

Por fim, cabe destacar algumas das principais contribuições empíricas que este trabalho pode trazer. Em função do efeito não significativo da Identificação Profissional, talvez fosse pertinente que os estudantes de Contabilidade fossem expostos mais frequentemente a casos para ensino que envolvesse situações de fraudes perpetradas por meio da informação contábil. Complementarmente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) também poderia considerar a possibilidade de realizar esforços no sentido de reforçar a relevância do trabalho do contabilista na prevenção de fraudes, considerando, por exemplo, a adoção do código de ética da *International Federation of Accountants* (IFAC).

Com a conseqüente internacionalização das empresas, cumpre destacar a importância de as empresas observarem os requerimentos de leis como a Sarbanes-Oxley, que determina a implantação de um Canal de Denúncias formal para que quaisquer desvios de conduta sejam diretamente reportados. Assim, a pesquisa pode auxiliar as empresas na instituição de seus canais de denúncias à brasileira, considerando a importância dos aspectos culturais, conforme destacado nos resultados. Destaca-se ainda que devido à relevância da denúncia como mecanismo de governança das organizações, quaisquer tentativas que tentem a incentivá-la e torná-la mais eficaz são sempre bem-vindas.

Os resultados podem contribuir no processo de formação ética do profissional da Contabilidade, podendo auxiliar no processo de mudanças de políticas organizacionais, as quais poderiam, por exemplo, considerar a elaboração de programas de treinamento para ajudar os funcionários a compreender as repercussões positivas da denúncia. Assim, organizações que pretendam incentivar seus funcionários a denunciar os atos fraudulentos podem, então, desenvolver políticas internas que ressaltem as qualidades morais e que inibam o constrangimento do pretense denunciante, em lugar de considerarem apenas mecanismos de recompensas.

REFERÊNCIAS

- ALVES, F. J. S. et al. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista de Contabilidade e Finanças**, n. esp., p. 58-68, 2007.
- ARANYA, N.; FERRIS, K. R. A reexamination of accountants: organizational-professional conflict. **The Accounting Review**, v. 59, n. 1, p. 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, p. 271–280, 1981.
- ACFE. Association of Certified Fraud Examiner. **Report to the nations on occupational fraud and abuse**. Austin (TX): ACFE, 2010.
- BASHIR, S. et al. Whistle-blowing in public sector organizations: evidence from Pakistan. **The American Review of Public Administration**, v. 41, n. 3, p. 285–296, 2011.
- BECKER, T. E. Foci and bases of commitment: are they distinctions worth making? **Academy of Management Journal**, v. 35, n. 1, p. 232–244, 1992.
- BECKER, T. E.; BILLINGS, R. S. Profiles of commitment: an empirical test. **Journal of Organizational Behavior**, v. 14, n. 2, p. 177–190, 1993.
- BENABOU, R.; TIROLE, J. Incentives and prosocial behavior. **American Economic Review**, v. 96, n. 5, p. 1652-1678, 2006.
- BOOMSMA, A. Reporting on structural equation analyses. **Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal**, v. 7, n. 3, p. 461-483, 2000.
- BORGES, E.; MEDEIROS, C. Comprometimento e ética profissional: um estudo de suas relações juntos aos contabilistas. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 44, p. 60-71, 2007.
- BRASS, D. J.; BUTTERFIELD, K. D.; SKAGGS, B. C. Relationships and unethical behavior: a social network perspective. **Academy of Management Review**, v. 23, n. 1, p. 14-31, 1998.
- BRIAN, S. K.; OLSON-BUCHANAN, J. B., WARD, A. K. The determinants of alternative forms of workplace voice: an integrative perspective. **Journal of Management**, v. 38, n. 1, p.314-345, jan. 2012.
- CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; OYADOMARI, J. C. Os estudos internacionais de competências e os conhecimentos, habilidades e atitudes do contador gerencial brasileiro: análises e reflexões. **Brazilian Business Review**, v. 7, n. 3, p. 90-113, 2010.
- CIALDINI, R. B.; RENO, R. R.; KALLGREN, C. A. A focus theory of normative conduct: recycling the concept of norms to reduce littering in public places. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 58, n. 6, p. 1015-1026, 1990.
- DRAPER, D. Inference and hierarchical modeling in the social sciences. **Journal of Educational and Behavioral Statistics**, v. 20, n. 2, p. 115-147, 1995

- FAUNCE, T. A.; JEFFREYS, S. Whistle-blowing and scientific misconduct: renewing legal and virtue ethics foundations. **Journal of Medicine and Law**, p. 67-84, 2007.
- FÁVERO, L. P. L. Efeito tempo, firma e país no desempenho: uma análise sob a perspectiva da modelagem hierárquica com medidas repetidas. **Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 173-191, 2008.
- FISHER, R. J. Social desirability bias and the validity of indirect questioning. **Journal of Consumer Research**, v. 20, n. 2, p. 303-315, 1993
- FLYNN, F. J.; WILTERMUTH, S. S. Who's with me? False consensus, social networks, and ethical decision making in organizations. **Academy of Management Journal**, v. 53, n. 5, p. 1074-1089, 2010.
- FORNELL, C.; LARCKER, D. F. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. **Journal of Marketing Research**, v. 18, p.39-50, fev. 1981.
- GELMAN, A. Multilevel (hierarchical) modeling: what it can and cannot do. **Technometrics**, v. 48, n. 3, p. 432-435, 2006.
- GOLDSZMIDT, R.; BRITO, L. A. L.; VASCONCELOS, F. C. O efeito país sobre o desempenho da firma: uma abordagem multinível. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, v. 47, p. 12-25, 2007.
- GRAHAM, J. W. Principled organizational dissent: a theoretical essay. In: STRAW, B. M.; CUMMINGS, L. L. (Eds.). **Research in Organizational Behavior**. Greenwich: JAI Press, 1986. p. 1-52.
- GREENBERG, M. D. **For whom the whistle blows**: advancing corporate compliance and integrity efforts in the era of Dodd-Frank. Santa Monica, CA: RAND Corporation, 2011. Disponível em: <http://www.rand.org/pubs/conf_proceedings/CF290>.
- HITT, M. A. et al. Building theoretical and empirical bridges across levels: multilevel research in management. **Academy of Management Journal**, v. 50, p. 1385-99, 2007.
- HOFMANN, D. A. An overview of the logic and rationale of hierarchical linear models. **Journal of Management**, v. 23, p. 723-744, 1997.
- 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, p. 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, p. 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, p. 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, p. 389–398, 2005.
- KIM, S. Individual-level factors and organizational performance in government organizations. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 15, 2005.
- KRANACHER, M. J.; RILEY, R.; WELLS, J. T. **Forensic accounting and fraud examination**. New York: John Wiley and Sons, 2010.
- LEWIS, D. Whistle-blowing in a changing legal climate: is it time to revisit our approach to trust and loyalty at the workplace? **Business ethics – A European Review**, v. 20, n. 1, p. 71-87, jan. 2011.
- LUKACS, E. et al. Corporate loyalty versus whistleblowing: an ethical challenge in HRM. **Business e Leadership**, v. 1, p. 55-66, 2012.
- MESMER-MAGNUS, J.; 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.
- MEYER, J. P.; ALLEN, N. J. **Commitment in the workplace**. Thousand Oaks: Sage Publications, 1997.
- MICELI, M. P.; NEAR, J. P.; SCHWENK, C. R. Who blows the whistle and why? **Industrial and Labor Relations Review**, v. 45, n. 1, p. 113-130, 1991.
- NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Organizational dissidence: the case of whistle-blowing. **Journal of Business Ethics**, v. 4, n. 1, p. 1-16, 1985.
- _____.;_. Whistle-blowing: myth and reality. **Journal of Management**, v. 22, n. 3, 1996.
- NGUYEN, N. T. ET AL. Moral issues and gender differences in ethical judgment using Reidenbach and Robin’s (1990) multidimensional ethics scale: implications in teaching of business ethics. **Journal of Business Ethics**, v. 77, p. 417–430, 2008.
- O’CONNELL, A. A. Hierarchical linear models for the analysis of longitudinal data with applications from HIV/AIDS program evaluation. In: INTERNATIONAL CONFERENCE ON TEACHING STATISTICS (ICOTS), 6., 2002, Cape Town (South Africa). **Anais...** Cape Town: ICOTS, 2002.
- O’FALLON, M. J.; BUTTERFIELD, K. D. A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996 and 2003. **Journal of Business Ethics**, v. 59, n. 4, p. 375-413, 2005.
- O’HIGGINS, E.; KELLEHER, B. Comparative perspectives on the ethical orientations of human resources, marketing and finance functional managers. **Journal of Business Ethics**, v. 56, p. 275–288, 2005.
- PARMERLEE, M. A.; NEAR, J. P.; JENSEN, T. C. Correlates of whistle-blowers: perceptions of organizational retaliation. **Administrative Science Quarterly**, v. 11, n. 34, p. 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
- RAPP, G. C. Beyond protection: invigorating incentives for Sarbanes-Oxley corporate and securities fraud whistleblowers. **Boston University Law Review**, v. 87, n. 91, 2007.
- RAUDENBUSH, S. W.; BRYK, A. S. **Hierarchical linear models: applications and data analysis methods**. 2. ed. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 2002.
- ROBINSON, S. L.; O'LEARY-KELLY, A. M. Monkey see, monkey do: the influence of work groups on the antisocial behavior of employees. **Academy of Management Journal**, v. 41, p. 658-672, 1998.
- ROBINSON, S. N.; ROBERTSON, J. C.; CURTIS, M. B. The effects of contextual and wrong doing attributes on organizational employees' whistleblowing intentions following fraud. **Journal of Business Ethics**, v. 106, p. 213–227, 2012.
- SHORT, J. C. et al. An examination of firm, industry, and time effects on performance using random coefficients modeling. **Organizational Research Methods**, v. 9, n. 3, p. 259-284, 2006.
- SIMONS, T. Behavioral integrity: the perceived alignment between managers' words and deeds as a research focus. **Organization Science**, v. 13, n. 1, p. 18-35, 2002.
- SIMS, R.; KEENAN, J. P. Predictors of external whistleblowing: organizational and intrapersonal variables. **Journal of Business Ethics**, v. 17, p. 411–421, 1998.
- SMITH, N. C.; SIMPSON, S. S.; HUANG, C. Y. Why managers fail to do the right thing: an empirical study of unethical and illegal conduct. **Business Ethics Quarterly**, v. 17, n. 4, p. 633-667, 2007.
- STEIJN, B. Person-environment fit and public service motivation. **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, p. 21-37, 2010.
- TREVIÑO, L. K. Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model. **Academy of Management Review**, v. 11, n. 3, p. 601-617, 1986.
- WRIGHT, B. E.; PANDEY, S. K. Public service motivation and the assumption of person-organization fit: testing the mediating effect of value congruence. **Administration e-Society**, v. 40, 2008.

APÊNDICE - 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

Indique em que medida você CONCORDA OU DISCORDA com essas opiniões:	Discordo					Concordo
	0	1	2	3	4	5
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

	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>
	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 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 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 a 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. <input type="checkbox"/> Muito constrangido.	<input type="checkbox"/> Muito confortável. <input type="checkbox"/> Relativamente confortável. <input type="checkbox"/> Indiferente. <input type="checkbox"/> Um pouco constrangido. <input type="checkbox"/> Muito constrangido.	<input type="checkbox"/> Muito confortável. <input type="checkbox"/> Relativamente confortável. <input type="checkbox"/> Indiferente. <input type="checkbox"/> Um pouco constrangido. <input type="checkbox"/> Muito constrangido.	<input type="checkbox"/> Muito confortável. <input type="checkbox"/> Relativamente confortável. <input type="checkbox"/> Indiferente. <input type="checkbox"/> Um pouco constrangido. <input type="checkbox"/> Muito constrangido.