

104h

**TEORÍA DA BUSCA RACIONAL DE OBJETIVOS: UM NOVO OLHAR SOBRE O
*WHISTLEBLOWER***

Jonatas Dutra Sallaberry

Doutorando pela Universidade Federal de Santa Catarina e Universidad de Murcia

Isabel Martínez-Conesa

Catedrática de Universidad de Murcia

Leonardo Flach

Professor Doutor da Universidade Federal de Santa Catarina

Área Temática: h) Ética e responsabilidade social

Palavras-clave: denúncia, conhecimento, objetivos, comportamento.

Teoria da Busca Racional de Objetivos: um novo olhar sobre o *whistleblower* e o conhecimento forense

Resumo

A pesquisa analisa a influência do conhecimento forense no comportamento *whistleblower* sob a ótica da inovadora teoria da busca racional dos objetivos (TBRO). O conhecimento permite melhor processamento das informações para a tomada de decisão, enquanto a TBRO ainda é inédita na análise do comportamento *whistleblower*. A partir de uma survey foram coletadas respostas de 951 contadores brasileiros analisados por técnica PLS-SEM. Os resultados evidenciam que a TBRO suporta teoricamente o comportamento *whistleblower*, e o conhecimento forense influencia diretamente a denúncia de forma geral e por canais internos, e por interação nos canais externos.

Palavras-chave: denúncia, conhecimento, objetivos, comportamento.

1. Introdução

O comportamento denunciante é o principal instrumento para identificação de fraudes (ACFE, 2020). Também conhecido como comportamento *whistleblower*, possui por definição o reporte não autorizado por agente que não esteja diretamente envolvido no fato como fraudador ou como prejudicado, mas que de posse de informações decisivas ou de relevantes suspeitas, opta por comunicar a quem possa investigar o fato (Gottschalk & Asting, 2020; Vinten, 1992).

A literatura *whistleblower* indica que esse mecanismo é percebido como conduta que pode melhorar a responsabilidade da organização para com seus colaboradores, clientes, fornecedores e com a comunidade, detectando ou evitando a ocorrência de atos antiéticos ou ilícitos, como fraudes corporativas, má administração e corrupção (Lubas *et al.*, 2021; Alleyne *et al.*, 2017). Em razão da atuação do profissional contábil diretamente no registro e controle das operações comerciais ou envolvam entrada e saída de recursos, existe a necessidade de se entender melhor os fatores que influenciam o comportamento *whistleblower* desses profissionais (Gutrie & Taylor, 2017; Miceli *et al.*, 2008).

Nos últimos anos, as teorias comportamentais tem sido empregadas para modelar o comportamento *whistleblower*, a Teoria da Ação Racional (TRA) e principalmente a Teoria do Comportamento Planejado (TCP) (Brown *et al.*, 2016; Lee *et al.*, 2021; May-Amy *et al.*, 2020; Owusu *et al.*, 2020; Tudu, 2021), além de modelos específicos, como o triângulo da fraude (Cressey, 1953).

Ajzen (1991), que desenvolveu e promoveu a TCP, recentemente apresentou a Teoria da Busca Racional dos Objetivos (TBRO) como uma evolução teórica a partir da inclusão e consideração da motivação para os objetivos e das metas do indivíduo (Ajzen & Kruglanski, 2019). Essa nova teoria carece de aplicação empírica, em especial para o comportamento *whistleblower*.

A aplicação no plano teórico inovador da TBRO conta também com a inclusão da variável representativa do conhecimento forense. O conhecimento (ou a falta dele) é uma das diversas variáveis contextuais que pode influenciar os comportamentos do indivíduo (Miles, 2012). Nesse contexto, o conhecimento forense consolidado no modelo do conhecimento de Libby e Luft (1993) representa o conhecimento composto pelas diversas formações, experiências e habilidades experimentadas na carreira profissional.

Diante do contexto exposto, questiona-se quais os efeitos do conhecimento forense no comportamento *whistleblower* sob o suporte teórico da TBRO. Assim, a pesquisa adota como objetivo explícito a análise da influência e efeitos do conhecimento forense no comportamento *whistleblower* sob a ótica da TBRO

A partir da identificação e análise das crenças, é possível que reguladores desenvolvam mecanismos de controle mais adequados visto que a reação do profissional é distinta em diferentes contextos (Lee *et al.*, 2018; Macnab *et al.*, 2007). O conhecimento das crenças dos indivíduos é importante para os gestores na construção da ética e do comportamento da equipe de trabalho (Liu & Ren, 2017).

Além disso, o reconhecimento do conhecimento forense como otimizadores do comportamento *whistleblow* pode contribuir para que os reguladores e organizações possam incentivar tais características nas equipes de trabalho. Assim, as organizações promovendo o comportamento *whistleblow*, mais efetivo para a identificação e persecução de fraudes, podem inibir fraudes e minimizar prejuízos e riscos.

2. Referencial

2.1 TEORIAS COMPORTAMENTAIS

A denúncia de irregularidades é amplamente considerada um comportamento positivo e encorajado no ambiente de trabalho (Park & Blenkinsopp, 2009). A explicação da tomada de ação corretiva por meio de denúncia é uma lacuna relevante e carece de maior análise continuamente (Miceli *et al.*, 2008; Gutrie & Taylor, 2017; Lee *et al.*, 2021), pois para modificar um comportamento, intervenções podem ser direcionadas aos determinantes comportamentais (Ajzen, 2016).

A denúncia é uma ação realizada com base em um processo psicológico altamente complexo (Soni *et al.*, 2015). A literatura psicológica possui diversas teorias úteis para explicar determinantes comportamentais, entre elas as teorias da ação racional (TRA) e a teoria do comportamento planejado (TCP) consolidadas na teoria da busca racional de objetivos (TBRO).

O tema *whistleblow* não possui uma teoria geral aplicável, o que foi considerado inicialmente como um problema significativo (Miceli & Near, 1988), teórico e prático (Park & Blenkinsopp, 2009). Decorrente da necessidade dos reguladores de incentivar o ato da denúncia e das dificuldades de se estudar o comportamento diretamente, os pesquisadores recorreram a medidas indiretas, primeiro as atitudes e depois a intenção como medida substituta para o comportamento de denúncia de irregularidades (Park & Blenkinsopp, 2009).

A TCP se consolidou como a principal teoria aplicada sobre as relações entre atitudes, intenção e comportamento inclusive sobre as denúncias de irregularidades (Ajzen, 1991), mas a recente TBRO ainda carece de aplicação empírica (Ajzen & Kruglanski, 2019). A aplicação dessas teorias comportamentais demonstrou-se útil como lente teórica para prever o comportamento ético ou antiético (Park & Blenkinsopp, 2009), como ações desonestas (Beck & Ajzen, 1991), cópia não autorizada de software (Chang, 1998), a intenção de denunciar irregularidades na profissão médica (Randall & Gibson, 1991), no comportamento do consumidor (Fukukawa, 2002; Tonglet, 2002), na intenção do pagamento de tributos (Bobek & Hatfield, 2003), na intenção dos motoristas cometerem infrações de trânsito (Parker *et al.*, 1992), e o comportamento com resíduos (Teo & Loosemore, 2001).

As teorias comportamentais sobre as crenças *whistleblower* partem do campo da ciência que estuda o comportamento social, com origem e referências em Gustave Le bon com Psicologia das Multidões, em 1895, e Freud com Psicologia de Grupo, em 1921. Elas partem do *Massachusetts Institute Technology*, com de Kurt Lewin, em 1933, em que deriva a Escola Americana de Psicologia Social, na qual se assenta a TAR, na década de 1960.

Os estudos de Fishbein (1967) que fundamentam a TAR assumem que os seres humanos são racionais e utilizam as informações disponíveis, avaliando as implicações de seus comportamentos a fim de decidir por sua realização (Ajzen & Fishbein, 1980). Segundo a TAR, variáveis externas estão relacionadas ao comportamento, como traços de comportamento, atitudes e variáveis demográficas (Ajzen & Fishbein, 1980).

A TAR assume que as pessoas tendem a se comportar racionalmente e a usar sistematicamente as informações que lhes são disponibilizadas quando decidem agir ou não (Ajzen & Fishbein, 1980; Fishbein & Ajzen, 1975). As intenções comportamentais são determinadas pela atitude em relação ao comportamento e pela norma subjetiva em relação ao comportamento, até então consideradas como melhores preditores de intenção (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Fishbein e Ajzen (1975) ao desenharem a TAR atribuem como determinantes do comportamento as atitudes em relação ao comportamento, podendo ser um sentimento positivo ou negativo de um indivíduo quanto ao comportamento específico em análise. A outra variável determinante de um comportamento seria a norma subjetiva, a qual representa a percepção do indivíduo sobre a opinião que as pessoas importantes para ele possuem sobre o referido comportamento.

Posteriormente Ajzen (1991) desenvolveu a TCP com a inclusão das crenças de controle que se referem à dificuldade ou facilidade, ou mesmo impedimento percebido pelo indivíduo para se comportar de uma determinada forma. O controle se soma às crenças de atitude e normativas para explicar um comportamento específico. Na sequência, a TCP incorporou o controle atual ou real sobre o comportamento (Ajzen, 2019). Juntos, esses determinantes seriam capazes de explicar as intenções comportamentais dos indivíduos e, por consequência, uma maneira de prever os comportamentos de uma pessoa.

Ainda assim, pesquisas demonstraram que mesmo que uma pessoa deseje fortemente realizar um comportamento, pode não ter as oportunidades ou recursos necessários, como conhecimento, dinheiro, habilidades, informação, tempo, equipamento e cooperação de outros para realmente realizá-lo (Sallaberry & Flach, 2022), denotando a importância das variáveis de crenças de controle e de controle atual. Algumas críticas recaem sobre o modelo tradicional que não explicaria todas as formas possíveis de influência social (Conner & Armitage, 1998; Terry & Hogg, 1996), o que abre margem que novas possibilidades de construções.

Pesquisadores tentaram encontrar variáveis moderadoras que poderiam ajudar a fortalecer a conversão de intenções em comportamentos: estabilidade temporal (Conner *et al.*, 2000), satisfação de necessidades (Harris & Hagger, 2007), intenções de implementação (Orbell *et al.*, 1997), estabilidade intencional (Sheeran *et al.*, 1999), antecipação de normas descritivas e de arrependimento (Sheeran & Orbell, 1998; Sheeran & Taylor, 1999), personalidade (Rhodes *et al.*, 2002), componentes volitivos autorreguladores (Orbell, 2003) e força de intenção de atitude e idade (Hagger *et al.*, 2002).

Miles (2012) destaca a importância de examinar até que ponto as intenções podem mudar devido a fatores situacionais em relação à atitude-comportamento, aos grupos de referência, às crenças comportamentais, normativas e de controle. Para melhorar a capacidade preditiva do comportamento, Ajzen e Kruglanski (2019) incorporaram as metas do indivíduo pois os comportamentos servem como um meio para o indivíduo alcançar seus objetivos.

No contexto do desenvolvimento da TBRO, o comportamento serve como um meio para alcançar objetivos do indivíduo à luz da meta ativa no contexto das opções alternativas disponíveis (metas quando não o próprio comportamento) (Ajzen & Kruglanski, 2019). Os objetivos constituem um resultado ou estado em que as pessoas desejam alcançar e permanecer por meio de suas ações (Kruglanski, 1996).

Cada objetivo tem uma magnitude que reflete sua conveniência, o grau em que é desejado, e também em probabilidade de que sua realização esteja ao seu alcance e por isso os objetivos são os motivadores centrais do comportamento (Kruglanski *et al.*, 2014). Assim, o contexto motivacional precisa ser levado em consideração para entender e prever a ocorrência de um comportamento.

O contexto denunciante na TBRO inclui as metas ativas das pessoas e sua percepção do grau em que um comportamento contemplado (em comparação com outras

ações possíveis) provavelmente promoverá seus objetivos. Quando mais de uma opção comportamental é capaz de atingir um conjunto ativo de metas, a alternativa associada à intenção mais forte é selecionada (Ajzen & Kruglanski, 2019).

A denúncia é o comportamento incentivado no ambiente organizacional de elevados valores éticos, mas que nem sempre é acionado a qualquer momento, por conta de crenças de menor magnitude. Outra opção racionalizada poderia ser permanecer em silêncio em definitivo ou de forma temporária até o atingimento de certas condições (Brown *et al.*, 2016).

Algumas características morais podem se confundir entre objetivos almejados, com resultados do comportamento e como condições para controle comportamentais, visto que status morais elevados ou 'puros' podem ser uma condição e uma finalidade do comportamento denunciante (Brown *et al.*, 2016; Dozier & Miceli, 1985; MacGregor & Stuebs, 2014). Outras considerações como lealdade organizacional e silêncio, gravidade de conseqüências também possuem capacidade de influenciar a denúncia (Miceli *et al.*, 2009; Near *et al.*, 2004; Hassink *et al.*, 2007), assim como as emoções do indivíduo (Oyewunmi & Oyewunmi, 2022; Sumath, Mayer, & Kay, 2011).

2.2 Modelo de Conhecimento

A efetivação de um comportamento depende não só de uma intenção favorável, mas também de um nível suficiente de controle comportamental (Ajzen, 1991). O comportamento do indivíduo é influenciável por fatores internos e externos, entre esses, o conhecimento, a habilidade, as competências e também fortes desejos no âmbito interno (Moutinho & Roazzi, 2010).

O conhecimento como conceito representa o entendimento sobre algo, o domínio de uma ciência ou de um método (Hauais, 2019). Algumas pesquisas no campo forense tentam especificar e estabelecer os componentes desse conhecimento típico de auditoria e contabilidade forense (Bonner & Lewis, 1990; Bonner & Walker, 1994; Guiral *et al.*, 2015; Libby & Luft, 1993; Libby, 1995).

Entre essas pesquisas destaca-se o modelo de Libby e Luft (1993) que estabelecem modelagem do conhecimento a partir da experiência e habilidade de resolução de problemas, que juntos determinariam um melhor desempenho ou escolha em auditoria, posteriormente atribuídos para definir o julgamento e a decisão (Guiral *et al.*, 2015). Nessa mesma linha, Libby e Tan (1994) modelaram o conhecimento de forma mais detalhada com a experiência geral, habilidade mental e experiência específica.

Libby e Luft (1993) consolidaram o conhecimento numa única variável, mantendo a manifestação da experiência e da capacidade de resolução de problemas como determinantes do conhecimento, mas além disso o conhecimento como determinante do desempenho (expertise), que foi seguido em Libby (1995). Para Libby e Luft (1993) a experiência cria oportunidades para a aquisição de conhecimento, enquanto habilidade e esforço determinam a quantidade de conhecimento adquirido, resultando diretamente no desempenho.

No campo de investigação de fraudes essa capacidade se torna relevante, pois embora projetadas inicialmente para auditoria, elas são igualmente aplicáveis à detecção e investigação de fraudes, apoiando um número virtualmente ilimitado de técnicas para tratamento de dados, cuja única limitação é a imaginação e capacidade do investigador (Coderre, 2009).

2.2.1 Conhecimento Especializado

Da mesma forma, o conhecimento especializado não necessariamente é obtido por meio de instrução ou experiência na profissão, podendo ser adquirido por meio de experiências de vida individuais e instruções não usuais (Bonner & Lewis, 1990; Voss *et al.*,

1983). Bonner e Lewis (1990) detalharam o conhecimento em três partes: domínio geral do conhecimento, conhecimento de subespecialidade e conhecimento geral do negócio.

De acordo com Schifter e Ajzen (1985), as diferenças individuais no autoconhecimento podem afetar as intenções e comportamentos, ou seja, a decisão para tomá-las. O maior conhecimento tende a favorecer a autoconfiança e autoeficácia do indivíduo, e com maior segurança o profissional passa a ter domínio da sua autonomia para fazer as denúncias devidas. A ausência do conhecimento sobre a ocorrência de eventos suspeitos ou ilícitos isoladamente já é suficiente para levar à desconsideração da denúncia como mecanismo de proteção da organização (Weffort *et al.*, 2018).

2.2.2 Experiência

Os resultados de Libby e Tan (1994) evidenciaram a relação do desempenho com a experiência. Os contadores aprendem diferentes tipos de conhecimentos em distintas trajetórias de vida, da profissão e estágios da carreira (Abdoimohammadi & Wright, 1987; Bonner & Pennington, 1991).

O conhecimento especializado representa um estado mental interno que não pode ser observado diretamente (Libby & Luft, 1993). A experiência cria oportunidades para a aquisição de conhecimento, embora nem todos os conhecimentos sejam adquiridos igualmente por pessoas com determinada quantidade de tempo na profissão (Bonner & Lewis, 1990; Libby & Luft, 1993).

A experiência representa o avanço das estruturas de conhecimento dos indivíduos durante os estágios da vida profissional, desde iniciantes até especialistas (Guiral *et al.*, 2015; Harteis & Billett, 2013). Essa experiência vai além do tempo de trabalho para incluir experiências acadêmicas, de pesquisa, de projetos multidisciplinares, entre outros, adquiridos por meio de treinamento formal ou informal e da experiência geral como profissional contábil (Bonner & Lewis, 1990).

Nem todas as experiências são iguais e nem todo conhecimento é relevante, por isso não se espera que todos os indivíduos mais experientes demonstrem elevado desempenho em todas as tarefas (Libby & Luft, 1993). Ainda assim, Libby e Tan (1994) agregam o conhecimento de subespecialidade relacionado a setores ou clientes específicos. Essa experiência intensa em um segmento ou unidade de atividade permite melhor apropriação das transações e dos negócios, caracterizados de forma independente por Bonner e Lewis (1990).

2.3.3 Habilidade de Solução de Problemas

A depender da tarefa, julgamento ou decisão, além do conhecimento de diferentes procedimentos, exige-se capacidade de transformar esses dados acumulados em informação útil para a tarefa, e não apenas em conhecimento estocado (Bonner & Lewis, 1990). Essa capacidade de transformação foi nominada de capacidade ou habilidade de resolução de problemas (Libby & Luft, 1993; Libby, 1995).

A habilidade de solução de problemas proposta por Bonner e Lewis (1990) inclui a habilidade de reconhecer relacionamentos, interpretar dados e raciocinar analiticamente. Seria uma habilidade mental (Libby & Tan, 1994), que pode mitigar ambiguidades para dar respostas às ocorrências (Alleyne *et al.*, 2017). As capacidades de solução incluem habilidades de codificação, recuperação e análise de informações, não necessariamente específicas da contabilidade (Guiral *et al.*, 2015; Libby & Luft, 1993; Rodgers, 2009).

Siegel *et al.* (1997) sugerem que o conhecimento seria maior para os contadores gerenciais de nível sênior e gerentes, por conta de treinamentos e experiências específicas no setor. A vantagem dos tomadores de decisão experientes reside em seu maior estoque de conhecimento para reaplicar a um determinado problema novo (Libby & Luft, 1993).

Os resultados de Libby e Tan (1994) indicaram a relação entre experiência e conhecimento, mas a relação entre capacidade e conhecimento somente em algumas tarefas. A capacidade de resolver problemas revelou relação direta com o desempenho apenas para tarefas não estruturadas, na qual se demanda maior capacidade cognitiva para explorar as possibilidades, principalmente em ambientes de aprendizagem empobrecida (Libby & Tan, 1994).

Libby e Tan (1994) destacam que a capacidade de resolver problemas influenciou diretamente o desempenho em tarefas não estruturadas, evidenciando que a criatividade e flexibilidade como o indivíduo manipula os conhecimentos convencionais é o que o diferencia para resolver problemas complexos ou não estruturados. Essas habilidades cognitivas podem reduzir o impacto negativo dos conflitos de interesse seja diretamente na tomada de decisão (Guiral *et al.*, 2015).

A partir desse conjunto de variáveis, o modelo teórico é representado na figura 1.

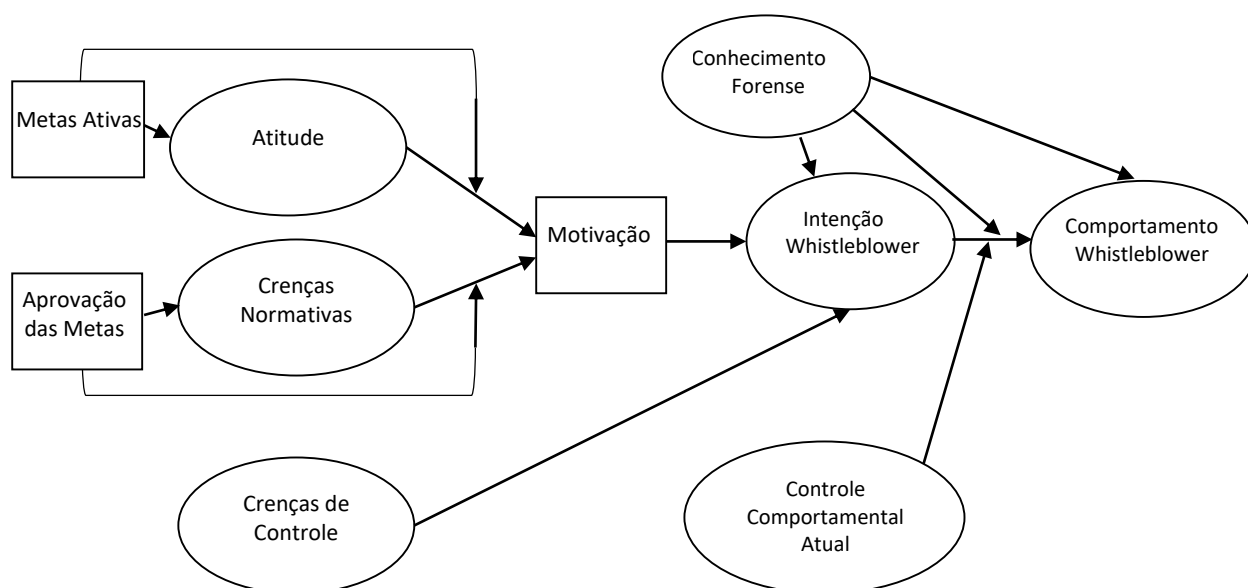


Figura 1. Modelagem da TBRO

Fonte: Elaborado pelo autor

3. Procedimentos Metodológicos

A pesquisa foi desenvolvida a partir da análise de respostas obtidas a partir de questionários submetidos a profissionais contábeis brasileiros. A obtenção de dados por *survey* tem sido a principal estratégia entre as diferentes técnicas e métodos, principalmente em grandes amostras (Oliveira, 2015).

O instrumento de pesquisa submetido aos respondentes foi elaborado com questões de Sallaberry, Martínez-Conesa e Flach (2022a) em relação às variáveis da TBRO. Essas variáveis relacionadas a percepção em relação a assertivas foi desenvolvida para respostas em escala tipo *Likert* de sete pontos, de discordo totalmente (1) a concordo totalmente (7), e múltipla escolha para as demais.

As variáveis do conhecimento forense, compreendendo o conhecimento especializado, a experiência e a capacidade de resolução de problemas foram extraídas de Sallaberry, Martínez-Conesa e Flach (2022b). Esses instrumentos foram desenvolvidos a partir da literatura relevante da área, com indicadores submetidos a *back-translation* (Brislin, 1970), adaptados e validados, descritos na tabela 1.

Tabela 1
Instrumento de pesquisa

Construto	Variável	Escala	Referencial
Experiência	Atividade Desenvolvida	Seleção Espontânea	Bonner & Lewis, 1990; Bonner & Walker, 1994; Guiral et al., 2015; Libby, 1995; Libby & Luft, 1994
	Tempo na Atividade	Livre (em anos)	
	Dedicação na Atividade	Guia livre (%)	
	Experiências Diversas	Likert de 7 pontos	
	Tempo em negócios	Livre (em anos)	
Conhecimento Especializado	Observação de Transgressões	Seleção Espontânea	Bonner & Lewis, 1990; Bonner & Walker, 1994; Guiral et al., 2015; He et al., 2021; Lee et al., 2021
	Clientes em transações ilícitas	Guia livre (%)	
	Clientes em ilícitos tributários	Guia livre (%)	
	Conhecimento sobre negócios	Likert de 7 pontos	
Habilidade de Solução de Problemas	Posição Funcional	Seleção Espontânea	Bonner & Lewis, 1990; Bonner & Walker, 1994; Guiral et al., 2015; Libby, 1995; Libby & Luft, 1993
	Treinamento em Fraudes	Livre (em horas)	
	Maior Titulação	Seleção Espontânea	
Julgamento	Risco ou Suspeita Agregada	Cenário e Likert de 7 pontos	Guiral et al., 2015
Decisão e Intenção Comportamental	Comportamento Whistleblow (9 itens)	Likert de 7 pontos	Alleyne et al., 2017; Brown et al., 2016; Bonner & Walker, 1994; Libby, 1995; Guiral et al., 2015
Motivação	Objetivo (1 item)	Likert de 7 pontos	Ajzen & Kruglanski, 2019
Meta Ativa	Metas Alternativas Prioritárias (4 itens)	Atribuição de Valores	Ajzen & Kruglanski, 2019; Curtois & Gendron, 2020; Sallaberry & Flach, 2022
Aprovação da Meta	Apreciação das Metas Alternativas (4 itens)	Atribuição de Valores	Ajzen & Kruglanski, 2019
Atitude	Crenças de Atitude (5 itens) Força das Crenças (5 itens)	Likert de 7 pontos	Brown <i>et al.</i> , 2016; Sallaberry & Flach, 2022
Norma Subjetiva	Crenças Injuntivas (4 itens) Força Crença Injuntiva (4 itens) Crenças Descritivas (4 itens) Força Crença Descritiva (4 itens)	Likert de 7 pontos	Brow <i>et al.</i> , 2016; Mansor <i>et al.</i> , 2020; Sallaberry & Flach, 2022
Controles	Crenças de Controle (6 itens) Força Crenças Controle (6 itens)	Likert de 7 pontos	Brow <i>et al.</i> , 2016; Mansor <i>et al.</i> , 2020; Park e Blenkinsopp, 2009; Sallaberry & Flach, 2022
Controle Real	Percepção de controle (5 itens)	Likert de 7 pontos	Mansor <i>et al.</i> , 2020; Rustiarini & Sunarshi, 2017; Brown <i>et al.</i> , 2016
Comportamento	Canal Interno (6 itens) Canal Externo (7 itens) Nulo (3 itens)	Seleção Livre	Lee et al., 2021; Sallaberry & Flach, 2022

Fonte: os autores (2022).

Os indicadores e questionamentos do instrumento foram desenvolvidos em aplicação eletrônica com o software SurveyMonkey®, a partir das questões do instrumento de Sallaberry, Martínez-Conesa e Flach (2022a; 2022b). As respostas do instrumento foram obtidas de 316 profissionais contatados pela rede profissional LinkedIn (de 839 convites) e 635 de profissionais contábeis vinculados a escritórios de contabilidade em que foram enviados convites por email (7235 emails enviados).

Assim, o conjunto de respostas da pesquisa é constituída por 951 respostas de profissionais contábeis brasileiros, assegurando um erro amostral de 3%, entre outubro e novembro de 2021. A amostra de profissionais contábeis brasileiros foi composta principalmente por homens (66,35%), com titulação de especialistas (51,42%), proporcionalmente ocupando posições operacionais e de sênior, tendo como principais atividades consultoria (571), escrituração (473) e tributação (396). Um grupo significativo de

profissionais relataram já ter presenciado transações de risco ou suspeitas de fraudes financeiras, 59%, enquanto 12% da amostra preferiu não responder.

Para validar o tamanho da amostra considerou-se o efeito total das oito variáveis preditoras na variável dependente (comportamento whistleblower), sendo calculado previamente o tamanho amostral suficiente, a partir da aplicação do software G*Power, com efeito mediano de 0,15 (F2) e poder de teste de 95%, correspondente ao nível de significância de 5% (F test, LMR, SD 0, a priori), que exigiu amostra mínima superior a 160 respostas válidas (Cohen, 1988; Faul et al., 2009; Hair Jr. et al., 2016).

A análise dos dados foi realizada a partir da técnica de modelagem de PLS-SEM, que é a mais adequada quando existe interdependência ou causas simultâneas entre as variáveis de respostas observadas (Jöreskog & Sörbom, 1982). A aplicação deste método permite dezenas de relações múltiplas testadas simultaneamente é coerente com a complexidade dos fenômenos de interesse empregando teorias psicológicas (Pilati & Laros, 2006). A definição da escolha da modelagem de equações estruturais por mínimos quadrados parciais (PLS-SEM) em vez de baseadas em covariância (CB-SEM) também decorre do objetivo da pesquisa (estrutura ou previsão) (Ringle *et al.*, 2015). Ainda que a pesquisa adote uma postura comparativa entre os diferentes modelos teóricos, o foco principal consiste em identificar a capacidade de prever o comportamento, que é a função da PLS-SEM por meio da expansão dos componentes, enquanto a abordagem CB-SEM visa estudar a estrutura dos modelos de variáveis observáveis (Jöreskog & Wold, 1982).

Seguindo as sugestões de Hair *et al.* (2017) prever construções de direcionadores, pesquisas exploratórias, ou uma extensão de uma teoria estrutural existente, como foi desenvolvida a presente pesquisa, é preferível usar modelos PLS-SEM. Entretanto, entendemos também cabível a aplicação de CB-SEM aplicável para teste de teoria, confirmação de teoria ou comparação de teorias alternativas, no entanto inaplicável para variáveis formativas (Hair *et al.*, 2017), o que indica a necessidade de modelagem de equações estruturais baseada em variâncias, o PLS-SEM.

4. Análises e Resultados Preliminares

A análise dos dados ocorreu por meio da aplicação da técnica de modelagem de equações estruturais (SEM) estimada a partir dos Mínimos Quadrados Parciais (Partial Least Squares – PLS), que é a técnica adequada para uso com variáveis formativas. A técnica possibilita estimar uma série de equações de regressão múltiplas separadas, mas interdependentes, de forma simultânea, pela especificação do modelo estrutural (Dijkstra, 2010; Hair Jr *et al.*, 2016; Ringle *et al.*, 2015), por meio do software SmartPLS 3.3.

4.1 Modelo de Mensuração

O modelo de medidas adotado admite como forma de construção ou relacionamento entre as variáveis observadas e as latentes o modo Reflexivo e o Formativo. Nas variáveis reflexivas as variáveis latentes se manifestam através das variáveis observadas (as setas no diagrama de caminhos apontam na direção das variáveis observadas), e no modo Formativo as variáveis latentes são definidas como uma combinação linear exata dos seus indicadores empíricos (as setas no diagrama de caminhos apontam na direção das variáveis latentes), este último utilizado para minimizar os resíduos nos relacionamentos estruturais (Bollen, 1989).

Inicialmente a avaliação do modelo de mensuração, por conta do ferramental empregado, incorporou a avaliação da validade do instrumento, embora não represente conjunto de valores regredidos, seguindo a lógica do desenho da Teoria do Comportamento Planejado (TCP), que dá suporte à TBRO. Esta etapa utilizou-se do conjunto de indicadores de adequação dos indicadores de Confiabilidade Composta e Alfa de Cronbach para cada variável reflexiva interna, podendo sinalizar que a amostra está teoricamente livre de vieses e

que o instrumento de coleta de dados empregado é confiável (Hair Jr. *et al.*, 2017).

Seguindo a proposição teórica de Ajzen (2016), cada conjunto de crenças representa a soma do produto do indicador (n_i) pela sua força (s_i), para o conjunto de variáveis oriundas da TCP (Atitude (AT) x Forças das Crenças de Atitude (FA); Norma Descritiva (NSd) x Força da Norma Descritiva (FNd); Norma Injuntiva (NSi) x Força da Norma Injuntiva (FNI); e Crenças de Controle (CC) x Forças de Controle (FC)]. Assim, uma percepção menor das crenças conceituais podem ser compensadas por uma maior força dessas crenças, para ao final serem todos os indicadores somados em um único valor que representa toda a crença, conforme a Fórmula 1.

$$Crença \propto \sum n_i s_i \quad (1)$$

Nesse contexto, o valor da crença é unitário, e diante disso, optou-se por avaliar as variáveis pela validade do produto de cada indicador $'i'$. No processamento da validade discriminante, mediante consideração das cargas cruzadas, e dos indicadores da validade convergente de Alpha de Cronbach's, AVE e Rhô, foi necessário excluir determinantes das variáveis Norma Injuntiva (FNiNSi4), Norma Descritiva (FNdNSd7), e de Controles (FCCC1, FCCC2, FCCC5, e FCCC6).

Entre as variáveis reflexivas, a apuração do alfa de Cronbach é empregada para verificar a consistência interna dos resultados de cada variável latente (VL), que estabelece a expectativa de erro da medida feita, e quanto mais próximo de 1,00, menor a expectativa de erro e maior a confiabilidade do instrumento (Hair Jr *et al.*, 2017), sendo apontados como seguros valores a partir de 0,7 (Fornell & Larcker, 1981). As variáveis formativas não apresentam tais indicadores qualitativos bem como as variáveis compostas de um único indicador são representadas por indicadores de valores unitários, dispensando a referida análise. Assim, a validade convergente do produto das crenças de cada indivíduo é apresentada na Tabela 2.

Tabela 2
Validade dos Produtos das Crenças

ID	Variáveis	Chronbach	Fiab	AVE
FACA _i	Atitude	0,88	0,91	0,68
FNiNSi _i	Norma Injuntiva	0,71	0,82	0,61
FNdNSd _i	Norma Descritiva	0,75	0,82	0,61
FCCC _i	Crenças de Controle Percebidas	0,62	0,81	0,68
CR _i	Controle Atual	0,86	0,90	0,64
II _i	Intenção Interna	-	-	-
IE _i	Intenção Externa	-	-	-
CI _i	Comportamento Interno	-	-	-
CE _i	Comportamento Externo	-	-	-
MA	Meta Ativa	1	1	1
AM	Aprovação Meta	1	1	1
MOT	Motivação	1	1	1

As análises dos indicadores de validade revelaram coeficientes satisfatórios e relevantes, exceto em relação ao construto das crenças de controle que mesmo após exclusão de 4 indicadores, com coeficiente de 0,62, abaixo da métrica ideal de 0,7. Este relaxamento é relativamente comum em trabalhos empírico-exploratórios, como o presente no qual se busca validar o instrumento e o desenho teórico das relações, cabível por conta da elevada vinculação teórica às TAR, TCP e TBRO. Aceitas as premissas, esses coeficientes sinalizam que a amostra está teoricamente livre de vieses e que o instrumento de coleta de dados empregado é confiável (Hair Jr. *et al.*, 2017).

O passo seguinte de análise da validade discriminante é a verificação das variáveis latentes do modelo, que de acordo com Fornell e Larcker (1981), é confirmada quando o valor da raiz quadrada da AVE (Average Variance Extracted) é maior que os valores absolutos das correlações com as demais variáveis latentes. Assim, a diagonal principal apresentou valores superiores às demais variáveis latentes, a partir dos construtos com várias excluídas previamente à análise da validade convergente, conforme Tabela 3.

Tabela 3

Validade Discriminante dos Produtos das Crenças

Variáveis Latentes	1	2	3	4	5
1 Atitude	0,822				
2 Norma Injuntiva	0,335	0,78			
3 Norma Descritiva	0,154	0,204	0,78		
4 Controles	-0,02	-0,063	0,006	0,822	
5 Controle Real Percebido	0,452	0,237	0,151	-0,008	0,798

4.2 Avaliação do Modelo Estrutural

A análise do modelo estrutural validou estatisticamente as relações entre os construtos e as conexões construídas segundo estrutura de um diagrama de caminhos em base teórica (Hair Jr. et al., 2016). Na validade do modelo estrutural foram analisados os critérios de tamanhos do efeito (F^2) de relações diretas e moderadas, e coeficientes de determinação de Pearson (R^2) por meio do algoritmo de mínimos quadrados parciais, o tamanho (Coef.) e significância dos coeficientes de caminho (P-valor) por meio da técnica de Bootstrapping, e a Relevância Preditiva (Q^2) na plataforma blindfolding (Hair Jr. et al., 2016).

Neste contexto, a capacidade explicativa pode ser percebida pela apropriação dos coeficientes de determinação (R^2) para as variáveis dependentes, cuja análise foi dimensionada para canais internos e externos, e geral. O F^2 é uma medida que avalia se existe um impacto substancial sobre o construto dependente, quando um construto independente é omitido do modelo. Considerando os valores para f^2 sugeridos por Hair Jr. et al. (2016), percebe-se pequenos e médios efeitos no modelo.

A técnica preconiza que no PLS-SEM quando há relevância preditiva, prediz adequadamente os valores dos indicadores (Hair Jr. et al., 2016). O valor de Q^2 do Stone-Geisser (Geisser, 1974; Stone, 1974) é um critério de relevância preditiva. O valor de Q^2 das variáveis latentes é obtido por meio do procedimento *blindfolding*. Segundo Ringle, Wende e Becker (2015), o Blindfolding é uma técnica de reutilização da amostra, que sistematicamente exclui pontos de dados e fornece um prognóstico dos seus valores originais. Nesta pesquisa os valores foram validados haja vista que em ambas variáveis o resultado superou o zero.

As relações diretas e as moderações foram avaliadas em níveis de 5%, sendo que a aplicação de modelo com função de moderação visa identificar relações que possam fortalecer ou enfraquecer a relação entre as variáveis independentes e dependentes a partir das premissas teóricas e aplicadas (Bido & Silva, 2019; Dawson, 2014; Gardner et al., 2017; Hair Jr et al., 2018; Sharma et al., 1981; Vieira, 2009). Neste caso foram geradas 3.000 subamostras (N) diferentes, como recomendado por Hair Jr. et al. (2016), com omissões excluídas a *pairwise*.

A análise de multicolinearidade empregou avaliação do VIF (Hair Jr. et al., 2017), entretanto o maior valor em 2,848 para coeficientes internos permite validar o modelo indicando que está livre de multicolinearidade entre as variáveis. A análise do modelo estrutural também permite validar estatisticamente as relações entre os construtos e as conexões construídas segundo a estrutura de um diagrama de caminhos (Hair Jr. et al., 2017). A análise dos outputs do modelo estatístico permitem avaliar as evidências empíricas, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4

Relações Estruturais entre Variáveis

Teoria		Teoria da Busca Racional de Objetivos					
Canal Denúncia		Geral		Externo		Interno	
Comportamento	R²Aj	0,38		R²Aj	0,31	R²Aj	0,26
Intenção	0,14	n.s.		0,08	n.s.	0,02	n.s.
Conhecimento	0,24	*		0,18	n.s.	0,28	*
CON X INT	-0,38	n.s.		0,36	***	-0,14	n.s.
CON X MOT	0,15	**		0,22	***	0,20	***
Motivação	0,22	**		0,11	n.s.	0,18	*
Controles	0,09	n.s.		0,11	n.s.	0,03	n.s.
Controle Atual	-0,26	**		-0,23	n.s.	-0,28	**
CA X INT	-0,16	*		-0,33	n.s.	-0,11	**
FAM	0,14	*		-0,01	n.s.	0,23	**
TAM	0,02	n.s.		0,09	n.s.	0,03	n.s.
Conhecimento	R²Aj	0,28		R²Aj		0,27	
Intenção	-0,11	n.s.		-0,10	n.s.	-0,06	n.s.
Motivação	0,15	*		0,18	*		
CA	0,44	***		0,40	***		
Motivação	R²Aj	0,24				R²Aj	0,24
Aprovação Meta	0,15	***		0,15	***		
Meta Alternativa	0,18	***		0,18	***		
Atitude	0,38	***		0,38	***		
Norma Descritiva	0,04	n.s.		0,04	n.s.		
Norma Injuntiva	-0,11	***		-0,11	***		
META X ATI	-0,07	**		-0,07	**		
APR X NI	0,08	*		0,08	*		
APR X ND	0,02	n.s.		0,02	n.s.		
Intenção	R²Aj	0,24		R²Aj	0,22	R²Aj	0,07
Controles	-0,18	*		-0,20	n.s.	-0,13	*
Motivação	-0,29	*		-0,30	n.s.	0,00	n.s.
FAM	0,09	n.s.		0,08	n.s.	0,01	n.s.
TAM	0,35	*		0,31	n.s.	0,19	**
Y CJ	-0,14	n.s.		-0,08	n.s.	-0,14	*
Norma Descritiva	R²Aj	0,00		R²Aj	0,00		
Aprovação Meta	0,07	***		0,07	*		
Norma Injuntiva	R²Aj	0,00		R²Aj	0,00		
Aprovação Meta	-0,06	*		-0,06	*		
Atitude	R²Aj	0,01		R²Aj	0,01		
Meta Alternativa	0,09	**		0,09	**		
Controles	R²Aj	0,00		R²Aj	0,00		
CA	-0,04	n.s.		-0,05	n.s.		

Notas N = 951. * p < 0,05; ** p < 0,01; *** p < 0,001; n.s. Não Significante.

CON Conhecimento; INT Intenção; MOT Motivação; CA Controle Atual; FAM Familiar; TAM Tamanho; META Meta Alternativa; ATI Crenças de Atitude; APR Aprovação da Meta; NI Norma Subjetiva Injuntiva; ND Norma Subjetiva Descritiva; YCJ Controle de Cenário.

A análise permite a identificação da capacidade explicativa dos modelos, que alcançou 38% da variável comportamental, além das relações entre variáveis. Na modelagem do comportamento pela TBRO, a maior capacidade explicativa para o conhecimento *whistleblower* ocorre de forma ampla ou geral (R² aj. 0,38). Essa abordagem geral é formada por todas as opções de denúncias, internas e externas, que torna a variável mais ampla embora genérica, e por isso também são desenvolvidas análises para cada um desses tipos de canais de denúncia.

A motivação para cumprir os objetivos como elemento fundamental da evolução da TCP para a TBRO foi uma variável importante no processo de análise comportamental, explicando parte do comportamento (β 0,22, $p.<0,01$). A motivação do indivíduo representa sua inclinação para um comportamento que conduz ao alcance dos seus objetivos (Ajzen & Kruglanski, 2019) entremostrando ser parcialmente explicada (R^2 aj. 0,24) pelas variáveis tradicionais da TCP e pelas demais variáveis incluídas na TBRO.

Na modelagem do comportamento pela TBRO, a maior capacidade explicativa para o conhecimento *whistleblower* ocorre de forma ampla ou geral (R^2 aj. 0,38). Essa abordagem geral é formada por todas as opções de denúncias, internas e externas, que torna a variável mais ampla embora genérica, e por isso também são desenvolvidas análises para cada um desses tipos de canais de denúncia.

Esse comportamento *whistleblower* de modo geral recebe influência positiva do conhecimento (β 0,24, $p.<0,05$) e da motivação do indivíduo (β 0,22, $p.<0,01$) de forma direta e moderada pelo conhecimento (β 0,15, $p.<0,01$). Estas variáveis representam o aspecto central de interesse da pesquisa - o conhecimento -, e a motivação que é o principal diferencial da evolução da TCP para a TBRO, que inclui a consideração de que o indivíduo realiza comportamentos que contribuem para o alcance dos seus objetivos (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Neste modelo geral, outras variáveis reconhecidas na literatura tradicional da TCP demonstraram relação consistente com o comportamento *whistleblower*, corroborando a nova TBRO. Entre essas destaca-se o controle real percebido que por meio da moderação, torna a simples intenção de denunciar desvinculada do comportamento numa relação significativa (β -0,16, $p.<0,05$) além da relação direta (β -0,26, $p.<0,01$), mas ambos os relacionamentos em sentido inverso ao proposto nas teorias, o que denota que a condição de controle do comportamento aumenta a propensão de não denunciar.

Essa evidência indica que o indivíduo ao entender e dominar os recursos para realizar uma denúncia opta por se omitir, ou seja, o fator que leva a maior propensão de denúncia carrega elementos externos ao controle do indivíduo. Na perspectiva de moderação do controle real percebido sobre a intenção, a moderação diminui a inclinação da reta, enfraquecendo a relação com a denúncia geral, conforme demonstra a Figura 2.

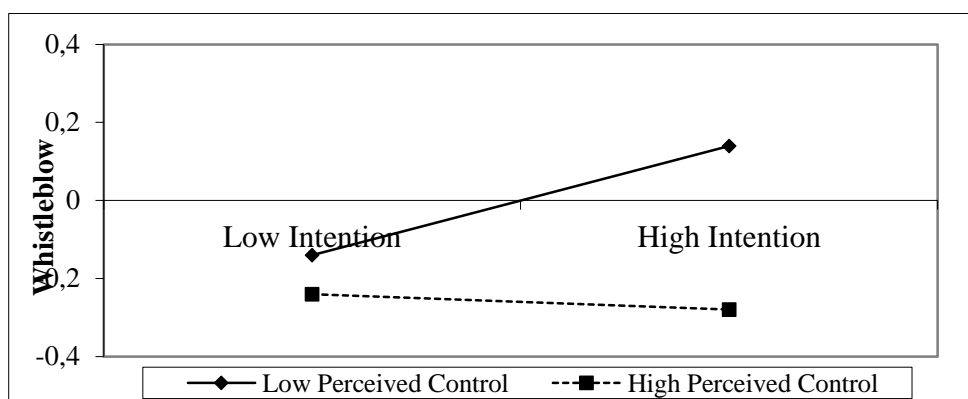


Figura 2. Moderação Controle Percebido na Intenção

Fonte: Elaborado pelo autor

O comportamento *whistleblow* geral também revelou relação positiva com a gestão familiar (β 0,14, $p.<0,05$) das organizações de vínculo dos respondentes. Os vínculos familiares também avocam o medo de ser desleal à empresa, e a aprovação e desaprovação dos familiares, como referentes das normas sociais (Weffort *et al.*, 2018). Essa percepção é trazida à lógica institucional de influência da família nas crenças e decisões comportamentais (Ayres *et al.*, 2022), e em organizações com a gestão familiar é possível que os laços familiares na gestão sejam ampliados aos demais colaboradores, reforçando as crenças de que a denúncia além de atender às expectativas morais também protege a organização.

A intenção *whistleblower* de forma geral revelou-se parcialmente influenciada sob a ótica da TBRO (R^2 aj. 0,24) com ao menos três crenças significativas, diferentemente da modelagem pela TCP. Neste modelo geral, com a inclusão da motivação (β -0,29, $p.<0,05$) percebida pelo indivíduo para o comportamento levar ao cumprimento dos seus objetivos, a intenção revelou-se sensível às crenças de controle (β -0,18, $p.<0,05$) original da TCP. Além disso, o controle amostral do tamanho das organizações de vínculo (β 0,35, $p.<0,05$) demonstraram influência positiva e significativa, reforçando as proposições de suporte organizacional já discutidas.

A motivação para cumprir os objetivos como elemento fundamental da evolução da TCP para a TBRO foi uma variável importante no processo de análise comportamental, explicando parte do comportamento (β 0,22, $p.<0,01$). A motivação do indivíduo representa sua inclinação para um comportamento que conduz ao alcance dos seus objetivos (Ajzen & Kruglanski, 2019) entremostrando ser parcialmente explicada (R^2 aj. 0,24) pelas variáveis tradicionais da TCP e pelas demais variáveis incluídas na TBRO.

Nesse contexto, as variáveis oriundas da teoria antiga para explicar o comportamento, na nova modelagem demonstraram ser explicativas da motivação para o comportamento. As crenças de atitude (β 0,38, $p.<0,001$) influenciam positivamente a motivação para o objetivo, entretanto as crenças da norma subjetiva foram refutadas em virtude da norma descritiva não apresentar significância (β 0,04, $p.$ n.s.) e da injuntiva evidenciar resultado divergente de direção (β -0,11, $p.<0,001$). A vinculação entre a motivação e as crenças de atitude representam o sentimento positivo ou negativo sobre a execução do comportamento (Trongmateerut & Sweeney, 2013), neste comportamento denunciante positivo, enquanto as motivações representam a importância do comportamento para alcançar um objetivo (Ajzen & Kruglanski, 2019).

A mesma coerência denota-se na relação da motivação com as crenças subjetivas que correspondem à pressão social percebida para se envolver ou não em um determinado comportamento (Park & Blenkinsopp, 2009), que de forma injuntiva é manifesta pela opinião dos referentes (Fishbein & Ajzen, 2010). O sentido negativo não pode ser considerado como inconsistente, porque opiniões diretivas manifestas em códigos de ética e leis, como é o caso da profissão contábil regrada, nem sempre são institucionalizadas pelos profissionais contábeis (Ayres, Sauerbronn, & Fonseca, 2022).

A própria TBRO também agregou outras variáveis que demonstraram capacidade explicativa, como a meta alternativa sobre denúncia (β 0,18, $p.<0,001$), a aprovação dessa meta (β 0,15, $p.<0,001$). A proposição da TBRO indica que os indivíduos consideram outras alternativas e resultados possíveis, mas a meta ativa teria um status superior pois se não for considerada como cumprindo o objetivo almejado não seria acionada (Ajzen & Kruglanski, 2019). Este status superior foi contemplado na percepção dos respondentes ao alcançar níveis ordenatórios superiores de prioridade e de aprovação pelos referentes sociais, conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5

Alternativas de Comportamentos

Alternativa	Prioridade	Aprovação
Reportar o fato a quem tenha competência para investigar o fato afim de atribuir responsabilidades (MA4r e AM4r)	3,271	3,150
Observação, investigação do fato e gerenciamento do problema para evitar prejuízos (MA2r e AM2r)	3,222	3,217
Omissão e negação do fato para evitar problemas (MA1r e AM1r)	2,077	2,232
Participação nos atos suspeitos para obter benefícios (MA3r e AM3r)	1,430	1,401

Os indivíduos ao serem questionados sobre a sua ordem de prioridade de ação ao se deparar com um sinal de transação de risco ou suspeita de ilícito financeiro (de forma forçada, e em valores reversos pois a maior prioridade '1' recebe o maior valor '4') atribuiu a maior prioridade ao reporte do fato ou comportamento *whistleblower*, seguido da possibilidade

de observar, investigar e gerenciar o problema. Essa ordem de prioridade para as duas condutas prioritárias apresenta-se de forma próxima mas reversa na ordem de percepção sobre a aprovação do comportamento pelos referentes sociais, no qual a observação e gerenciamento é pouco mais apreciado do que a conduta de reporte.

Essa percepção de não apreciação prioritária pela denúncia em prol do gerenciamento reflete a motivação do indivíduo que valora que o reporte de sinal de transação de risco ou suspeita de ilícito financeiro contribui para o alcance dos objetivos do indivíduo em intensidade menor (6,125) do que o gerenciamento da ocorrência e resultados causados pelo possível fato ilícito (6,240). Esta prioridade pelo gerenciamento em detrimento da denúncia pode ser devido a litigância e conflito que o comportamento *whistleblower* pode causar entre os indivíduos na organização, conforme evidências coletadas nas entrevistas. De acordo com Curtois e Gendron (2021), no meio interno da organização, os casos de fraude seriam resolvidos de forma mais eficiente, os recursos tem mais chance de serem recuperados, e o negócio pode retomar mais rapidamente à normalidade.

A TBRO é aplicável no contexto pois a meta selecionada implica no direcionamento ao resultado almejado (Ajzen & Kruglanski, 2019), no caso da denúncia. A constatação da ativação da meta de prioridade de ação pelo indivíduo para o reporte permite posicionar o respondente predominantemente como decidido a tomar o referido comportamento, embora não possa ser desprezado que a menor aprovação pelos referentes e menor consideração sobre a contribuição para alcançar os objetivos do indivíduo podem mitigar as relações causais dependentes dessas variáveis.

Esta seria uma situação de proximidade de valores, caracterizando os dois conjuntos de metas que podem ser consistentes entre si, percebidos como capaz de atingir um ou mais resultados e obter a aprovação de referentes sociais significativos (Ajzen & Kruglanski, 2019). A relação da motivação com a meta alternativa valoriza o comportamento *whistleblower* como ação que permite ao indivíduo alcançar seus objetivos, inclusive alcançando o maior valor atribuído, atendendo à premissa de que a opção comportamental é acionada quando a meta alternativa associada à intenção mais forte é selecionada (Ajzen & Kruglanski, 2019).

A relação da motivação com a aprovação da meta de forma positiva também encontra amparo na TBRO, haja vista que obter a aprovação de referentes sociais também é normalmente uma meta individual (Ajzen & Kruglanski, 2019). Ainda que a maior intensidade da aprovação social percebida tenha sido direcionada para a gestão da suspeita ou risco a fim de minimizar as perdas, a aprovação dos referentes à denúncia revela um suporte social para ele adotar esse comportamento, ou seja, esse equilíbrio de aprovações não causaria falta de suporte dos referentes relevantes à meta vinculada ao comportamento *whistleblower* (Ajzen & Kruglanski, 2019).

Essas novas variáveis da TBRO demonstraram também capacidade de moderar as relações de variáveis tradicionais da antiga TCP, com a meta alternativa na atitude (β -0,07, $p < 0,01$) e a moderação da aprovação da meta na norma injuntiva (β 0,08, $p < 0,05$). Na moderação das metas com as crenças de atitude para explicar a motivação, os resultados demonstraram que a meta alternativa acionada reduz a inclinação da reta e, portanto, enfraquece a relação com a motivação. Na moderação da aprovação da meta sobre a norma subjetiva injuntiva, diferentemente, apesar das linhas distanciarem-se, a inclinação torna-se mais rasa.

Diferentemente das relações evidenciadas, a norma subjetiva descritiva não apresentou relação com a motivação de forma direta (β 0,04, p . n.s.) ou em moderação com a aprovação da meta (β 0,02, p . n.s.). As crenças normativas descritivas refere-se a influência do comportamento que os referentes sociais realizam (Ajzen & Kruglanski, 2019), mas no contexto brasileiro, a vontade dos indivíduos, pelo exemplo observado entre profissionais contábeis, para denúncias não é bom ou ao menos insuficiente (Gomes *et al.*, 2018; Sallaberry & Flach, 2021).

As variáveis de priorização de uma meta alternativa e a aprovação dessa meta por referentes sociais são justificadas no contexto da TBRO e relevantes no modelo explicativo (Ajzen & Kruglanski, 2019). A meta alternativa foi capaz de explicar as crenças de atitude (β 0,09, $p.<0,01$), enquanto a aprovação da meta possui capacidade de explicar parcialmente a norma descritiva (β 0,07, $p.<0,001$) e a norma injuntiva (β -0,06, $p.<0,05$).

5 Conclusões

A pesquisa analisou a influência do conhecimento forense no comportamento *whistleblow* de profissionais contábeis sob a ótica da recente teoria da busca racional de objetivos. Nesse contexto buscou-se duas importantes avaliações, a primeira de verificar se a teoria da busca racional de objetivos pode ser usada como lente teórica para explicar o comportamento *whistleblow*, e em segundo lugar avaliar a relação estrutural do conhecimento forense em relação ao comportamento *whistleblow* e outras variáveis reconhecidas.

A análise permitiu avaliar que as variáveis e a modelagem da TBRO possuem capacidade de explicar o comportamento *whistleblow* principalmente de modo geral, em aproximadamente 40% do comportamento. Nos distintos canais de denúncia especificados como interno e externo a capacidade explicativa se aproxima de 30% do efetivo comportamento *whistleblow*, incorporando no modelo a variável de conhecimento forense.

A motivação que atua diretamente no comportamento demonstrou relação significativa e positiva, e as demais variáveis incorporadas na TBRO de meta alternativa e aprovação da meta também apresentaram relações positivas com significância abaixo de 0,1%. Essa motivação para cumprir os objetivos de um indivíduo como elemento fundamental da evolução da TCP para a TBRO foi uma variável importante no processo de análise comportamental.

A avaliação da influência do conhecimento forense também foi validada como fator que influencia positivamente o comportamento *whistleblow*. O comportamento *whistleblow* recebe influência positiva do conhecimento além da motivação do indivíduo de forma direta e moderada pelo conhecimento. As outras variáveis já reconhecidas na literatura da antiga TCP demonstraram a já esperada relação consistente com o comportamento *whistleblower*, como o controle atual percebido que foi capaz de moderar a intenção não relacionada com o comportamento efetivo, numa relação significativa.

Esses resultados podem contribuir significativamente para as organizações contábeis ao evidenciar a importância do conhecimento forense e de seus indicadores e proxies, que podem direcionar na composição de equipes. Assim, é possível valorizar e incentivar o desenvolvimento e gestão do conhecimento especializado, a valorização da experiência e a provocação à capacidade de resolver problemas.

A literatura científica pode aproveitar os resultados para incorporar a TBRO na explicação de outros comportamento éticos. A TCP amplamente utilizada na explicação de diversos comportamentos éticos demonstra grande capacidade explicativa do comportamento ao incorporar as novas variáveis de motivação para o objetivo, metas alternativas e aprovação das metas modeladas no âmbito da TBRO.

A pesquisa apresenta como limitação a análise conjunta de dois elementos inéditos na literatura, o que dificulta a análise do impacto ou relação individualizada de cada fator. Assim, sugere-se novas pesquisas sobre o comportamento *whistleblow* com novas variáveis ou somente com o modelo original em diferentes contextos. A despeito da área cognitiva de processamento do conhecimento para alcançar sua manifestação explícita para aplicação no mundo concreto, sugere-se novas pesquisas em relação ao aspecto a cada um dos indicadores do conhecimento em relação aos comportamentos.

REFERÊNCIAS

- Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments, *Accounting Review*, 66(1), 1-13. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/248042>
- ACFE. Association of Certified Fraud Examiners (2020). *Report to the nations on occupation fraud and abuse*. Retrieved from <http://www.acfe.com/rtnn.aspx>
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Ajzen, I. (2016). Constructing a theory of planned behavior questionnaire. Retrieved from <http://people.umass.edu/aizen/pdf/tpb.measurement.pdf>
- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behaviour*. Nova Jersey: Prentice Hall.
- Ajzen, I., & Kruglanski, A. W. (2019). Reasoned action in the service of goal pursuit. *Psychological Review*, 126(5), 774–786. <https://doi.org/10.1037/rev0000155>
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017). Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 241-267. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2016-0080>
- Beck, L., & Ajzen, I. (1991). Predicting dishonest actions using the theory of planned behavior. *Journal of research in personality*, 25(3), 285-301. [https://doi.org/10.1016/0092-6566\(91\)90021-H](https://doi.org/10.1016/0092-6566(91)90021-H)
- Bonner, S. E., & Lewis, B. L. (1990). Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, 28, 1-28. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2491243>
- Bonner, S. E., & Walker, P. L. (1994). The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge. *The Accounting Review*, 157-178. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/248265>
- Bonner, S.E., & Pennington, N. (1991). Cognitive processes and knowledge as determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Literature*, 10, 1-50.
- Brislin, R. W. (1970). Back-translation for cross-cultural research. *Journal of cross-cultural psychology*, 1(3), 185-216. <https://doi.org/10.1177/135910457000100301>
- Brown, J. O., Hays, J., & Stuebs Jr, M. T. (2016). Modeling accountant whistle-blowing intentions: Applying the theory of planned behavior and the fraud triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 28-56. <https://doi.org/10.2308/apin-51675>
- Chang, M. K. (1998). Predicting unethical behavior: a comparison of the theory of reasoned action and the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 17(16), 1825-1834. <https://doi.org/10.1023/A:1005721401993>
- Coderre, D. (2009). *Computer Aided Fraud Prevention and Detection: A Step by Step Guide*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavior Sciences*. New York: Academic Press.
- Conner, M., & Armitage, C. J. (1998). Extending the theory of planned behavior: A review and avenues for further research. *Journal of Applied Social Psychology*, 28, 1429–1464. <https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.1998.tb01685.x>
- Conner, M., Sheeran, P., Norman, P., & Armitage, C. J. (2000). Temporal stability as a moderator of relationships in the theory of planned behaviour. *British Journal of Social Psychology*, 39(4), 469-493. <https://doi.org/10.1348/014466600164598>
- Courtois, C., & Gendron, Y. (2020). The show must go on! Legitimization processes surrounding certified fraud examiners' claim to expertise. *European Accounting Review*, 29(3), 437-465. <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1643753>
- Cressey, D. R. (1953). *Other People's Money: a study in the social psychology of embezzlement*. Glencoe, IL: The freepress.

- Dijkstra, T. K. (2010). Latent Variables and Indices: Herman Wold's Basic Design and Partial Least Squares. In V. Esposito Vinzi, W. W. Chin, J. H., & Wang, H. (eds.), *Handbook of Partial Least Squares: Concepts, Methods and Applications*. (pp. 23-46), New York: Springer.
- Dozier, J. B., & Miceli, M. P. (1985). Potential predictors of whistle-blowing: A prosocial behavior perspective. *The Academy of Management Review*, 10, 823-836. <https://doi.org/10.2307/258050>
- Faul, F., Erdfelder, E., Buchner, A., & Lang, A. G. (2009). Statistical power analyses using G* Power 3.1: Tests for correlation and regression analyses. *Behavior research methods*, 41(4), 1149-1160. <https://doi.org/10.3758/BRM.41.4.1149>
- Fishbein, M. E. (1967). *Readings in attitude theory and measurement*. New York: John Wiley & Sons.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388. <https://doi.org/10.1177/002224378101800313>
- Fukukawa, K. (2002). Developing a framework for ethically questionable behavior in consumption. *Journal of Business Ethics*, 41, 99-119. <https://doi.org/10.1023/A:1021354323586>
- Gottschalk, P., & Asting, C. (2020). Crime Signal Detection Theory: Two Case Studies of the Five-Stage Model from Observer to Whistleblower. *Deviant Behavior*, 1-11. <https://doi.org/10.1080/01639625.2020.1816147>
- Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2015). Can expertise mitigate auditors' unintentional biases? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 105-117. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.11.002>
- Guthrie, C. P., & Taylor, E. Z. (2017). Whistle-blowing on Fraud for Pay: Can I Trust You? *Journal of Forensic Accounting Research*, 2(1), A1-A19. <https://doi.org/10.2308/jfar-51723>
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Hair Jr, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Gudergan, S. P. (2018). *Advanced Issues in Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Harris, J., & Hagger, M. S. (2007). Do basic psychological needs moderate relationships within the theory of planned behavior? *Journal of Applied Biobehavioral Research*, 12(1), 43-64. <https://doi.org/10.1111/j.1751-9861.2007.00013.x>
- Harteis, C., & Billett, S. (2013). Intuitive expertise: Theories and empirical evidence. *Educational Research Review*, 9, 145-157. <https://doi.org/10.1016/j.edurev.2013.02.001>
- Hassink, H., De Vries, M., & Bollen, L. (2007). A content analysis of whistle-blowing policies of leading European companies. *Journal of Business Ethics*, 75(1), 25-44. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9236-9>
- Kruglanski, A. W. (1996). Motivated social cognition: Principles of the interface. In Higgins, E. T., Kruglanski, A. W., Higgins, E. T., & Kruglanski, A. W. (Eds.), *Social psychology: Handbook of basic principles* (pp. 493-520). New York: Guilford Press.
- Kruglanski, A. W., Chernikova, M., Rosenzweig, E., & Kopetz, C. (2014). On motivational readiness. *Psychological Review*, 121(3), 367. <https://doi.org/10.1037/a0037013>
- Lee, G., Pittroff, E., & Turner, M. J. (2018). Is a uniform approach to whistle-blowing regulation effective? Evidence from the United States and Germany. *Journal of Business Ethics*, 163, 553-576. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4023-y>
- Lee, H., Kang, M. M., & Kim, S. Y. (2021). A Psychological Process of Bureaucratic Whistleblowing: Applying the Theory of Planned Behavior. *The American Review of Public Administration*, 51(5), 374-392. <https://doi.org/10.1177/02750740211003345>
- Libby, R. (1995). *The role of knowledge and memory in audit judgment*. In R. H. Ashton, & A. H. Ashton, Judgment and decision-making research in accounting and auditing (pp. 176 - 206). New York: Cambridge University Press.

- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425 - 450. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90040-D](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90040-D)
- Libby, R., & Tan, H. T. (1994). Modeling the determinants of audit expertise. *Accounting, Organizations and Society*, 19(8), 701 - 716. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90030-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90030-2)
- Liu, G., & Ren, H. (2017). Ethical team leadership and trainee auditors' likelihood of reporting client's irregularities. *Journal of Financial Crime*, 24(1), 157-175. <https://doi.org/10.1108/JFC-02-2016-0012>
- MacGregor, J., & Stuebs, M. (2014). The silent Samaritan syndrome: Why the whistle remains unblown. *Journal of Business Ethics*, 120(2), 149-164. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1639-9>
- MacNab, B., Brislin, R., Worthley, R., Galperin, B. L., Jenner, S., Lituchy, T. R., & Bess, D. (2007). Culture and ethics management: Whistle-blowing and internal reporting within a NAFTA country context. *International Journal of Cross Cultural Management*, 7(1), 5-28. <https://doi.org/10.1177/1470595807075167>
- Mansor, T. M. T., Ariff, A. M., & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033-1055. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2484>
- May-Amy, Y. C., Han-Rashwin, L. Y., & Carter, S. (2020). Antecedents of company secretaries' behaviour and their relationship and effect on intended whistleblowing. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 20(5), 837-861. <https://doi.org/10.1108/CG-10-2019-0308>
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1988). Individual and situational correlates of whistle-blowing. *Personnel Psychology*, 41(2), 267-281. <https://doi.org/10.1111/j.1744-6570.1988.tb02385.x>
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-Blowing in Organizations*. New York: Psychology.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2009). A word to the wise: How managers and policy-makers can encourage employees to report wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 86(3), 379-396. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9853-6>
- Miles, J. A. (2012). *Management and organization theory: A Jossey-Bass reader* (Vol. 9). New York: John Wiley & Sons.
- Near, J. P., Rehg, M. T., Van Scotter, J. R., & Miceli, M. P. (2004). Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? *Business Ethics Quarterly*, 14, 219-242. <https://doi.org/10.5840/beq200414210>
- Oliveira, F. L. (2015). Triangulação metodológica e abordagem multimétodo na pesquisa sociológica: vantagens e desafios. *Ciências Sociais Unisinos*, 51(2), 133-143. <https://doi.org/10.4013/csu.2015.51.2.03>
- Orbell, S. (2003). Personality systems interactions theory and the theory of planned behaviour: Evidence that self-regulatory volitional components enhance enactment of studying behaviour. *British Journal of Social Psychology*, 42, 95-112. <https://doi.org/10.1348/014466603763276144>
- Owusu, G. M. Y., Bekoe, R. A., Anokye, F. K., & Okoe, F. O. (2020). Whistle-blowing intentions of accounting students. *Journal of Financial Crime*, 27(2), 477-492. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2019-0007>
- Oyewunmi, A. E., & Oyewunmi, O. A. (2022). Speaking Silence: Abusive Supervision, Subordinates' Citizenship Behavior, and Whistleblowing Intention. *SAGE Open*, 12(1), 21582440221079912. <https://doi.org/10.1177/21582440221079912>
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistle-blowing as planned behavior - a survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85, 545-556. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9788-y>
- Pilati, R., & Laros, J. A. (2006). Modelos de equações estruturais em psicologia: conceitos e aplicações. *Psicologia: teoria e pesquisa*, 23(2), 205-216. <https://doi.org/10.1590/S0102-37722007000200011>
- Rhodes, R. E., Courneya, K. S., & Hayduk, L. A. (2002). Does personality moderate the theory of planned behavior in the exercise domain? *Journal of Sport and Exercise Psychology*, 24(2), 120-132. <https://doi.org/10.1123/jsep.24.2.120>

- Ringle, C. M., Da Silva, D., & Bido, D. D. S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 56-73. <https://doi.org/10.5585/remark.v13i2.2717>
- Ringle, C. M., Wendew, S., & Becker, J.-M. (2015). *SmartPLS 3*. Boenningstedt: SmartPLS GmbH. Retrieved from <http://www.smartpls.com>.
- Rodgers, W. (2009). *Ethical beginnings: Preferences, rules, and principles influencing decision making*. New York: iUniverse.
- Sallaberry, J. D., & Flach, L. (2022). Analysis of Whistleblower beliefs in Latin America. *Revista Criminalidad*, 64(1), 133-153. <https://doi.org/10.47741/17943108.336>
- Sallaberry, J. D.; Martínez-Conesa, I., & Flach, L. (2022a). Previsibilidade das teorias comportamentais aplicadas ao whistleblower de riscos e suspeitas de lavagem. In *IX Jornada Internacional AECA de Valoración, Financiación y Gestión de Riesgos AECA, 2022*, Cuenca - España. IX. Retrieved from <https://aeca.es/wp-content/uploads/ixjor/44.pdf>
- Sallaberry, J. D.; Martínez-Conesa, I., & Flach, L. (2022b). O Desenvolvimento do Conhecimento sobre *Red Flags* e sua Relação com o Julgamento de Risco e Decisão de Denunciar. In. USP International Conference in Accounting, 2022, São Paulo – Brasil. XXII. Retrieved from <https://congressosp.fipecafi.org/anais/22UsplInternational/ArtigosDownload/4042.pdf>
- Schifter, D. E., & Ajzen, I. (1985). Intention, perceived control, and weight loss: an application of the theory of planned behavior. *Journal of personality and social psychology*, 49(3), 843. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.49.3.843>
- Sheeran, P., & Orbell, S. (1998). Do intentions predict condom use? Meta-analysis and examination of six moderator variables. *British Journal of Social Psychology*, 37, 231–250. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8309.1998.tb01167.x>
- Sheeran, P., & Taylor, S. (1999). Predicting Intentions to Use Condoms: A Meta-Analysis and Comparison of the Theories of Reasoned Action and Planned Behavior 1. *Journal of Applied Social Psychology*, 29(8), 1624-1675. <https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.1999.tb02045.x>
- Soni, F., Maroun, W., & Padia, N. (2015). Perceptions of justice as a catalyst for whistle-blowing by trainee auditors in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 23(1), 118–140. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2014-0004>
- Stone, M. (1974). Cross-Validatory Choice and Assessment of Statistical Predictions, *Journal of the Royal Statistical Society*, 36(2): pp 111-147. <https://doi.org/10.1111/j.2517-6161.1974.tb00994.x>
- Sumanth, J. J., Mayer, D. M., & Kay, V. S. (2011). Why good guys finish last: The role of justification motives, cognition, and emotion in predicting retaliation against whistleblowers. *Organizational Psychology Review*, 1(2), 165-184. <https://doi.org/10.1177/2041386611398283>
- Teo, M. M. M., & Loosemore, M. (2001). A theory of waste behaviour in the construction industry. *Construction Management and Economics*, 19(7), 741-751. <https://doi.org/10.1080/01446190110067037>
- Terry, D. J., & Hogg, M. A. (1996). Group norms and the attitude–behavior relationship: A role for group identification. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 22, 776–793. <https://doi.org/10.1177/0146167296228002>
- Tonglet, M. (2002). Consumer misbehaviour: An exploratory study of shoplifting. *Journal of Consumer Behaviour: An International Research Review*, 1(4), 336-354. <https://doi.org/10.1002/cb.79>
- Tudu, P. N. (2021). Blow whistle, should I or shouldn't I: a study on moderating effect of perceived organizational support on intention to blow the whistle among Indian Government employees. *Society and Business Review*, 16(2), 218-237. <https://doi.org/10.1108/SBR-03-2020-0028>
- Vinten, G. (1992). WhistleBlowing: Corporate Help or Hindrance? *Management Decision*, 30(1), 44-48. <https://doi.org/10.1108/00251749210008687>