

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALEXANDRE PEDROZA FRANCISCO

*WHISTLEBLOWING* NA CONTABILIDADE: UMA ANÁLISE DOS FATORES DE  
INCENTIVO E BARREIRA SOB A PERSPECTIVA DO Q-METHOD

UBERLÂNDIA

2026

ALEXANDRE PEDROZA FRANCISCO

*WHISTLEBLOWING* NA CONTABILIDADE: UMA ANÁLISE DOS FATORES DE  
INCENTIVO E BARREIRA SOB A PERSPECTIVA DO Q-METHOD

Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Reiner Alves Botinha

UBERLÂNDIA

2026



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA**  
Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências  
Contábeis

Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 248 - Bairro Santa Monica, Uberlândia-MG,  
CEP 38400-902

Telefone: (34) 3291-5904 - www.ppgcc.facic.ufu.br - ppgcc@facic.ufu.br



## **ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO**

Defesa de:	Tese de Doutorado Acadêmico Número 058 - PPGCC				
Data:	23 de fevereiro de 2026	Hora de início:	9:00 horas	Hora de encerramento:	11:44 horas
Matrícula do Discente:	12213CCT002				
Nome do Discente:	Alexandre Pedroza Francisco				
Título do Trabalho:	Whistleblowing na Contabilidade: uma análise dos fatores de incentivo e barreira sob a perspectiva do Q-Method				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Contabilidade Financeira				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC04 - Contabilidade Internacional e Financeira				

Reuniu-se, por meio do sistema de web conferência, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores(as) Doutores(as): Cintia Rodrigues de Oliveira - UFU, Ricardo Rocha de Azevedo - USP, Cristian Baú Dal Magro - UNOCHAPECO, Michelli Aparecida Lunardi- FURB e Reiner Alves Botinha - UFU, orientador da candidato.

Iniciando os trabalhos, o presidente da mesa, Reiner Alves Botinha, apresentou a Comissão Examinadora e o candidato, agradeceu a presença do público, e concedeu ao discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação do discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir o senhor presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos(às) examinadores(as), que passaram a arguir a candidato. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando o candidato:

### **APROVADO**

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título descrito na tabela acima. O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Reiner Alves Botinha, Professor(a) do Magistério Superior**, em 23/02/2026, às 12:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Cíntia Rodrigues de Oliveira, Professor(a) do Magistério Superior**, em 25/02/2026, às 14:14, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Rocha de Azevedo, Usuário Externo**, em 05/03/2026, às 15:55, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Micheli Aparecida Lunardi, Usuário Externo**, em 13/03/2026, às 12:41, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Cristian Baú Dal Magro, Usuário Externo**, em 23/03/2026, às 11:32, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [https://www.sei.ufu.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **7031005** e o código CRC **2EF6E3D7**.

Ficha Catalográfica Online do Sistema de Bibliotecas da UFU  
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

F819 Francisco, Alexandre Pedroza, 1990-  
2026 Whistleblowing na contabilidade [recurso eletrônico] : uma  
análise dos fatores de incentivo e barreira sob a perspectiva do q-  
method / Alexandre Pedroza Francisco. - 2026.

Orientador: Reiner Alves Botinha.

Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Uberlândia, Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis.

Modo de acesso: Internet.

DOI <http://doi.org/10.14393/ufu.te.2026.327>

Inclui bibliografia.

Inclui ilustrações.

1. Contabilidade. I. Botinha, Reiner Alves, 1990-, (Orient.). II.  
Universidade Federal de Uberlândia. Pós-Graduação em Ciências  
Contábeis. III. Título.

CDU: 657

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:

Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091

Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074

## AGRADECIMENTOS

A Deus, minha primeira e mais constante fonte de força, sabedoria e sustento. Em cada etapa desta caminhada, foi n'Ele que encontrei serenidade nos dias difíceis, esperança nos momentos de incerteza e coragem para continuar quando o caminho parecia mais exigente do que eu imaginava. Se hoje concluo esta etapa tão significativa, é porque Sua graça me acompanhou do início ao fim.

Aos meus pais, Antônio César Francisco e Ana Maria Keki Pedroza Francisco, meu mais profundo agradecimento. Devo a vocês muito mais do que apoio: devo a base de tudo o que sou. Obrigado pela educação que me ofereceram, pelos valores que me ensinaram, pelo exemplo diário de honestidade, dignidade, trabalho e perseverança. Cada conquista minha carrega, em essência, a presença de vocês, porque foi no ambiente de amor, cuidado e formação que construíram que aprendi a sonhar, a lutar e a não desistir.

Ao meu irmão, André Pedroza Francisco, agradeço pela parceria de sempre, pela amizade verdadeira e pela presença constante em minha vida. Mais do que irmão, você é um grande companheiro de jornada, alguém com quem posso contar nos momentos leves e nos mais desafiadores. Ter em você um melhor amigo é um presente que a vida me deu, e sou profundamente grato por isso.

À minha esposa, Camila Ferreira Escoura, deixo um agradecimento que jamais caberia por inteiro em palavras. Obrigado pelo amor, pelo carinho, pela paciência, pelo cuidado e pelo apoio incondicional ao longo de toda esta trajetória. Você esteve ao meu lado em cada fase, compreendendo ausências, acolhendo angústias, celebrando pequenas vitórias e oferecendo suporte mesmo antes que eu soubesse exatamente do que precisava. Sua sensibilidade, sua generosidade e sua capacidade de “adivinhar” minhas necessidades fizeram desta caminhada algo possível, mais leve e muito mais bonito. Esta conquista também é sua.

Aos meus colegas de doutorado, Geovane Camilo dos Santos e Ana Claudia Santo Lima, agradeço pelas conversas produtivas, pelas trocas intelectuais, pelo apoio mútuo e pela parceria na execução dos trabalhos. Em uma caminhada como esta, compartilhar ideias, dúvidas, desafios e aprendizados faz toda a diferença. Levo comigo o valor dessas construções conjuntas e a satisfação de ter dividido esse percurso com pessoas tão comprometidas.

Ao meu orientador, Reiner Alves Botinha, expresso minha sincera gratidão pela orientação, pela confiança depositada em meu trabalho, pela leitura atenta, pelas provocações

intelectuais e pela condução séria e comprometida deste processo formativo. Sua contribuição foi essencial não apenas para a realização desta tese, mas também para meu amadurecimento como pesquisador e docente.

Aos demais professores do programa, meu respeito e agradecimento pela formação proporcionada, pelos conhecimentos compartilhados e pela contribuição à minha trajetória acadêmica. De modo particular, agradeço aos professores Marcelo Tavares e Gilberto José Miranda, cujo exemplo profissional e humano se tornou, para mim, uma referência de docência que desejo seguir. Em vocês, vejo a expressão de um compromisso com o conhecimento, com a formação de pessoas e com a seriedade da vida acadêmica que muito me inspira.

Aos membros da banca, agradeço pela disponibilidade, pela leitura cuidadosa, pelas contribuições generosas e pelos conhecimentos compartilhados. Toda observação, sugestão e reflexão apresentada representa não apenas um aprimoramento deste trabalho, mas também uma oportunidade de crescimento intelectual e acadêmico.

Por fim, agradeço a todos que, de alguma forma, caminharam comigo até aqui. Uma tese nunca é construída de forma solitária. Ela é tecida também por gestos de apoio, palavras de incentivo, exemplos, afetos, escuta, confiança e presença. A todos que fizeram parte desta jornada, o meu muito obrigado.

## RESUMO

A agenda anticorrupção incorporada a sistemas de integridade e governança, associada ao ODS 16 (Paz, Justiça e Instituições Eficazes), depende de mecanismos institucionais capazes de detectar e corrigir irregularidades em tempo oportuno. Nesse cenário, o *whistleblowing* é frequentemente mobilizado como mecanismo central, mas sua efetividade é condicionada por fatores que excedem a existência formal de um canal: credibilidade institucional, proteção ao reportante, confiança na apuração e qualidade da resposta organizacional. No contexto brasileiro, essa discussão dialoga ainda com o ambiente regulatório de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, alinhado a padrões do GAFI/FATF, no qual profissionais e organizações contábeis podem ter deveres de comunicação ao COAF em situações normativamente estabelecidas. Embora a literatura reconheça múltiplas barreiras e incentivos, ainda é limitado o conhecimento sobre como tais elementos se organizam como configurações subjetivas que estruturam a decisão de relatar irregularidades, especialmente entre profissionais da Contabilidade, cuja atuação é atravessada por normatividade profissional, riscos reputacionais e potenciais efeitos de carreira. Diante dessa lacuna, esta pesquisa identifica tipologias de visão sobre *whistleblowing* entre profissionais da Contabilidade e examina como o valor social percebido da profissão se relaciona com essas visões, articulando o processo de percepção do problema, decisão, escolha de canal e expectativa de resposta. Para captar padrões de subjetividade compartilhada, adotou-se o Q-Method, que permite mapear perspectivas típicas a partir de ordenações comparativas de enunciados. Um conjunto de 40 afirmações, organizado em dimensões teóricas, foi aplicado em tarefa de Q-sort online, complementada por entrevistas *post-sort* com participantes selecionados por seu poder definidor das perspectivas extraídas. Participaram 31 profissionais com CRC ativo, todos da região Sudeste do Brasil; 18 possuíam mais de 10 anos de experiência na área contábil e 13 entre 5 e 10 anos; quanto à titulação máxima, registraram-se 4 doutores e 4 mestres em Ciências Contábeis, 3 mestres em outras áreas, 6 especialistas com MBA, 12 bacharéis em Ciências Contábeis e 2 técnicos em Contabilidade. Os resultados evidenciam duas tipologias interpretáveis. A primeira (F1) expressa uma lógica de viabilidade e autoproteção, marcada por ceticismo institucional: o canal é percebido como potencial fonte de exposição, a impunidade é considerada plausível e os custos de retaliação, reputação e trajetória profissional assumem centralidade. Nessa perspectiva, o relato se torna condicional, exigindo anonimato efetivo, proteção operacional e governança do trâmite, incluindo devolutivas e previsibilidade mínima de consequência. A segunda (F2) expressa uma lógica de dever moral-profissional orientada ao interesse público: a disposição para relatar irregularidades é acionada por evidência considerada confiável e por avaliação de dano relevante a terceiros, combinando prudência situacional e maior confiança relativa na capacidade de apuração e *enforcement*. As entrevistas *post-sort* reforçam e refinam a distinção entre “canal como exposição” (F1) e “dever com critério” (F2), clarificando os mecanismos de julgamento que sustentam cada perspectiva. Conclui-se que o valor social da profissão opera em dois registros complementares: como missão pública que pode impulsionar a voz e como vulnerabilidade reputacional e de carreira que favorece o silêncio quando a credibilidade institucional é baixa. As implicações incluem o desenho de canais com proteção e devolutiva, políticas efetivas de anti-retaliação e formação ética com ênfase procedimental e institucional.

**Palavras-chave:** *whistleblowing*; contabilidade; integridade; *Q-Method*; canais de denúncia.

## ABSTRACT

The anti-corruption agenda embedded in integrity and governance systems, and associated with SDG 16 (Peace, Justice and Strong Institutions), depends on institutional mechanisms capable of detecting and correcting wrongdoing in a timely manner. In this context, *whistleblowing* is frequently presented as a key mechanism, yet its effectiveness is shaped by factors that go beyond the formal existence of a reporting channel: institutional credibility, protection for reporters, confidence in investigations, and the quality of organizational responses. In Brazil, this debate also intersects with the AML/CFT regulatory framework aligned with FATF standards, under which accounting professionals and accounting firms may have duties to communicate certain suspicious operations to COAF, adding a legal-regulatory layer to the voice–silence dilemma. While the literature recognizes multiple barriers and incentives, there is still limited understanding of how these elements are organized as subjective configurations that structure the decision to report wrongdoing, particularly among accounting professionals, whose practice is permeated by professional normativity, reputational risk, and potential career consequences. Addressing this gap, this study identifies typologies of viewpoints on *whistleblowing* among accounting professionals and examines how the perceived social value of the profession relates to these viewpoints, articulating the process of problem perception, decision-making, channel choice, and expectations of response. To capture patterns of shared subjectivity, the study adopts Q-Method, which enables the mapping of typical decision logics from comparative rankings of statements. A set of 40 statements, organized into theoretical dimensions, was administered through an online Q-sort task and complemented by post-sort interviews with participants selected for their defining power within the extracted viewpoints. The study involved 31 accounting professionals with active registration with the Brazilian Regional Accounting Council (CRC), all located in Southeast Brazil; 18 had more than ten years of experience in accounting and 13 had between five and ten years. Regarding highest educational attainment, the group included four PhDs and four MScs in Accounting, three MScs in other fields (Education and Engineering), six MBA-level specialists, twelve BSc holders in accounting, and two technical-level accounting professionals. The findings reveal two interpretable typologies. The first (F1) expresses a viability/self-protection decision logic marked by institutional skepticism: the reporting channel is perceived as a potential source of exposure, impunity is considered plausible, and retaliation risks, reputational costs, and career impacts become central. From this viewpoint, reporting becomes conditional, requiring effective anonymity, operational protection, and governance of case handling, including feedback and a minimum expectation of consequences. The second (F2) expresses a moral–professional duty decision logic oriented toward the public interest: willingness to report is triggered by evidence deemed reliable and by an assessment of meaningful harm to third parties, combining situational prudence with comparatively greater confidence in investigative capacity and enforcement. The post-sort interviews reinforce and semantically refine the distinction between “the channel as exposure” (F1) and “duty with criteria” (F2), clarifying the judgment mechanisms that underpin each viewpoint. The study concludes that the profession’s social value operates in two complementary registers: as a public mission that can motivate voice, and as reputational and career vulnerability that favors silence when institutional credibility is low. Implications include the design of reporting channels with protection and feedback, effective anti-retaliation policies, and ethical education with procedural and institutional emphasis.

**Keywords:** whistleblowing; accounting; integrity; Q-Method; reporting channels.

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> – Cadeia de quatro movimentos baseado em Near e Miceli (1985) .....	37
<b>Figura 2</b> – Encadeamento e Influência das Dimensões na Cadeia de Near e Miceli (1985)...	61
<b>Figura 3</b> – Distribuição Forçada do Q-sort (-4 a +4).....	78
<b>Figura 4</b> – Scree Plot dos Eigenvalues .....	80
<b>Figura 5</b> – Encadeamento das etapas da pesquisa .....	90

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Síntese das expectativas interpretativas por dimensão.....	62
<b>Quadro 2</b> – Strings booleano-semântica desenhada para a Revisão Semiestruturada .....	71
<b>Quadro 3</b> - Fluxo de identificação, triagem, extração e refinamento do concourse.....	72
<b>Quadro 4</b> – Distribuição de enunciados por dimensão analisada.....	74
<b>Quadro 5</b> - Distribuição do Q-set final (40 enunciados) por dimensão – 5 enunciados por dimensão.....	74
<b>Quadro 6</b> - Fluxo de recrutamento e completude do Q-sort (coleta online) .....	76
<b>Quadro 7</b> - Codificação e perfil dos respondentes na amostra final.....	77
<b>Quadro 8</b> - Checklist de critérios para retenção e escolha da solução fatorial (Q-Method) ...	81
<b>Quadro 9</b> – Enunciados de consenso (F1 e F2).....	98
<b>Quadro 10</b> - Enunciados distintivos – Eixo 1 – Confiança no canal e proteção (F1 e F2) .....	98
<b>Quadro 11</b> – Enunciados distintivos – Eixo 2 – Custo pessoal e risco social (F1 e F2).....	99
<b>Quadro 12</b> – Enunciados distintivos – Eixo 3 – Perspectiva normativa, valor social-profissional .....	99
<b>Quadro 13</b> – Enunciados distintivos – Eixo 4 – Agência, operacionalização e contexto (F1 e F2).....	100

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> - Características da solução com 4 fatores – Centroid com Varimax.....	93
<b>Tabela 2</b> – Características da solução com 3 fatores – Centroid com Varimax .....	94
<b>Tabela 3</b> – Características da solução com 2 fatores – <i>Centroid</i> com Varimax.....	95
<b>Tabela 4</b> – Comparação das soluções fatoriais após Varimax (parcimônia e estabilidade) ....	96
<b>Tabela 5</b> - Composição dos 40 enunciados por <i>Factor Array</i> .....	101
<b>Tabela 6</b> - Mapa por posição (Fator 1) .....	102
<b>Tabela 7</b> - Mapa por posição (Fator 2) .....	103

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>17</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>25</b>
<b>2.1 Delimitação, posicionamento epistemológico e organização do capítulo.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2 Corrupção: dano social, institucional e econômico .....</b>	<b>27</b>
<b>2.3 Agenda 2030 e ODS 16: por que corrupção é um alvo especialmente difícil.....</b>	<b>29</b>
<b>2.4 Contabilidade e corrupção: a ambivalência de uma tecnologia de governo .....</b>	<b>31</b>
<b>2.5 Da ambivalência ao agente: motivos para a omissão da denúncia.....</b>	<b>33</b>
<b>2.6 Whistleblowing: conceito, formas e processo decisório.....</b>	<b>36</b>
<b>2.7 Contexto institucional: mundo e Brasil .....</b>	<b>39</b>
<b>2.8 Valor social da profissão contábil .....</b>	<b>42</b>
<b>2.9 Dimensões analíticas do Q-set: lentes interpretativas .....</b>	<b>46</b>
2.9.1 Valor social e reputação .....	46
2.9.2 Crenças éticas e intensidade moral.....	47
2.9.3 Clima organizacional e anti-retaliação .....	49
2.9.4 Instituições e <i>enforcement</i> .....	51
2.9.5 Normas profissionais e responsabilidade .....	53
2.9.6 Atitudes, normas subjetivas e controle percebido .....	54
2.9.7 Experiência e locus de compromisso.....	56
2.9.8 Tecnologia e canais .....	58
<b>2.10 Síntese do referencial teórico como programa empírico da cadeia de <i>whistleblowing</i> e ponte para os demais capítulos .....</b>	<b>63</b>
<b>3 ASPECTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>66</b>
<b>3.1 Delineamento e pressupostos epistemológicos .....</b>	<b>66</b>
3.1.1 Natureza do estudo, posição epistemológica e lógica de evidência em pesquisa interpretativa.....	66
3.1.2 Justificativa do uso do <i>Q-Method</i> para mapear tipologias de subjetividade .....	67
3.1.3 Unidade analítica e unidade de observação .....	69
3.1.4 Etapas do desenho e produtos gerados .....	69
<b>3.2 Construção dos enunciados: revisão semiestruturada, <i>concourse</i> e <i>Q-set</i>.....</b>	<b>70</b>
3.2.1 Porque uma revisão semiestruturada para construir o <i>concourse</i> .....	70

3.2.2	Protocolo de busca, delimitações e critérios de elegibilidade .....	71
3.2.3	Extração do <i>concourse</i> , codificação e rastreabilidade do material.....	72
3.2.4	Redução do <i>concourse</i> ao <i>Q-set</i> (40 enunciados): lógica, critérios e pré-testes.....	73
<b>3.3</b>	<b>Aplicação do <i>Q-Method</i>: <i>P-set</i>, tarefa de <i>Q-sort</i> e plataforma .....</b>	<b>75</b>
3.3.1	<i>P-set</i> e racionalidade da amostragem intencional.....	75
3.3.2	Condição de instrução e sequência cognitiva do <i>Q-sort</i> .....	76
3.3.3	Distribuição forçada e seu papel na discriminação de perspectivas .....	77
3.3.4	Plataforma e registro remoto .....	78
3.3.5	Registro, governança dos dados e preservação .....	79
<b>3.4</b>	<b>Análise do <i>Q-Method</i>: procedimentos, critérios e produtos analíticos .....</b>	<b>79</b>
3.4.1	Unidade analítica e matriz de correlação pessoa-a-pessoa .....	79
3.4.2	Extração fatorial e escolha do método de extração .....	79
3.4.3	Retenção do número de fatores: convergência de critérios e interpretabilidade ....	80
3.4.4	Rotação: propósito e escolha .....	82
3.4.5	Cargas fatoriais, <i>defining sorts</i> e limiar de significância.....	82
3.4.6	<i>Factor arrays</i> e identificação de enunciados distintivos e de consenso.....	82
3.4.7	Regra interpretativa: fatores como “tipos de visão” .....	83
<b>3.5</b>	<b>Entrevistas pós-sort e validação interpretativa .....</b>	<b>83</b>
3.5.1	Finalidade da etapa pós-sort .....	84
3.5.2	Seleção de entrevistados e procedimentos de coleta .....	84
3.5.3	Registro, transcrição, devolutiva e <i>member checking</i> .....	85
3.5.4	Integração entre evidências do <i>Q-Method</i> e evidências pós-sort .....	86
<b>3.6</b>	<b>Considerações éticas, gestão de dados e critérios de qualidade do desenho .....</b>	<b>86</b>
3.6.1	Consentimento, voluntariedade e direito de retirada .....	86
3.6.2	Confidencialidade, minimização de identificação e proteção do participante .....	87
3.6.3	Armazenamento, segurança, retenção e descarte .....	87
3.6.4	Qualidade, confiabilidade e disciplina interpretativa no <i>Q-Method</i> .....	88
3.6.5	Limitações e medidas de mitigação.....	89
3.6.6	Síntese do percurso metodológico e encaminhamento ao capítulo de resultados ...	91
<b>4</b>	<b>RESULTADOS QUANTITATIVOS (Q-METHOD).....</b>	<b>92</b>
<b>4.1</b>	<b>Avaliação incremental de soluções fatoriais + rotação Varimax (4, 3 e 2 fatores) .</b>	<b>92</b>
4.1.1	Avaliação da solução com 4 fatores ( <i>Centroid</i> + Varimax) .....	93

4.1.2 Avaliação da solução com 3 fatores ( <i>Centroid</i> + Varimax) .....	94
4.1.3 Avaliação da solução com 2 fatores ( <i>Centroid</i> + Varimax) .....	94
4.1.4 Síntese comparativa das soluções rotacionadas e definição da estrutura final .....	95
<b>4.2 Características finais dos fatores retidos (solução com 2 fatores).....</b>	<b>96</b>
<b>4.3 Enunciados de consenso e enunciados distintivos.....</b>	<b>97</b>
4.3.1 Enunciados de consenso .....	97
4.3.2 Enunciados distintivos .....	98
<b>4.4 Q-sorts compostos (<i>factor arrays</i>) e mapas por posição .....</b>	<b>100</b>
4.4.1 Composição dos 40 enunciados por <i>factor array</i> .....	100
4.4.2 Mapas por posição (Fator 1 e Fator 2).....	102
<b>4.5 Síntese do capítulo e encaminhamento para a discussão interpretativa .....</b>	<b>103</b>
<b>5 DISCUSSÃO E ANÁLISE INTERPRETATIVA (Q-METHOD) .....</b>	<b>104</b>
<b>5.1 Introdução interpretativa do capítulo .....</b>	<b>104</b>
<b>5.2 Tipologia 1 (F1) – ceticismo institucional e autoproteção.....</b>	<b>105</b>
5.2.1 Núcleo interpretativo do F1 e a lógica de viabilidade .....	105
5.2.2 Percepção do problema e leitura de gravidade e evidência (quando o risco se torna central) .....	106
5.2.3 Decisão e agência sob ameaça (custo pessoal, cálculo de consequências e limites do dever) .....	108
5.2.4 Canal e proteção percebida (anonimato, rastreabilidade e governança do trâmite) .....	110
5.2.5 Resposta esperada e experiência institucional (efetividade, demora e desfecho) ..	111
5.2.6 Evidências pós-sort e qualificação semântica do fator (ancoragem em trechos) ..	111
5.2.7 Síntese interpretativa do F1 e articulação com as expectativas do Capítulo 2 .....	112
<b>5.3 Tipologia 2 (F2) – dever moral-profissional e orientação ao interesse público ....</b>	<b>113</b>
5.3.1 Núcleo interpretativo do F2 e a lógica de responsabilidade pública (o que organiza a lógica de decisão) .....	113
5.3.2 Percepção do problema e critério de gravidade e evidência (julgamento e prudência caso a caso).....	114
5.3.3 Decisão e compromisso profissional (dever, integridade e limites do pragmatismo) .....	116

5.3.4 Canal e proteção percebida (uso estratégico de instâncias e gestão do risco sem paralisia) .....	117
5.3.5 Resposta esperada e confiança relativa no <i>enforcement</i> (por que a voz permanece possível).....	118
5.3.6 Evidências pós-sort como densificação semântica do F2 (falas-chave articuladas aos enunciados).....	120
5.3.7 Síntese interpretativa do F2 e articulação com as expectativas do Capítulo 2 .....	122
<b>5.4 Comparação interpretativa entre F1 e F2.....</b>	<b>123</b>
<b>5.5 Síntese das expectativas interpretativas do Capítulo 2 .....</b>	<b>126</b>
<b>5.6 Contribuições para a cadeia processual do <i>whistleblowing</i> (Near e Miceli): proposição integradora .....</b>	<b>129</b>
<b>5.7 Implicações: teóricas, práticas para organizações e implicações para a profissão e instituições de <i>enforcement</i> .....</b>	<b>132</b>
<b>5.8 Encerramento do capítulo e ponte para as conclusões.....</b>	<b>135</b>
<b>6 CONCLUSÕES.....</b>	<b>138</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>144</b>
<b>APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO .....</b>	<b>151</b>
<b>APÊNDICE B – ESTRUTURA DE APLICAÇÃO NO Q-METHOD SOFTWARE.....</b>	<b>154</b>
<b>APÊNDICE C – ROTEIRO PÓS-SORT (ENTREVISTAS FATOR 1).....</b>	<b>157</b>
<b>APÊNDICE D – ROTEIRO PÓS-SORT (ENTREVISTAS FATOR 2).....</b>	<b>159</b>
<b>APÊNDICE E – MATRIZ PEARSON COMPLETA .....</b>	<b>161</b>
<b>APÊNDICE F – FATORES EXTRAÍDOS (CFA COM 7 FATORES).....</b>	<b>164</b>
<b>APÊNDICE G – FACTOR LOADINGS (4F – VARIMAX) .....</b>	<b>165</b>
<b>APÊNDICE H – FACTOR LOADINGS (3F – VARIMAX) .....</b>	<b>166</b>
<b>APÊNDICE I – FACTOR LOADINGS (2F – VARIMAX).....</b>	<b>167</b>
<b>APÊNDICE J – COMPOSITE Q-SORT DO FATOR 1 .....</b>	<b>168</b>
<b>APÊNDICE K – COMPOSITE Q-SORT DO FATOR 2 .....</b>	<b>169</b>
<b>APÊNDICE L – MATRIZ DE TRIANGULAÇÃO EXPANDIDA .....</b>	<b>170</b>
<b>APÊNDICE M – ARTIGOS UTILIZADOS NA AMOSTRA DA REVISÃO.....</b>	<b>172</b>
<b>APÊNDICE N – ENUNCIADOS EXTRAÍDOS NA REVISÃO.....</b>	<b>179</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A corrupção permanece como um dos fenômenos mais persistentes e corrosivos da vida coletiva, não apenas porque desloca recursos, distorce decisões e encarece políticas públicas, mas porque reconfigura, de forma silenciosa e durável, as condições de confiança que tornam possível a cooperação social (Rose-Ackerman; Palifka, 2020). Em termos institucionais, ela opera como uma arquitetura paralela de acesso a bens, serviços e decisões, substituindo critérios de impessoalidade e mérito por lógicas de proximidade, barganha e captura. Ao longo do tempo, esse deslocamento não produz somente perdas econômicas mensuráveis; ele degrada a previsibilidade das regras, amplia a incerteza e naturaliza a percepção de que a integridade é um custo individual sem retorno coletivo (Rose-Ackerman; Palifka, 2016; Rothstein; Uslaner, 2005).

Nessa perspectiva, o debate sobre corrupção precisa ser conduzido para além do moralismo de superfície – bons versus maus agentes – e compreendido como problema de governança e de desenho institucional, no qual incentivos, assimetrias de informação e discricionariedade se combinam para tornar o desvio possível, atraente e, em certos contextos, estabilizado (Rose-Ackerman; Palifka, 2016). Quando a corrupção se normaliza, ela não apenas ocorre; ela se torna interpretada como inevitável, e essa interpretação tende a orientar condutas futuras, reforçando um circuito de resignação e silêncio que é, por si, um mecanismo de reprodução institucional (Malagueño et al., 2010; Rose-Ackerman; Palifka, 2016; Rothstein; Uslaner, 2005).

Esse pano de fundo não é abstrato. No Brasil, a última década expôs, em escala pública, como fragilidades de governança, assimetrias de informação e estruturas de controle que podem conviver com aparências de regularidade: de um lado, escândalos de corrupção com repercussão institucional ampla, como aqueles associados à Petrobras e seus desdobramentos na Operação Lava Jato; de outro, episódios recentes de fraude e inconsistências contábeis em grandes corporações, como o caso Americanas. Em perspectiva comparada, o caso Enron permanece como referência clássica da literatura para mostrar como arranjos contábeis, auditoria e governança podem falhar simultaneamente quando incentivos, poder e captura se combinam. Esses episódios, em conjunto, não servem aqui como “ilustração jornalística”, mas como evidência de que o debate sobre integridade depende, em última instância, de decisões situadas: quem percebe o problema, quem considera possível agir, por quais canais, sob quais riscos e com que expectativa de resposta.

Nesse sentido, é por esse motivo que a Agenda 2030, ao afirmar o desenvolvimento como inseparável de paz, justiça e instituições eficazes, reconhece que não basta ampliar capacidades setoriais; é necessário fortalecer as condições político-institucionais que sustentam transparência, *accountability* e confiança pública (United Nations, 2015). No interior dessa agenda, o ODS 16 funciona como um eixo particularmente revelador: ao demandar instituições eficazes, responsáveis e transparentes e ao incluir explicitamente a redução da corrupção e do suborno, ele desloca o combate à corrupção do campo do desejável para o campo do estruturalmente necessário. Essa centralidade não é isolada: a integridade institucional também condiciona metas como trabalho decente e crescimento, uma vez que corrupção e impunidade reorganizam incentivos, distorcem mercados e precarizam a confiança necessária ao desenvolvimento sustentado (United Nations, 2015).

Essa mudança é decisiva porque evidencia que, diferente das metas técnicas – mais facilmente tratáveis por investimentos, cobertura e escala – as metas do ODS 16 envolvem disputas por poder, por capacidade investigativa, por previsibilidade de sanções e, sobretudo, por credibilidade de procedimentos (United Nations, 2015). O combate à corrupção, nesse sentido, é tanto um problema de normas quanto um problema de prática; tanto um problema de mecanismos quanto um problema de crenças e expectativas sobre o que acontece quando alguém tenta interromper o desvio (Picur, 2004; Rose-Ackerman; Palifka, 2016; Rothstein; Uslaner, 2005).

Diante disso, é nesse ponto que a contabilidade entra, não como coadjuvante, mas como infraestrutura. A contabilidade transforma fatos organizacionais em inscrições que podem circular, serem auditadas, contestadas e comparadas; ela produz legibilidade e cria condições para que decisões sejam escrutinadas. Por outro lado, pelo fato de operar como tecnologia de visibilidade, ela também pode ser mobilizada para opacificar, legitimar e estabilizar arranjos que protegem o desvio sob a aparência de conformidade (Picur, 2004). A literatura tem insistido nessa ambivalência: controles, relatórios, auditorias e rotinas de verificação não são automaticamente preventivos contra a corrupção, sua efetividade depende de como são desenhados, governados e, sobretudo, usados por pessoas inseridas em relações de poder e interesses (Everett; Neu; Rahaman, 2007; Neu et al., 2013).

Assim, discutir contabilidade e anticorrupção implica reconhecer um paradoxo: os mecanismos que prometem transparência podem, sob certas condições, produzir ritualização de conformidade e deslocamento de responsabilidade, enquanto a efetiva interrupção do desvio permanece dependente de decisões humanas concretas (Everett; Neu; Rahaman, 2007). No

centro desse paradoxo está o profissional contábil – aquele que, por formação e função, transita entre a organização e o interesse público, entre o pertencimento e o dever, entre o risco de retaliação e a expectativa de correção (Hirschman, 1970; Near; Miceli, 1985).

A figura do profissional contábil não pode ser reduzida à caricatura do “guardião técnico” nem à do “cúmplice estrutural”. A profissão se constitui como campo de expertise que reivindica jurisdição sobre a verdade econômico-financeira e cuja legitimidade social depende do reconhecimento de que tal verdade é produzida com integridade, competência e compromisso com o interesse público (Abbott, 1988; IESBA, 2024). Em outras palavras, a profissão não vive apenas de competência técnica, ela vive de confiança. Dessa forma, a confiança é capital simbólico: uma espécie de valor social acumulado que autoriza a profissão a ocupar um lugar institucional privilegiado nas decisões de investimento, fiscalização, governança e prestação de contas (Bourdieu, 1986).

Quando esse valor social se fragiliza – por escândalos, por convivência percebida com opacidade, por captura de controles – a profissão perde não apenas prestígio, mas sua licença moral de atuar como mediadora legítima entre as organizações e a sociedade (Picur, 2004; Riahi-Belkaoui, 2004). Essa tese parte do entendimento de que o valor social não é uma abstração estética, mas uma variável de mundo social que reorganiza prioridades, medos e deveres na experiência cotidiana do profissional, sobretudo quando o profissional se percebe diante de irregularidades que podem comprometer a credibilidade do próprio campo profissional (Hirschman, 1970).

O ponto crítico que emerge é eminentemente prático: quando um profissional contábil visualiza uma irregularidade, por que ele decide falar – ou por que decide silenciar? A literatura de *whistleblowing* oferece um caminho robusto para tratar essa questão como processo, e não como evento. Near e Miceli (1985) definem *whistleblowing* como a comunicação de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas a instâncias capazes de agir, e demonstram que a denúncia não se esgota no ato de reportar; ela envolve reações organizacionais, avaliações de credibilidade, respostas institucionais e dinâmicas de retaliação (Near; Miceli, 1985).

Ao discutirem efetividade, as autoras reforçam que encorajar denúncias sem compreender as condições que tornam a denúncia plausivelmente eficaz é insuficiente e pode ser eticamente irresponsável, pois transfere custos para o indivíduo em contextos em que organizações e instituições não respondem (Near; Miceli, 1985). Essa compreensão processual converge com uma leitura clássica de “voz” como resposta à deterioração institucional: a voz depende de expectativa de escuta, de canais e de condições de proteção; a lealdade pode

sustentar a voz, mas também pode bloqueá-la, quando pertencimento e dependência tornam o silêncio uma estratégia de sobrevivência (Hirschman, 1970). Assim, denunciar irregularidades não é apenas decisão moral, é uma decisão que combina avaliação de gravidade, cálculo de risco, crença na eficácia do canal, leitura do ambiente/cultura organizacional e interpretação do próprio papel profissional na rede de responsabilidades (Ajzen, 1991; Near; Miceli, 1985; Park; Blenkinsopp, 2009).

No Brasil, essa discussão ganha uma camada adicional ao se cruzar com o ambiente regulatório de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo (PLD/FT), alinhado às recomendações do Grupo de Ação Financeira (GAFI/FATF), do qual o país integra o arranjo internacional. Nesse domínio, o reporte não é apenas uma escolha moral ou organizacional: há deveres de comunicação, em hipóteses normativamente estabelecidas, que envolvem obrigações de identificação, registro e comunicação de operações suspeitas ao COAF. Trata-se de um registro distinto do *whistleblowing* em sentido amplo, mas que ilumina o mesmo núcleo de tensão que atravessa esta tese: quando a responsabilização recai sobre indivíduos e firmas, e quando a credibilidade institucional é percebida como frágil, o espaço entre o que a norma prescreve e o que o ambiente permite tende a se alargar – elevando custos subjetivos e estratégicos da voz, inclusive para atores cuja legitimidade profissional repousa na confiança pública.

Dessa forma, é nessa interseção – entre mecanismos anticorrupção, arquitetura institucional e subjetividade profissional – que se localiza o problema central que essa tese busca iluminar. Ao invés de perguntar somente: denunciar ou não denunciar? a pesquisa pergunta quais são as formas de visão sobre a denúncia que se organizam entre profissionais contábeis e como tais formas se diferenciam quando o valor social da profissão é percebido como preservado, frágil ou ameaçado (Hirschman, 1970). A proposição orientadora do estudo é expressa na seguinte declaração de tese: o profissional contábil tende a atribuir maior relevância prática às medidas anticorrupção quando percebe que irregularidades atingem – ou ameaçam atingir – o valor social da profissão, reconfigurando o equilíbrio entre dever, risco e expectativa de resposta institucional. Essa proposição não é apresentada como hipótese causal estrita. Ela é assumida como proposição interpretativa a ser examinada empiricamente, perguntando: quais condições fazem o valor social parecer ameaçado, como essa ameaça é reconhecida pelo profissional e que efeitos ela produz nas etapas do *whistleblowing* enquanto processo (da qualificação do fato à decisão, ao canal e à expectativa de resposta) (Near; Miceli, 1985).

Daí decorre a pergunta de pesquisa: que tipos de visão sobre denunciar irregularidades emergem entre profissionais de contabilidade e como o valor social percebido da profissão os diferencia? E decorre o objetivo geral: identificar tipos de visão (configurações subjetivas) sobre *whistleblowing* entre profissionais da contabilidade e como esses tipos se relacionam ao valor social da profissão (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

Responder a essa pergunta exige um método capaz de captar tipos de visão com rigor e transparência, sem reduzir subjetividade a médias e sem transformar interpretações em impressionismo. Por essa razão, a tese adota o Q-Method como estratégia metodológica central. O Q-Method foi concebido para investigar subjetividade operante por meio de ordenações comparativas e análise fatorial invertida; em vez de correlacionar variáveis, correlaciona-se pessoas a partir de padrões completos de julgamento, extraíndo fatores que representam perspectivas compartilhadas (Brown, 1993; Stephenson, 1935; Watts; Stenner, 2005).

O objetivo não é estimar prevalências populacionais, mas mapear configurações subjetivas consistentes e interpretáveis no interior de um universo profissional. Estudos em ciências sociais aplicadas têm demonstrado a utilidade do Q-Method para revelar a pluralidade de posições em contextos normativamente carregados, como ética administrativa e lealdades no setor público (De Graaf, 2011; De Graaf; Van Exel, 2008), implementação de políticas (Alderson et al., 2018) e debates no campo contábil (Sorola, 2022). Ao combinar a estrutura de um Q-sort com a interpretação disciplinada de *factor arrays*, itens distintivos e consensuais, o método permite descrever, com base empírica, como diferentes profissionais organizam suas prioridades e temores diante do mesmo repertório de enunciados (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

Empiricamente, essa pesquisa se delimita à investigação de perspectivas de profissionais da contabilidade a partir de Q-sorts válidos coletados por meio de instrumento online de ordenação forçada de enunciados em escala de concordância (Q-sort). A amostra é intencional e composta por 31 participantes com CRC ativo, todos da região Sudeste do Brasil. Quanto à experiência profissional, 18 participantes possuíam mais de 10 anos de atuação na área contábil e 13 situavam-se entre 5 e 10 anos. Em termos de titulação máxima, registraram-se 4 doutores em Ciências Contábeis, 4 mestres em Ciências Contábeis, 3 mestres em outras áreas (Educação e Engenharia), 6 especialistas (pós-graduados) com MBA na área de negócios, 12 bacharéis em Ciências Contábeis e 2 técnicos em Contabilidade. A análise dos dados segue os procedimentos típicos do Q-Method: correlação pessoa-a-pessoa (Pearson), extração fatorial (Centroid Factor Analysis), rotação (Varimax) e interpretação de *factor arrays*, enunciados distintivos e

consensuais, com apoio de entrevistas *post-sort* para qualificação semântica das perspectivas (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

Além disso, convém registrar que a literatura empírica opera com estratégias distintas e complementares. Há estudos que modelam intenção de denunciar por *surveys* e construtos comportamentais, tratando *whistleblowing* como comportamento planejado e estimando o papel de atitudes, normas subjetivas e controle percebido (Ajzen, 1991; Park; Blenkinsopp, 2009). Há estudos experimentais com cenários/vinhetas que manipulam atributos do canal (anonimato, formalidade, consequência esperada) para observar efeitos na disposição de reportar e na escolha entre canais anônimos e não anônimos (Kaplan et al., 2012; Kaplan; Schultz, 2007). Além disso, há investigações com dados organizacionais/arquivais que avaliam sistemas internos de denúncia e governança, examinando como a arquitetura institucional do reporte se relaciona a resultados e práticas internas (Stubben; Welch, 2020). Ao optar pelo Q-Method, essa tese se insere nesse campo com uma contribuição específica: em vez de explicar o fenômeno apenas por fatores ou dimensões isoladas, busca mapear tipologias de visão e a lógica subjetiva que torna a voz – ou o silêncio – plausíveis diante das mesmas tensões (Watts; Stenner, 2005).

A relevância do estudo não é apenas metodológica; ela é substantiva. Em primeiro lugar, ao inserir valor social como eixo diferenciador das tipologias de *whistleblowing*, a tese propõe um deslocamento teórico: a decisão de denunciar é lida não somente como função de clima organizacional, proteção legal e incentivos, mas como resposta a tensões identitárias e reputacionais do campo profissional – tensões que podem tornar a denúncia mais plausível quando o custo simbólico do silêncio passa a recair sobre a própria profissão (Hirschman, 1970).

Em segundo lugar, ao tratar a contabilidade como tecnologia ambivalente no combate à corrupção, a tese evita uma narrativa linear de “mais controle igual menos corrupção” e desloca o olhar para a prática situada: mecanismos anticorrupção não operam por si; operam por meio de agentes, expectativas e respostas institucionais (Everett; Neu; Rahaman, 2007). Em terceiro lugar, no plano aplicado, o estudo contribui para pensar como arranjos de canal, proteção e resposta organizacional podem ser desenhados de modo a reduzir o custo esperado da voz e aumentar a eficácia esperada do reporte – exatamente os pontos que a literatura aponta como condições para que *whistleblowing* deixe de ser heroísmo e se torne infraestrutura de integridade (European Union, 2019; ISO, 2021; Near; Miceli, 1985).

Por fim, vale explicitar o compromisso analítico que orienta esta tese: discutir corrupção e *whistleblowing*, em uma profissão cuja legitimidade repousa na confiança pública, implica reconhecer que há sempre um componente ético e um componente institucional em jogo. A pesquisa não parte de uma pretensão de neutralidade moral indiferente ao dano social da corrupção, mas de uma postura científica que transforma essa relevância social em objeto de investigação rigorosa, recusando atalhos explicativos e buscando compreender como a voz e o silêncio se tornam possíveis – e plausíveis – dentro de contextos organizacionais e institucionais concretos (Near; Miceli, 1985; Rose-Ackerman; Palifka, 2016).

É nessa tensão, entre o que as normas prescrevem e o que as organizações permitem; entre o que a profissão promete e o que o profissional arrisca; entre o interesse público e a vulnerabilidade do indivíduo, que se situa o problema empírico dessa tese (Hirschman, 1970). Ao identificar tipos de visão sobre denunciar irregularidades e ao examinar como o valor social percebido diferencia tais visões, o estudo busca contribuir para a teoria (com uma lente interpretativa sobre agência profissional e legitimidade), para a metodologia (com o uso disciplinado do Q-Method) e para a prática (com subsídios para canais, proteção e formação profissional) (ISO, 2021; Watts; Stenner, 2005).

Em termos de contribuição, essa tese oferece quatro entregas principais, articuladas entre teoria, método e prática. Primeiro, propõe uma leitura processual do *whistleblowing* aplicada ao campo contábil, recolocando a resposta institucional (e não apenas a intenção de denunciar) como elemento decisivo para compreender o porquê a voz se sustenta ou se dissolve na experiência concreta. Segundo, opera uma contribuição conceitual ao tratar o valor social da profissão como eixo interpretativo capaz de organizar, em duas tipologias de visão, o modo como profissionais avaliam gravidade, evidência, risco e viabilidade de ação diante de irregularidades. Terceiro, contribui metodologicamente ao empregar Q-Method para mapear as configurações subjetivas compartilhadas e, em seguida, qualificar semântica e contextualmente essas configurações por meio de entrevistas *post-sort*, reforçando a rastreabilidade interpretativa do percurso analítico. Quarto, explicita implicações práticas para organizações e instituições de *enforcement*, ao indicar que canais de relato, proteção e devolutiva não são apenas dispositivos formais, mas condições institucionais que modulam confiança, custo subjetivo da denúncia e expectativa de consequência, especialmente em contextos nos quais também há deveres regulatórios de comunicação em matéria de PLD/FT.

Quanto à organização, a tese estrutura-se em seis capítulos. Após essa introdução, o Capítulo 2 consolida o referencial teórico, articulando corrupção, ODS 16, a ambivalência da

contabilidade e a cadeia processual do *whistleblowing*, além de delimitar o papel do valor social como eixo interpretativo. O Capítulo 3 descreve o delineamento metodológico, justificando o uso do Q-Method, a construção do *concourse* e do Q-set, e os procedimentos de análise, com apoio de entrevistas *post-sort*. O Capítulo 4 apresenta os resultados quantitativos do Q-Method (fatores, *factor arrays*, itens distintivos e consensuais). O Capítulo 5 desenvolve a análise interpretativa das tipologias e suas implicações para a cadeia processual do *whistleblowing*. Por fim, o Capítulo 6 sintetiza conclusões, contribuições e implicações teóricas e práticas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo estabelece a arquitetura conceitual – ou seja, modo como um sujeito “monta” a decisão a partir de elementos que se articulam e se hierarquizam – que sustenta a tese de que a efetividade das medidas anticorrupção depende, em última instância, de como sujeitos concretos interpretam o que veem, o que temem, o que consideram possível e o que entendem como dever profissional diante de irregularidades. A literatura contemporânea sobre corrupção e integridade pública tem convergido na compreensão de que regras, códigos e canais não operam de forma homogênea: sua eficácia é mediada por instituições, por práticas organizacionais e, sobretudo, por repertórios de sentido que orientam a ação (Rose-Ackerman; Palifka, 2020). Essa tese se ancora exatamente nesse ponto de mediação – onde a infraestrutura formal encontra a subjetividade situada – e escolhe como foco um ator estratégico: o profissional da contabilidade, cuja posição na produção, validação e circulação de informações econômico-financeiras o coloca no centro das disputas por visibilidade, opacidade e responsabilização.

Do ponto de vista epistemológico, o capítulo assume a tradição interpretativista como compatível com o problema investigado. Em termos de pesquisa em contabilidade, essa escolha se justifica porque o campo reconhece a pluralidade de tradições e pressupostos (*mainstream*, interpretativa e crítica), e porque fenômenos como *whistleblowing* exigem compreender arquiteturas de decisão e não apenas listar fatores isolados (Chua, 1986; Hopper; Powell, 1985).

Em linha semelhante, a defesa do “*middle-range thinking*” em pesquisa empírica contábil propõe que explicações robustas devem operar em um nível intermediário: não como “leis universais” descoladas do contexto, nem como descrições locais sem amarração conceitual. Trata-se de formular mecanismos teoricamente informados e empiricamente rastreáveis, capazes de explicar como e sob quais condições um fenômeno se estabiliza em situações concretas (Laughlin, 1995). No caso dessa tese, isso significa compreender o *whistleblowing* como um processo que se organiza ao longo de etapas e cujas variações dependem de condições institucionais e organizacionais percebidas – isto é, explicar o porquê a voz se torna plausível para alguns e improvável para outros diante do mesmo tipo de irregularidade.

A organização do capítulo segue um movimento macro micro: parte-se (i) da corrupção como obstáculo estrutural a confiança e desenvolvimento, (ii) da Agenda 2030/ODS 16 como ponte para instituições eficazes, (iii) da ambivalência da contabilidade no combate à corrupção,

(iv) do deslocamento para o agente (por que não denunciar?), (v) da base processual de Near e Miceli (1985) para *whistleblowing*, (vi) do pano de fundo institucional (mundo e Brasil) e, então, (vii) do eixo distintivo de valor social da profissão e das oito dimensões como lentes interpretativas que serão mobilizadas na discussão dos fatores no Capítulo 5.

## **2.1 Delimitação, posicionamento epistemológico e organização do capítulo**

A presente tese é orientada pela pergunta: “Que tipos de visão sobre denunciar irregularidades emergem entre contadores e como o valor social percebido da profissão os diferencia?” O objetivo geral é identificar configurações subjetivas de visão sobre *whistleblowing* entre profissionais da contabilidade e compreender como esses tipos se relacionam ao valor social da profissão.

Em coerência com esse propósito, a declaração de tese – “o profissional contábil tende a atribuir maior relevância prática às medidas anticorrupção quando percebe que irregularidades atingem (ou ameaçam atingir) o valor social da profissão” – é tratada aqui não como hipótese causal a ser “testada”, mas como proposição interpretativa a ser interrogada empiricamente: em que condições a sensibilidade (ou o bloqueio) à denúncia emerge, e como a percepção de valor social (reconhecimento, legitimidade, reputação e compromisso público) reorganiza a arquitetura subjetiva da decisão diante de irregularidades.

Esse enquadramento demanda uma epistemologia capaz de lidar com o fato de que “irregularidade”, “risco”, “dever”, “prudência”, “canal confiável” e “retaliação” são categorias que não existem apenas como entidades objetivas, mas como significados socialmente produzidos e pragmaticamente usados por sujeitos em situações de incerteza. A tradição interpretativista é adequada porque assume que a ação é orientada por interpretações situadas e porque privilegia explicações que reconstruam como os atores dão sentido ao mundo organizacional (Chua, 1986; Hopper; Powell, 1985).

No debate em contabilidade, esse posicionamento tem respaldo em leituras que distinguem tradições de pesquisa e explicitam suas premissas ontológicas e epistemológicas (Chua, 1986; Hopper; Powell, 1985), bem como em textos metodológicos que mostram que teoria e dados, em estudos qualitativos, se coproduzem no trabalho de campo e na análise – isto é, não se trata de “aplicar” teoria a fatos, mas de produzir inteligibilidade teórica a partir de um diálogo reflexivo com o empírico (Ahrens; Chapman, 2006; Laughlin, 1995).

A função do Capítulo 2 é dupla. Primeiro, oferecer um pano de fundo substantivo sobre corrupção, instituições e a ambivalência da contabilidade, para que a denúncia não seja reduzida

ao moralismo nem ao tecnicismo. Segundo, para construir um “mapa de leitura” para o Capítulo 5: as oito dimensões não serão tratadas como variáveis explicativas, mas como lentes analíticas que organizam repertórios de sentido ao longo da cadeia processual de *whistleblowing* observada por Near e Miceli (1985) sendo operada em quatro níveis: (i) percepção; (ii) decisão; (iii) canal e; (iv) resposta, permitindo interpretar os fatores do Q-Method como configurações subjetivas coerentes. Com isso, o capítulo prepara explicitamente a passagem ao Capítulo 4 (procedimentos do Q-Method) e ao Capítulo 5 (interpretação das tipologias), sem antecipar achados, mas assegurando coerência teórica no modo como a discussão será conduzida.

Para evitar dispersão conceitual e preservar coerência interpretativa, este capítulo adota uma delimitação explícita. O núcleo analítico da tese é composto por dois elementos: (i) o *whistleblowing* tratado como fenômeno processual (percepção, decisão, canal e resposta) e (ii) o valor social da profissão como eixo interpretativo que organiza as justificativas, limites e compromissos mobilizados pelos profissionais. Conceitos próximos – como legitimidade, reputação, jurisdição profissional, mandato público, confiança institucional e proteção – não são tratados como “construtos autônomos” que competem entre si, mas como registros e mecanismos que compõem o modo como o valor social é percebido e acionado em situações concretas. Do mesmo modo, as oito dimensões apresentadas ao final do capítulo não são variáveis explicativas no sentido causal, mas lentes analíticas derivadas do *concourse* construído a partir da literatura e da organização teórica que orientou a seleção e o refinamento do Q-set. Nesse sentido, elas funcionam como “mapa de leitura” para interpretar tipologias de visão extraídas pelo Q-Method, sem pretensão de exaustividade nem de fechamento do fenômeno.

## **2.2 Corrupção: dano social, institucional e econômico**

Uma forma útil de iniciar o debate – sem reduzir a corrupção a um “desvio moral” individual – é tratá-la como um fenômeno institucional e relacional: ela emerge quando o exercício de um poder delegado (político, burocrático, regulatório ou organizacional) passa a ser mobilizado em benefício privado, corroendo as finalidades públicas ou coletivas que legitimam esse poder (Rose-Ackerman; Palifka, 2020). Por isso, a definição amplamente difundida de corrupção como “abuso de poder confiado para ganho privado” tem força analítica: ela mantém, ao mesmo tempo, o elemento de delegação/mandato e o deslocamento do fim da ação – de um propósito público para um interesse particular (Transparency International, 2026).

Ao assumir esse enquadramento, a corrupção deixa de ser apenas um conjunto de eventos episódicos (suborno, fraude, cartel, favorecimento) e passa a ser compreendida como um mecanismo de reconfiguração de incentivos e expectativas. Em termos práticos, ela altera o que os atores consideram “racional”, “necessário” ou “inevitável” para acessar bens, serviços e decisões; em termos institucionais, ela desloca critérios de mérito, impessoalidade e legalidade para critérios de proximidade, barganha e capacidade de pagar/negociar (Rose-Ackerman; Palifka, 2020). Essa mudança é central porque produz, em cascata, efeitos sobre confiança social e institucional: quando as regras formais perdem previsibilidade, a cooperação se torna mais custosa e seletiva, e a vida pública tende a se organizar por atalhos e redes, não por direitos e procedimentos. Essa dinâmica é consistente com a literatura que liga corrupção, desigualdade e confiança como um circuito de reforço mútuo (Rothstein; Uslaner, 2005).

Rose-Ackerman e Palifka (2016) chamam atenção para o fato de que a corrupção é particularmente destrutiva quando se consolida como arranjo estável: ela passa a operar como uma “infraestrutura” paralela de alocação de benefícios e imposição de custos, competindo com o Estado e com as organizações por autoridade legítima. Nesse sentido, o problema não é apenas o pagamento ilegal em si, mas o efeito organizador de um sistema de pagamentos e favores que (i) aumenta a discricionariedade opaca, (ii) induz decisões ineficientes e (iii) normaliza a captura de políticas e contratos. A consequência típica é uma combinação de ineficiência alocativa, regressividade distributiva e deterioração de *accountability*, especialmente em contextos de contratação pública, regulação e prestação de serviços (Rose-Ackerman; Palifka, 2016).

A literatura empírica oferece lastro para a intuição de que a corrupção não é “custo lateral” do desenvolvimento, mas um fator que o atravessa estruturalmente: Mauro (1995), por exemplo, identifica associação robusta entre corrupção, menor investimento e menor crescimento econômico em comparação internacional. Mesmo quando não se pretende adotar uma leitura causal forte, o achado é importante como indício convergente: onde a corrupção se torna esperada, os atores passam a precificar risco institucional, incerteza e arbitrariedade – e isso afeta decisões de investimento, inovação, contratação e planejamento. (Mauro, 1995).

Um passo adicional – particularmente compatível com uma epistemologia interpretativista – é reconhecer que a corrupção pode operar como lógica institucional: ela não depende apenas de “agentes maus”, mas de padrões de funcionamento que podem inclusive beneficiar momentaneamente a instituição ao mesmo tempo em que a desviam de suas finalidades legítimas. Essa é a intuição por trás das teorias de corrupção institucional: o foco

analítico se desloca do *quid pro quo* individual para a forma como certas dependências, incentivos e rotinas passam a deteriorar, por dentro, a integridade do processo decisório e do mandato institucional (Thompson, 2018).

Finalmente, esse enquadramento permite uma ponte direta com o propósito do capítulo: se a corrupção é um fenômeno que reorganiza incentivos, confiança e legitimidade, então o combate à corrupção não pode ser pensado apenas como norma, mas como disputa de interpretações sobre risco, dever, eficácia e pertencimento. Assim, a agenda anticorrupção não é somente um conjunto de “medidas”, mas um campo de tensões no qual atores (inclusive profissionais da contabilidade) avaliam o que está em jogo para si, para a organização, para a profissão e para a sociedade (Rose-Ackerman; Palifka, 2020).

### **2.3 Agenda 2030 e ODS 16: por que corrupção é um alvo especialmente difícil**

A Agenda 2030 institucionaliza, em linguagem de política pública global, uma ideia decisiva para esse trabalho: o desenvolvimento sustentável não é apenas desempenho econômico e a entrega setorial, mas também condições políticas e institucionais que tornam possível sustentar direitos, reduzir desigualdades e coordenar ação coletiva. O texto da Agenda explicita o entrelaçamento entre desenvolvimento, paz e instituições: “*não há desenvolvimento sustentável sem paz, e não há paz sem desenvolvimento sustentável*”, reposicionando a dimensão institucional como elemento constitutivo – e não acessório – do projeto de desenvolvimento (United Nations, 2015).

É nesse ponto que o ODS 16 (“paz, justiça e instituições eficazes”) opera como uma ponte particularmente produtiva para a temática anticorrupção. Ao contrário de metas mais “técnicas” (por exemplo, expansão de cobertura, infraestrutura, ou determinados indicadores de provisão), o ODS 16 se volta para arquiteturas de governança: justiça, transparência, *accountability*, inclusão e controle de violência e corrupção. Em especial, a Agenda incorpora o compromisso de reduzir “corrupção e suborno em todas as suas formas” (meta 16.5) e de desenvolver instituições “efetivas, responsáveis e transparentes” (meta 16.6), colocando o combate à corrupção no coração da discussão sobre capacidade estatal e confiança institucional (Mackey; Vian; Kohler, 2018).

Ocorre que, justamente por tratar de governança e poder, o ODS 16 é na prática, um dos conjuntos de metas mais difíceis de “entregar” por meio de soluções lineares. Duas razões são centrais. A primeira é política: combater corrupção implica redistribuir custos e benefícios, enfrentar redes de interesse e alterar equilíbrios organizacionais; logo, tende a acionar

resistência, acomodação e reformismo simbólico. A segunda é epistemológica/operacional: fenômenos como corrupção, captura, impunidade e retaliação são muitas vezes subterrâneos, adaptativos e sensíveis ao contexto; a própria mensuração sofre com subnotificação e com o hiato entre percepção e experiência. Por isso, faz sentido tratar anticorrupção como “problema perverso” (*wicked problem*): não há definição consensual, solução definitiva nem critério único de sucesso; há, antes, disputas sobre diagnóstico, evidência, prioridades e *trade-offs* (Rittel; Webber, 1973).

Essa dificuldade não significa que o ODS 16 seja periférico; ao contrário, parte da literatura recente o descreve como “habilitador” (*enabler*) dos demais objetivos, dada sua interdependência com políticas sociais e econômicas. Uma síntese importante é que as evidências de interligação entre ODS 16 e outros ODS são amplas: violência, injustiça, opacidade e corrupção travam resultados em saúde e educação, ampliam vulnerabilidades e desigualdades e corroem a própria capacidade de implementação e coordenação de políticas públicas, de modo que fortalecer instituições tende a produzir efeitos transversais (International IDEA, 2024). Em linha semelhante, um relatório global recente do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD (ou *United Nations Development Programme* – UNDP) caracteriza o ODS 16 como “*linchpin*” (peça-chave) da Agenda 2030, argumentando que avanços em violência, corrupção, injustiça e exclusão condicionam o ritmo de progresso dos demais objetivos (UNDP, 2025).

Além disso, estudos quantitativos comparativos, que aqui funcionam como pano de fundo, não como “prova” causal, mostram associações sistemáticas entre níveis de corrupção e desempenho agregado nos ODS: países com menor corrupção tendem a apresentar melhores resultados em múltiplas metas, inclusive no próprio ODS 16 – o que reforça a tese de que a corrupção é fator transversal que distorce alocação de recursos, qualidade regulatória e confiança (Gallego-Álvarez, 2025). Ao mesmo tempo, a própria operacionalização do acompanhamento das metas anticorrupção mostra o tamanho do desafio: indicadores como 16.5.1 e 16.5.2 dependem de *surveys* de experiência (não apenas percepção), porque dados administrativos subconta casos não detectados e não reportados; quando bem desenhadas, essas medições ajudam a localizar “zonas de exposição” e orientar políticas, mas exigem capacidade técnica e continuidade institucional (UNDP, 2025).

O ODS 16 cumpre duas funções teóricas nessa pesquisa: (i) oferece uma entrada legitimada e universalista para o problema da corrupção (evitando que ele pareça apenas uma agenda local ou conjuntural) e (ii) evidencia que anticorrupção é disputa por instituições

confiáveis. Essa segunda função é decisiva para o próximo passo do capítulo: se a transparência, *accountability* e controle de corrupção dependem de rotinas organizacionais e infraestruturas de informação, então a contabilidade – simultaneamente capaz de visibilizar e de opacificar – torna-se um terreno privilegiado para observar como normas e instrumentos se transformam (ou não) em práticas, e porque profissionais podem aderir à “voz” ou escolher o silêncio.

#### **2.4 Contabilidade e corrupção: a ambivalência de uma tecnologia de governo**

A passagem do ODS 16 para o campo da contabilidade pode ser feita sem qualquer “salto” conceitual: se o ODS 16 recoloca o desenvolvimento como problema institucional (capacidade estatal, justiça, *accountability* e confiança), então o combate à corrupção depende de infraestruturas de informação que tornem ações e decisões passíveis de rastreamento, avaliação e contestação. Nesse ponto, a contabilidade aparece menos como técnica neutra e mais como tecnologia de governo: ela não apenas registra o mundo; ela ajuda a produzir um mundo “governável” ao transformar práticas, relações e eventos em inscrições, categorias e comparações que podem circular e sustentar decisões. Essa formulação é coerente com leituras em governo (*governmentality*), nas quais o econômico e o organizacional são administrados por meios aparentemente técnicos, mas profundamente políticos, porque definem o que será visível, mensurável e exigível. (Miller; Rose, 1990).

Nesse sentido, essa é a condição que sustenta a tese – já clássica na área – de que a contabilidade é ambivalente no campo anticorrupção. Everett, Neu e Rahaman (2007) mostram que, na “mentalidade ortodoxa” de grandes organismos e discursos programáticos anticorrupção, a contabilidade tende a ser posicionada como aliada natural: aprimorar padrões, controles, auditorias e *disclosure* seria, em princípio, “fazer mais do mesmo” para reduzir oportunidades de desvio.

Ao mesmo tempo, os autores apresentam uma leitura alternativa – que descrevem como radical – segundo a qual a contabilidade não é apenas remédio contra a corrupção. Dependendo da organização institucional e dos interesses em jogo, por exemplo, quando a governança é capturada e a prestação de contas vira formalidade, práticas contábeis e de auditoria podem produzir opacidade ao dificultar a rastreabilidade de decisões e responsáveis, deslocar responsabilidades ao converter problemas substantivos em conformidade procedimental, e estabilizar hierarquias e rotinas de *accountability* que reforçam assimetrias internas e entregam aparência de controle sem transformar relações de poder (Everett; Neu; Rahaman, 2007). A contribuição central do argumento não é negar o valor de controles e auditorias, mas sustentar

que a contabilidade também enquadra o problema e prescreve soluções e pode tanto constranger quanto habilitar práticas corruptas (Everett; Neu; Rahaman, 2007).

Esse ponto fica ainda mais concreto quando se desloca o olhar do “macro” programático para os micros processos de como a corrupção se organiza. Neu, Everett, Rahaman e Martinez (2013), ao analisarem uma rede de corrupção em um programa governamental canadense, mostram que a contabilidade pode operar como gramática operacional do ilícito: não apenas porque “esconde”, mas porque permite gerar, circular, repartir e reintegrar recursos por meio de transações e registros que dão forma à rede e às suas rotinas. A corrupção, nessa leitura, não é somente violação de regra, mas também um arranjo colaborativo que mobiliza competências, papéis e interações – e pode valorizar um tipo de “habilidade contábil”, no sentido amplo de saber movimentar e justificar registros e documentos, como capital simbólico dentro da própria rede. Assim, controles e barreiras contábeis não desaparecem; eles são frequentemente contornados por respostas de “segunda ordem”: estratégias que trabalham em torno das próprias barreiras, convertendo procedimentos em oportunidades (Neu et al., 2013).

Essa ambivalência se intensifica quando se considera o papel da auditoria e dos controles como dispositivos de legitimidade. A literatura sobre auditoria enfatiza que auditorias não produzem apenas “verdades técnicas”, mas também legitimidade social: elas ajudam a sustentar confiança, administrar expectativas e performar conformidade diante de públicos diversos, sobretudo em ambientes de risco reputacional (Power, 2003).

Power (2003) discute explicitamente a “produção de legitimidade” associada ao *audit*, e o argumento dialoga com a ideia, desenvolvida em sua obra sobre a “sociedade de auditoria”, de que práticas de verificação se expandem em resposta a demandas políticas por controle, frequentemente gerando efeitos não pretendidos e formas ritualizadas de prestação de contas (Power, 1999, 2003). Em termos interpretativos, isso é decisivo: quando a organização aprende a “parecer” controlada, pode emergir uma distância entre o que é verificável no papel e o que é vivido na prática – e essa distância alimenta, mais adiante, percepções de futilidade, descrença no canal e cálculo de risco (dimensões que serão retomadas no Capítulo 5).

A partir dessa base, estudos recentes no campo contábil aproximam anticorrupção de uma política de visibilidade: o foco passa a ser como inscrições (formas, trilhas, relatórios, linhas de reporte, rastros) constroem arenas onde condutas podem ser observadas, julgadas e disciplinadas – mas também onde rastros podem ser bloqueados, desviados ou esvaziados por atores interessados. Neu, Everett e Rahaman (2015) propõem que controles e monitoramento podem “construir sujeitos” mais responsivos a padrões éticos, mas sublinham que esses arranjos

são simultaneamente disciplinares e produtivos: eles encorajam certas condutas e desencorajam outras, sem jamais neutralizar a política do que será visível e de como a visibilidade circulará (Neu; Everett; Rahaman, 2015). Roberts (2015), por sua vez, radicaliza o alerta: processos de inscrição e auditoria pensados para prevenir corrupção podem, paradoxalmente, continuar a torná-la possível, porque a corrupção pode se esconder no “teatro” do devido processo e nas fantasias de soberania dentro de hierarquias; isto é, o aparato formal não elimina automaticamente a atração e a dinâmica subjetiva do poder corrupto (Roberts, 2015).

Essa discussão devolve a “dobradiça” do capítulo: contabilidade é ferramenta, mas o uso é social e profissional. A literatura mostra que a profissão pode ser convocada, no discurso anticorrupção, como guardião da integridade, porém na prática, a efetividade dos dispositivos depende do modo como atores os interpretam, os habitam e os acionam – inclusive em contextos em que a auditoria interna e suas linhas de reporte são atravessadas por interesses e vulnerabilidades (Neu et al., 2013). Por isso, a pergunta “por que não denunciar?” não pode ser respondida apenas com “falta de norma” ou “falta de canal”: ela exige compreender como o profissional lê a situação, o risco, a eficácia do canal, a retaliação e, sobretudo, o que está em jogo para sua identidade e para o valor social da profissão. É esse deslocamento – do instrumento para a interpretação situada do agente – que abre a próxima seção, dedicada ao *whistleblowing* como prática de “voz” e como processo (Near; Miceli, 1985, 1995) atravessado por julgamentos morais, contextos organizacionais e disputas de legitimidade.

Um corolário importante desse argumento é que a ambivalência não se manifesta apenas em “controles que falham”, mas também na zona cinzenta do julgamento profissional. Em ambientes regulados por princípios e escolhas interpretativas (por exemplo, mensuração, provisões, reconhecimento e divulgação), a fronteira entre discricionariedade legítima e distorção oportunista pode se tornar objeto de disputa e racionalização. Esse terreno é especialmente sensível para o problema dessa tese: quanto maior a incerteza interpretativa sobre “o que conta” como irregularidade e sobre “quão evidentes” são as provas, maior tende a ser o peso do contexto institucional e organizacional na decisão de relatar – e maior a probabilidade de que a denúncia seja vivida como risco, e não como mecanismo de correção.

## **2.5 Da ambivalência ao agente: motivos para a omissão da denúncia**

A ambivalência da contabilidade no campo anticorrupção, discutida na seção anterior, conduz a uma consequência teórica direta: não é suficiente compreender os instrumentos; é preciso compreender como os atores os interpretam e os habitam. Em outras palavras, a

pergunta “por que não denunciar?” não se resolve no nível do desenho formal de normas, controles e canais, porque a passagem do “haver um mecanismo” para o “agir por meio dele” depende de um encadeamento de significados situados – o que conta como irregularidade, quão grave ela é, quem terá poder para agir, qual será a reação organizacional, e qual custo simbólico e material recairá sobre quem fala. Assim, é esse tipo de deslocamento – do aparato para a experiência interpretada – que torna o *whistleblowing* um objeto privilegiado para pesquisa interpretativista: ele condensa moralidade, poder, pertencimento e reputação em decisões concretas, realizadas sob incerteza.

Um primeiro ponto frequentemente subestimado, é que “ver” uma irregularidade não é um dado bruto, mas um resultado de *sensemaking* (Weick, 1995). Em ambientes organizacionais, fatos raramente se apresentam como evidências transparentes: eles chegam por fragmentos, rumores, sinais contábeis ambíguos, inconsistências de registro, ordens informais, justificativas retrospectivas e pressões de prazo. O que será reconhecido como erro, prática aceitável, jeitinho necessário ou conduta ilícita depende de quadros interpretativos disponíveis, de experiências anteriores, do repertório normativo internalizado e da posição do profissional na rede de relações. Esse ponto é consistente com a ideia de que organizações produzem realidades por meio de interpretações retrospectivas e socialmente negociadas (Weick, 1995). Assim, antes mesmo da decisão de denunciar, há uma etapa decisiva de qualificação moral e institucional do evento: o profissional precisa concluir que se trata de um “*wrongdoing*” que merece ser nomeado como tal – e essa conclusão raramente é automática.

Nesse sentido, a literatura de decisão ética contribui com um refinamento útil: a gravidade percebida do caso não é apenas mais ou menos importante; ela se estrutura por dimensões do próprio problema moral. Jones (1991) propõe que a intensidade moral – por exemplo, magnitude das consequências, proximidade, probabilidade de efeito e consenso social – altera a forma como indivíduos reconhecem, julgam e se motivam diante de dilemas éticos. Em termos práticos, isso significa que o mesmo profissional pode reagir de modo distinto a irregularidades diferentes, não por inconsistência moral, mas porque os casos se impõem com intensidades distintas e ativam diferentes expectativas de consequência, urgência e responsabilidade.

Uma vez reconhecida a irregularidade, a pergunta “por que não denunciar?” passa a se comportar menos como um problema de coragem individual e mais como um problema de ação sob risco. A definição clássica de *whistleblowing* deixa claro que denunciar envolve deslocar a informação para instâncias com poder de agir – e envolve desafiar (ainda que indiretamente)

relações de dependência e autoridade. Near e Miceli (1985) descrevem o *whistleblowing* como a divulgação, por um membro atual ou anterior da organização, de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas a atores capazes de intervir e, ao modelarem o processo, já sinalizam que a decisão do membro e a resposta da organização são partes do mesmo fenômeno. Dozier e Miceli (1985) reforçam esse entendimento ao tratar o *whistleblowing* como forma de comportamento pró-social: denunciar pode ser interpretado como ação em favor de outros e da integridade institucional, mas frequentemente exige enfrentar custos pessoais e sociais relevantes.

Esse caráter processual é crucial porque permite compreender o silêncio não como simples falta de ética, mas como uma posição que pode emergir de três avaliações interligadas: (i) risco esperado, (ii) eficácia esperada e (iii) custo identitário. Near e Miceli (1995) argumentam que encorajar *whistleblowing* sem compreender as condições que o tornam efetivo é inadequado: a decisão de falar tende a depender da expectativa de que a denúncia produzirá alguma mudança e não apenas punição para o denunciante. Quando a organização é percebida como indiferente, quando o canal é percebido como capturado, ou quando experiências anteriores sugerem retaliação e impunidade, o cálculo prático tende a deslocar-se do dever para o custo – mesmo entre profissionais que valorizam integridade.

Aqui, a literatura de voz e silêncio ajuda a qualificar o fenômeno: falar não é apenas ter algo a dizer, mas acreditar que dizer é apropriado, seguro e útil. Morrison (2014) sintetiza evidências de que a decisão de falar para cima depende de motivação, percepção de riscos, clima de abertura, confiança e expectativas sobre a reação da liderança e simetricamente, o silêncio pode ser defensivo (para autoproteção), aquiescente (por resignação) ou estratégico (por cálculo político). Em um nível ainda mais fino, Detert e Edmondson (2011) mostram que os indivíduos carregam “teorias implícitas de voz”: crenças tácitas sobre quando falar é perigoso, desleal, inútil ou inapropriado – crenças que funcionam como regras de autocensura mesmo quando a pessoa reconhece problemas reais. Esse tipo de resultado é particularmente compatível com a abordagem desse estudo: ele desloca a explicação do traço moral para o repertório cultural e organizacional que define o que se faz em situações de irregularidade.

Além disso, a pesquisa empírica acumulada sugere que há uma diferença persistente entre intenção e ação. A meta-análise de Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005) indica que correlações com intenção de denunciar tendem a ser mais fortes do que com o comportamento real de *whistleblowing*, e que variáveis contextuais são especialmente importantes para entender retaliação. Esse achado sustenta um alerta metodológico que será valioso no Capítulo 5: quando profissionais dizem “eu denunciaria”, frequentemente estão descrevendo uma posição

normativa; quando decidem “eu denunciei” (ou “eu não denunciei”), entram em cena condições situadas – proteção, provas, apoio, credibilidade do canal, status e vulnerabilidade.

Por fim, há um componente que conecta diretamente essa seção ao argumento central da tese: a denúncia é atravessada por uma tensão moral estrutural entre lealdade e justiça/*fairness*. Dungan, Young e Waytz (2019) mostram que preocupações morais predizem decisões de *whistleblowing* e que a escolha de denunciar pode ser compreendida como *trade-off* entre lealdade ao grupo imediato e compromisso com *fairness*/justiça para além dele. Para profissionais da contabilidade, essa tensão tende a se adensar porque sua identidade ocupacional transita entre pertencer à organização (carreira, pares, chefias) e responder a um mandato público (confiabilidade da informação, integridade do processo, proteção de *stakeholders*). É nesse ponto que “valor social” se torna um eixo interpretativo fértil: quando a reputação e a legitimidade pública da profissão são percebidas como ameaçadas – isto é, quando o custo simbólico se desloca do indivíduo para a própria identidade profissional – a hierarquia de valores pode se reorganizar, alterando o que é visto como tolerável, denunciável ou inadiável.

Em síntese, a pergunta “por que não denunciar?” deve ser tratada como um problema de percepção moral, *sensemaking*, risco e eficácia, e identidade. Essa formulação prepara a próxima seção: ao introduzir *whistleblowing* como processo (e não como ato isolado), torna-se possível articular a cadeia analítica que sustentará a discussão posterior em que pontua o processo encadeado e circular de (i) percepção; (ii) decisão; (iii) canal e; (iv) resposta – e, mais adiante, compreender como diferentes configurações subjetivas (tipologias) emergem entre contadores quando essas dimensões são vividas e ponderadas de modos distintos.

## **2.6 Whistleblowing: conceito, formas e processo decisório**

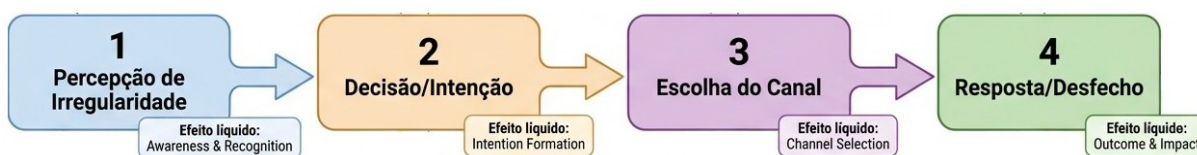
Tratar *whistleblowing* apenas como um “ato de denúncia” empobrece o fenômeno e tende a produzir interpretações normativas (“deveria denunciar”) que não dão conta do que, de fato, ocorre nas organizações. A contribuição clássica de Near e Miceli é justamente deslocar o foco para um processo: *whistleblowing* envolve decisões sucessivas de membros organizacionais que acreditam possuir evidências de *wrongdoing* e envolve as reações das autoridades (e das rotinas institucionais) diante dessas comunicações (Near; Miceli, 1985). Em outras palavras, a denúncia não termina quando alguém fala, mas ela se prolonga em respostas, enquadramentos, (in)ação, retaliações, validações ou silenciamentos – e é por isso que pesquisas interpretativas ganham potência ao reconstruir como as pessoas qualificam o caso, por que escolhem determinado canal e o que antecipam como resposta.

Do ponto de vista conceitual, Near e Miceli definem *whistleblowing* como a comunicação de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas a instâncias capazes de intervir (Near; Miceli, 1985). Essa formulação contém dois elementos que são decisivos para o desenho teórico dessa pesquisa. Primeiro, ela inclui a dimensão da qualificação interpretativa (ilegal, imoral, ilegítimo) – isto é, aquilo que, no cotidiano, raramente se impõe como evidência indiscutível, ou seja, requer julgamento e enquadramento. Segundo, coloca no centro do fenômeno a capacidade de agir do destinatário: *whistleblowing* não é apenas desabafar ou reclamar, mas direcionar a informação a quem detém (ou é percebido como detentor de) autoridade e recursos para interromper, corrigir ou sancionar. Essa centralidade do poder percebido ajuda a entender o porquê nos fatores/tipologias do Q-Method, os canais formais podem aparecer como ineficazes ou capturados mesmo quando existem institucionalmente.

A literatura costuma distinguir *whistleblowing* interno (para superiores, auditoria, compliance, ouvidoria) e externo (para reguladores, imprensa, Ministério Público, conselhos profissionais etc.). O ponto mais importante é que essas formas não são apenas categorias administrativas, mas também correspondem a estratégias de voz com diferentes gramáticas de risco, lealdade e eficácia percebida. É aqui que o diálogo com Hirschman (1970) se torna produtivo. Em *Exit, Voice, and Loyalty*, “voz” aparece como resposta à deterioração institucional: uma tentativa de mudança por dentro, cuja viabilidade depende de expectativas de escuta, de custos e de formas de lealdade que podem postergar o *exit* e, paradoxalmente, também frear a denúncia (Hirschman, 1970). O valor desse enquadramento está em conceber *whistleblowing* como uma modalidade de voz que é simultaneamente moral e política: ela é moral porque envolve juízos de certo/errado e é política porque reconfigura relações de dependência e reputação dentro e fora da organização.

A espinha dorsal que Near e Miceli propõem em 1985 – observada na Figura 1 – pode ser lida como uma cadeia de quatro movimentos, que dialoga diretamente com o objetivo desta pesquisa.

**Figura 1** – Cadeia de quatro movimentos baseado em Near e Miceli (1985)



Fonte: Baseado em Near e Miceli (1985).

O primeiro movimento é a percepção/atribuição de significado: o membro entende que há *wrongdoing* e acredita ter evidências, ainda que parciais. O segundo é a decisão de reportar, ou não, que já incorpora expectativas sobre apoio, retaliação, credibilidade e utilidade da denúncia. O terceiro é a escolha do canal, interno/externo, formal/informal, identificado/anônimo, que funciona como mediação estratégica entre risco e eficácia. O quarto é a resposta organizacional, na qual o fenômeno efetivamente se decide: acolhimento e correção, neutralização simbólica, investigação performática, punição seletiva, ou retaliação (Near; Miceli, 1985). O ganho analítico dessa estrutura é evitar explicações reducionistas (por exemplo, faltou ética): o silêncio pode ser produto de avaliações razoáveis diante de um ambiente percebido como retaliatório ou inefetivo, enquanto a voz pode emergir quando certos gatilhos (gravidade, prova, apoio, identidade) reorganizam prioridades.

Essa leitura processual é aprofundada quando Near e Miceli passam a discutir efetividade. Em 1995, as autoras argumentam que incentivar *whistleblowing* é inadequado se não se compreende o que aumenta a probabilidade de a denúncia ser efetiva – isto é, de produzir interrupção/correção do *wrongdoing*, e não apenas custos para o denunciante (Near; Miceli, 1995). O ponto é metodologicamente relevante para essa pesquisa porque desloca a questão da decisão individual para a ecologia institucional: a efetividade depende de variáveis relacionadas ao caso (tipo e gravidade), ao denunciante (posição, credibilidade), ao destinatário (poder e interesse em agir) e ao contexto (clima, proteção, rotinas investigativas, reputação institucional). Em termos interpretativos, isso significa que a intenção de denunciar, por si só, é uma peça parcial: o que importa, na experiência vivida, é a combinação entre risco esperado e eficácia esperada – e essa combinação é precisamente o que tende a diferenciar visões/tipologias captadas pelo Q-Method.

Nessa mesma direção, revisões de literatura mostram o porquê os resultados empíricos sobre quem denuncia frequentemente parecem inconsistentes: os estudos misturam arenas (setor público/privado, ocupações, países), diferentes definições de *wrongdoing* e, sobretudo, diferentes regimes de proteção e retaliação. Vadera, Aguilera e Caza (2009) organizam esse campo sugerindo que a antecedência do *whistleblowing* é atravessada por dimensões de identidade e por programas/arranjos éticos que moldam o que os indivíduos consideram possível e apropriado fazer diante do desvio. Isso é particularmente útil para essa pesquisa porque abre espaço para ler o denunciante não como um tipo psicológico fixo, mas como alguém situado em uma constelação de lealdades, riscos e identidades – algo que conversa

diretamente com o eixo de valor social (reputação / legitimidade e jurisdição / mandato público).

Por fim, a abordagem processual também permite inserir, com precisão, a noção de que o *whistleblowing* é socialmente negociado. Modelos como o de Gundlach, Douglas e Martinko (2003) enfatizam que a decisão de denunciar não depende apenas de convicção moral, mas também é sensível às informações sociais disponíveis (normas percebidas, poder relativo, sinais de suporte) e às expectativas de consequência. Esse tipo de contribuição permite, ao interpretar configurações subjetivas, mostrar como diferentes leituras do ambiente (p.ex., confiança no canal, temor de retaliação, dever profissional, futilidade) estruturam trajetórias distintas dentro da cadeia processual.

Em síntese, essa seção fixa um ponto de partida que será retomado mais adiante: *whistleblowing* não é um evento isolado, mas um processo interpretativo e relacional, no qual (i) o que conta como irregularidade, (ii) o risco e a eficácia percebidos, (iii) a estratégia de canal e (iv) a resposta institucional se co-determinam. Assim, faz sentido investigar os tipos de visão entre profissionais da contabilidade: o que diferencia as posições não é apenas ser a favor ou contra denunciar, mas como cada visão organiza o encadeamento do fenômeno – e como o valor social percebido da profissão pode reordenar esse encadeamento quando reputação, legitimidade e mandato público são percebidos como estando em jogo.

## **2.7 Contexto institucional: mundo e Brasil**

O *whistleblowing*, quando observado em perspectiva comparada, mostra um traço estrutural: a disposição para a voz não é apenas um atributo individual, mas uma prática cuja viabilidade depende de um arranjo institucional mínimo – canais acessíveis, procedimentos reconhecíveis, garantias de confidencialidade e mecanismos críveis de proteção contrarretaliação. Nesse sentido, no plano internacional, o debate contemporâneo tende a tratar *whistleblowing* menos como “heroísmo moral” e mais como infraestrutura de integridade: um conjunto de condições que reduzem o custo esperado de falar e aumentam a expectativa de eficácia do reporte.

No nível das normas globais, um marco recorrente é a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção – UNCAC. Ainda que a UNCAC não imponha um desenho único de *whistleblowing*, ela introduz um princípio fundamental: os Estados devem considerar medidas para oferecer proteção apropriada a pessoas que reportem, de boa-fé, fatos relativos a crimes de corrupção (UNCAC, 2004). O valor dessa formulação é duplo: (i) ela reconhece que a denúncia

é um mecanismo de detecção indispensável em fenômenos subterrâneos como corrupção e fraude; e (ii) ela explicita que, sem proteção, a denúncia tende a ser desincentivada por custos previsíveis (perda de emprego, assédio, isolamento, “rotulação” e outras formas de retaliação). Esse princípio é reiterado, em linguagem de políticas públicas, por organismos como a OCDE, que descrevem a proteção ao denunciante como parte integrante de transparência e integridade, destacando justamente medo de represálias, cultura organizacional e falta de confiança no tratamento da denúncia como barreiras recorrentes (OECD, 2016).

No caso europeu, a Diretiva (UE) 2019/1937 representa um movimento de harmonização mais forte: exige que organizações públicas e privadas, dentro do escopo definido, disponham de canais de reporte e adotem salvaguardas contrarretaliação, além de prever condições para reporte externo quando a via interna não for apropriada ou eficaz (European Union, 2019). Nos Estados Unidos, por sua vez, o regime combina proteção e incentivos em áreas específicas: a proteção contrarretaliação associada ao *Sarbanes–Oxley* (18 U.S.C. §1514A) e o programa de *whistleblowing* da SEC sob o Dodd-Frank (*Section 21F* e *Regulation 21F*) tornaram a denúncia, em certos domínios, mais institucionalizada e mais previsível como trajetória (SEC, 2011, 2024; U.S. Congress, 2002).

Esses movimentos regulatórios podem ser lidos por dois eixos complementares – e, metodologicamente, ambos são úteis para o que será feito no Capítulo 5. O primeiro é um eixo pragmático-organizacional, centrado em como a denúncia é operacionalizada: acessibilidade do canal, confidencialidade, triagem, investigação, retorno ao denunciante, proteção contrarretaliação e aprendizado institucional. O segundo é um eixo normativo-institucional, centrado no porquê a denúncia é legitimada: mandato público, deveres profissionais, incentivos e sanções, e expectativas de *accountability*. Na prática, a experiência do profissional é a interseção dos dois: ele decide falar ou silenciar com base na forma como percebe (a) o funcionamento real do canal e (b) a legitimidade e a força institucional que sustentam esse canal.

Uma referência contemporânea que ajuda a traduzir o eixo pragmático em linguagem gerencial é a ISO 37002, que propõe diretrizes para sistemas de *whistleblowing* baseados em princípios de confiança, imparcialidade e proteção, descrevendo o ciclo completo (receber, avaliar, endereçar e concluir casos) como condição de credibilidade do sistema (ISO, 2021). Embora não seja um instrumento jurídico, esse tipo de padronização é analiticamente relevante porque aproxima, em termos operacionais, aquilo que a literatura sugere como condições de possibilidade para a voz: quando o canal é percebido como justo, protegido e capaz de produzir

consequências, o risco esperado diminui e a eficácia esperada aumenta – exatamente as duas avaliações que, na sua modelagem interpretativa, tendem a diferenciar visões (tipologias) de *whistleblowing*.

Há também um argumento empírico forte para sustentar o porquê canais críveis importam: a detecção de fraudes corporativas não depende apenas de auditores, reguladores ou investidores; ela emerge de uma “ecologia” de atores, na qual *insiders* e mídia têm papel relevante (Dyck; Morse; Zingales, 2010). O estudo de Dyck, Morse e Zingales (2010) sintetiza essa ideia (“*it takes a village*”) e reforça, indiretamente, a centralidade de ambientes que protegem e legitimam o reporte: quando a denúncia é sistematicamente punida ou desconsiderada, reduz-se um dos caminhos mais eficientes de revelação de irregularidades (Dyck; Morse; Zingales, 2010).

No Brasil, a moldura institucional tem avançado, mas de modo desigual entre administração pública federal e setor privado, e entre existência formal de mecanismos e sua efetividade percebida. No plano normativo, a Lei 12.846/2013 inaugura um regime de responsabilização de pessoas jurídicas por atos contra a administração pública e, ao estimular programas de integridade, cria um ambiente em que canais de denúncia e mecanismos de detecção passam a compor, crescentemente, a gramática do *compliance* (Brasil, 2013). Sua regulamentação foi atualizada pelo Decreto 11.129/2022, que organiza parâmetros e procedimentos no âmbito federal e reforça, no discurso institucional, a centralidade de medidas de prevenção e detecção (Brasil, 2022; CGU, 2021, 2022).

Em paralelo ao marco anticorrupção, há no país uma camada regulatória específica que reposiciona o debate sobre reporte sob a lente de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo (PLD/FT), alinhada às recomendações do GAFI/FATF – fórum do qual o Brasil participa desde 1999 como observador e, desde 2000, como membro efetivo. Nesse domínio, a lógica não é apenas a do *whistleblowing* como “voz” no interior de organizações, mas a de deveres regulatórios de comunicação em hipóteses normativamente estabelecidas, envolvendo identificação, registro e comunicação de operações suspeitas ao COAF. Para profissionais e organizações contábeis, o CFC regulamenta procedimentos e obrigações associadas a dever mencionado, incluindo a comunicação em prazo curto após o conhecimento da operação, o que torna ainda mais visível a tensão central desta tese: quando o custo subjetivo da voz é alto e a credibilidade institucional é baixa, a distância entre norma prescrita e viabilidade percebida tende a se ampliar, reorganizando cálculos de risco, prudência e autoproteção. A Lei 13.608/2018, por sua vez, dispõe sobre serviço de recebimento de

denúncias e prevê possibilidade de recompensa por informações que auxiliem investigações, formalizando um repertório que aproxima o país – ainda que de maneira parcial e heterogênea – de modelos que combinam incentivo e reporte (Brasil, 2018).

No eixo pragmático-organizacional, um marco específico é o Decreto 10.153/2019, que estabelece salvaguardas de proteção à identidade do denunciante de ilícitos ou irregularidades no âmbito da administração pública federal (Brasil, 2019). Essa diretriz se materializa, em termos de canal, na centralidade da plataforma Fala.BR como meio preferencial para relatos de irregularidades (CGU, 2021, 2022). O ponto interpretativo aqui é decisivo: ao criar um canal integrado e reiterar salvaguardas de identidade, o Estado tenta reduzir exatamente os custos que, na literatura, mais desencorajam a denúncia – medo de retaliação e descrença no tratamento do reporte. No entanto, a efetividade percebida pode variar conforme experiências, reputação do órgão, resposta institucional e confiança na apuração. Assim, a simples existência de canal não elimina o problema teórico central desse trabalho: como profissionais ponderam risco, eficácia e identidade quando confrontados com irregularidades.

Nesse sentido, o contexto institucional não deve ser tratado como inventário legal, mas como condição de possibilidade e como repertório de expectativas que alimenta as visões subjetivas que podem ser captadas e interpretadas: crenças sobre *enforcement*, proteção, impunidade, captura de canais, papel da opinião pública e deveres profissionais tornam-se, na prática, materiais de *sensemaking*. Essa formulação prepara a transição para o próximo passo do referencial: ao lado do arcabouço institucional, códigos e normas oferecem uma linguagem ética que liga o mandato público da profissão à decisão de reportar – e isso será crucial quando o eixo valor social for tratado como elemento diferenciador das tipologias.

## **2.8 Valor social da profissão contábil**

A decisão de denunciar (ou de silenciar) não ocorre apenas no plano do cálculo individual, ela é atravessada por uma gramática coletiva sobre quem é o profissional contábil, a serviço de quem sua expertise opera e o que a sociedade espera dele. É nesse ponto que o valor social deixa de ser uma expressão retórica e passa a funcionar como conceito analítico: trata-se do reconhecimento público de que o saber contábil sustenta a integridade da informação econômico-financeira e, por consequência, viabiliza escrutínio social, decisão econômica e responsabilização. Nessa pesquisa, esse valor é apresentado como combinação de capital cultural (formação e *expertise*), capital social (redes e confiança) e capital simbólico (prestígio e legitimidade), cuja circulação autoriza o contador a falar em nome do interesse público.

Para evitar sobreposição conceitual, convém distinguir dois planos que se articulam, mas não são equivalentes. O valor social, como empregado nessa tese, refere-se ao reconhecimento socialmente atribuído à profissão e ao seu papel na sustentação da confiabilidade informacional. Já o valor público (quando mobilizado) remete ao registro normativo do interesse público: a expectativa de que a atuação profissional preserve condições coletivas de *accountability*, transparência e responsabilização. Na prática, os dois planos se retroalimentam: o valor público dá conteúdo normativo ao que se entende por “utilidade social” da profissão, enquanto o valor social exprime a base simbólica e reputacional que torna esse mandato socialmente crível e profissionalmente sustentável. Essa distinção ajuda a ler legitimidade, reputação e jurisdição como mecanismos e registros do valor social – e não como construtos concorrentes.

Essa formulação é particularmente compatível com um olhar interpretativista porque desloca o foco do atributo para o reconhecimento: valor social não é algo que o profissional possui isoladamente; é algo que se estabiliza (ou se perde) na relação com públicos relevantes. Para tornar esse argumento mais preciso, convém separar dois registros que caminham juntos, mas não são idênticos (Abbott, 1988; Suchman, 1995).

O primeiro registro é o da legitimidade e reputação. A literatura institucional sugere que a legitimidade é a percepção generalizada de que as ações de um ator (ou de um campo) são desejáveis e apropriadas dentro de um sistema social de valores, normas e crenças. Suchman (1995) ajuda ao distinguir formas de legitimidade – pragmática (apoio por interesse), moral (aprovação normativa) e cognitiva (tomada como natural, dada como certa). A profissão contábil opera, tipicamente, nessas três camadas: ela precisa ser útil (pragmática), correta (moral) e inteligível como instituição indispensável (cognitiva). Quando essas camadas se desgastam – por exemplo, quando a profissão é percebida como conivente com opacidade ou captura – o efeito não é apenas má imagem; é erosão de licença social para exercer autoridade sobre o que conta como evidência e como verdade econômica (Suchman, 1995).

O segundo registro é o da jurisdição profissional: a capacidade de reivindicar e proteger um domínio de problemas, métodos e responsabilidades, sustentando uma autoridade reconhecida sobre esse território. Essa ideia, presente na sociologia das profissões (Abbott, 1988), é crucial nessa pesquisa porque sugere que o contador não é apenas um executor de rotinas: ele ocupa posição estratégica na circulação da verdade organizacional. A jurisdição, porém, é sempre disputada e vulnerável, assim como escândalos corporativos funcionam como eventos-limite que expõem tensões entre lógica comercial e mandato público, reabrindo debates

identitários sobre o que a profissão é e a quem ela serve. Ponto de destaque para o ciclo pós-Enron que reconfigurou percepções sociais e tornou tangível o risco reputacional sistêmico do campo, exigindo mais do que controles técnicos – exigindo arranjos de responsabilização que sustentem a voz (Carnegie; Napier, 2010).

Essa leitura é coerente com Carnegie e Napier (2010), ao mostrar como mudanças na imagem pública do contador podem sinalizar tensões no projeto de profissionalização e na legitimidade social do campo. A ponte com *whistleblowing* aparece quando se reconhece que reputação, legitimidade e jurisdição não são apenas contexto: elas entram como matéria da decisão. Quando o profissional interpreta que determinada irregularidade compromete a confiança social na informação contábil, o problema deixa de ser apenas organizacional, ou seja, ele se torna ameaça ao capital simbólico da profissão e ao seu valor social. Dessa forma, nessa pesquisa formula-se um nexos forte: valor social torna-se recurso simbólico e motivacional, quando ameaçado (tolerância a desvios, canais opacos, retaliação), a disposição para denunciar pode aumentar; quando reforçado (transparência e proteção efetiva), a voz tende a se sustentar com menores custos.

Em outras palavras, o valor social opera tanto como gatilho (ameaça reputacional coletiva), quanto como amortecedor (quando há reconhecimento e proteção, o custo subjetivo de falar diminui). Essa dinâmica, contudo, carrega um paradoxo: a força simbólica da profissão é mais necessária justamente onde a corrupção se normaliza – e, nesses ambientes, falar tende a ser mais custoso. A normalização da corrupção descreve como práticas desviantes se tornam incorporadas a rotinas, justificadas por racionalizações e protegidas por estruturas que minimizam dissonâncias morais, elevando os custos subjetivos e relacionais de reportar (Rose-Ackerman; Palifka, 2020).

Ashforth e Anand (2003) oferecem uma explicação influente desse processo de “normalização”, mostrando como a corrupção pode tornar-se tomada como certa dentro da organização. Nesse cenário, a profissão enfrenta uma tensão interpretativa decisiva: preservar pertencimento e carreira (lealdade organizacional) pode, simultaneamente, corroer a legitimidade pública do campo. Nesse ponto a pesquisa ganha tração: a disposição prática diante de medidas anticorrupção – inclusive a possibilidade de relatar irregularidades – não depende apenas de haver regras, mas de como o profissional experiencia o valor social da profissão: como reputação vulnerável (o que tende a inibir) ou como mandato público (o que tende a obrigar), sempre em interação com experiências prévias, aprendizagem institucional e leitura de viabilidade no contexto.

Aqui, a literatura de *accountability* ajuda a especificar o mecanismo. Roberts (2001) argumenta que certos processos de *accountability* podem produzir efeitos individualizantes (culpabilização e exposição do indivíduo), enquanto outros produzem efeitos socializantes (responsabilidade compartilhada e sustentação relacional da resposta). Essa distinção é teoricamente fértil, pois antecipa o porquê alguns profissionais tendem a perceber a denúncia como ato que isolará o denunciante (alto risco reputacional/pessoal), enquanto outros a percebem como prática institucionalmente respaldada (menor custo identitário). Em termos interpretativos, trata-se de como o ambiente promete – ou nega – reconhecimento ao ato de falar: a denúncia pode ser enquadrada como traição (deslegitima a voz) ou como serviço ao interesse público (legitima a voz).

Por fim, o registro do mandato público não é apenas sociológico, mas também normativo. O Código Internacional de Ética (IESBA) explicita que um traço distintivo da profissão contábil é a aceitação da responsabilidade de agir no interesse público, isto é, não atender exclusivamente a necessidades de cliente ou empregador. Esse princípio é reforçado por documentos do próprio IFAC ao definir interesse público como benefícios líquidos para a sociedade e rigor procedimental empregados em nome dela. Na mesma arquitetura, o padrão *Non-Compliance with Laws and Regulations* – NOCLAR (emitido em 2016 e efetivo em julho de 2017) fornece um roteiro escalonado de resposta quando o profissional se depara com a não conformidade com leis e regulamentos, vinculando diretamente identidade profissional e dever público em situações de potencial dano. A implicação para essa pesquisa é direta: quando esse mandato público é internalizado como parte do valor social da profissão, o *whistleblowing* deixa de ser apenas opção moral e passa a ser compreendido como prática de preservação do campo – um modo de proteger a confiança pública na informação contábil.

Em síntese, valor social é o eixo que permite articular, de modo interpretativo, a passagem do macro ao micro: o combate à corrupção depende de arquiteturas institucionais, mas sua efetividade se decide no ponto em que profissionais atribuem sentido ao seu próprio lugar social. Quando reputação e jurisdição são percebidas como em risco – e quando há linguagem normativa que legitima a ação – a denúncia tende a emergir como resposta coerente com o interesse público, por outro lado quando o valor social é percebido como vulnerável e sem proteção, a voz tende a travar. Essa ambivalência prepara o terreno para entender como diferentes tipos de visão sobre *whistleblowing* se organizam em torno de dois modos de viver o valor social – como reputação a preservar (sob risco) e como missão pública a cumprir.

## 2.9 Dimensões analíticas do Q-set: lentes interpretativas

Para que o Capítulo 5 não se reduza a uma “interpretação ad hoc” dos fatores, é útil explicitar – ainda no referencial teórico – o conjunto de lentes analíticas que orientou a construção do Q-set e que, depois, sustentará a discussão interpretativa. A ideia não é transformar dimensões em “variáveis” determinísticas, mas organizar de modo coerente com a epistemologia interpretativista, os repertórios de sentido que profissionais mobilizam quando enfrentam uma irregularidade: o que reconhecem como problema, como avaliam gravidade e dever, que riscos antecipam, que canais consideram críveis e que tipo de resposta esperam. Essa operacionalização cumpre a função de ponte entre agenda anticorrupção, profissão contábil e experiência situada do agente.

Além disso, ao manter as dimensões alinhadas à cadeia processual de Near e Miceli (1985), preservamos a arquitetura simples e poderosa destacada pelas autoras: (i) percepção e qualificação do *wrongdoing*, (ii) decisão e intenção de reportar, (iii) escolha e confiança no canal, e (iv) expectativas sobre resposta institucional e consequências. O Q-Method, então, entra como o meio de evidenciar configurações subjetivas (tipos de visão) que organizam esse encadeamento de maneiras distintas – e não como instrumento para “medir” disposições isoladas.

### 2.9.1 Valor social e reputação

Esta dimensão (D1) parte da premissa de que a contabilidade não é apenas um conjunto de técnicas, mas um campo profissional cujo reconhecimento social sustenta sua autoridade para produzir e certificar informações que orientam decisões econômicas. Esse reconhecimento pode ser compreendido como forma de capital simbólico – isto é, valor social atribuído e socialmente validado – que confere credibilidade ao trabalho contábil (Bourdieu, 1986).

Ao mesmo tempo, a capacidade de a profissão “dizer o que conta” depende de sua jurisdição, isto é, de fronteiras de competência socialmente aceitas e institucionalmente defendidas (Abbott, 1988). Para Abbott (1988), a reputação não é um atributo periférico: ela integra o próprio mecanismo de legitimação do campo, pois a confiança social na contabilidade funciona como condição para que seus produtos (relatórios, evidências, asseguarção) sejam tratados como referências válidas. Por isso, a literatura sobre legitimidade lembra que organizações e profissões operam sob avaliações contínuas do ambiente, e que a manutenção

da legitimidade envolve tanto conformidade com expectativas quanto capacidade de sustentar narrativas críveis de adequação e correção (Suchman, 1995).

Em termos próximos, a contabilidade e a auditoria podem ser lidas como práticas que também produzem legitimidade, ao instituírem rituais de verificação que sinalizam controle, confiabilidade e responsabilização (Power, 1999, 2003). Esse enquadramento ajuda a explicar o porquê crises e escândalos intensificam disputas sobre a autoridade moral da profissão: quando a credibilidade pública se torna objeto de contestação, o “valor social” deixa de ser pano de fundo e passa a ser algo em disputa, reposicionando o sentido do silêncio e da voz.

Estudos sobre transformações e choques reputacionais no campo contábil mostram como o status de “profissão confiável” pode ser reavaliado, exigindo respostas que restaurem a imagem pública e reafirmem a utilidade social do ofício (Carnegie; Napier, 2010). Ao mesmo tempo, em sistemas de governança baseados em *accountability*, confiança e controle convivem em tensão: mecanismos formais podem reforçar transparência, mas também gerar percepções de vigilância e risco, especialmente quando o ambiente é percebido como punitivo ou seletivo (Roberts, 2001). Assim, o valor social da profissão opera como lente interpretativa para julgar irregularidades: não se trata apenas de “um desvio localizado”, mas de algo que pode comprometer a confiança social na contabilidade enquanto instituição.

Dessa forma, essa dimensão permite formular expectativas interpretativas contrastantes. Quando o valor social é vivido como missão pública e defesa da credibilidade coletiva, tende a elevar o custo moral do silêncio e a tornar a voz uma forma de preservar a legitimidade do campo, sobretudo em situações com potencial de dano reputacional amplo. Por outro lado, quando o valor social é vivido principalmente como vulnerabilidade reputacional individual (carreira, imagem, pertencimento), tende a elevar o custo instrumental da voz, favorecendo estratégias prudentiais e seletivas de autoproteção. Essa ambivalência é consistente com a ideia de que *insiders* são atores centrais na revelação de fraudes e irregularidades: a disposição para expor desvios é inseparável do modo como o sujeito avalia o que está em jogo para si e para o campo profissional (Dyck; Morse; Zingales, 2010).

### 2.9.2 Crenças éticas e intensidade moral

A dimensão D2 concentra o núcleo normativo do fenômeno: a decisão de denunciar não é explicável apenas por incentivos, risco ou canais, porque ela se inicia pela maneira como o profissional reconhece moralmente uma irregularidade e atribui a ela um peso ético (Jones, 1991). Nesse ponto, o modelo “*issue-contingent*” de Jones (1991) é fundamental: o julgamento

e a decisão ética variam conforme a natureza do caso, isto é, conforme atributos que tornam a situação mais ou menos moralmente carregada.

A noção de intensidade moral desloca a análise do caráter para a configuração do problema, permitindo compreender por que uma mesma pessoa pode reagir de formas distintas a irregularidades diferentes: quando a situação é percebida como grave, com potencial de dano relevante e consequências socialmente amplas, a margem de tolerância tende a se estreitar e a pressão normativa para agir tende a aumentar (Jones, 1991).

A literatura recente reforça que esse componente moral tem capacidade preditiva própria. Dungan, Young e Waytz (2019) mostram que preocupações morais predizem decisões de *whistleblowing* e que denunciar pode ser compreendido como escolha guiada por compromissos normativos (por exemplo, justiça/*fairness*), mesmo quando o denunciante antecipa custos pessoais e sociais. Esse resultado é especialmente relevante para a contabilidade, porque o profissional opera sob uma dupla ancoragem: de um lado, pertencimento organizacional e vínculos de lealdade; de outro, um mandato público de confiabilidade e integridade da informação (Dungan; Young; Waytz, 2019). Nessa tensão, a intensidade moral funciona como mecanismo de hierarquização: quando o caso é interpretado como moralmente grave, a lealdade ao grupo tende a perder centralidade relativa em favor de princípios que ultrapassam o círculo imediato (Dungan; Young; Waytz, 2019).

Ao mesmo tempo, a dimensão moral não opera em vácuo social. Gundlach, Douglas e Martinko (2003) propõem um enquadramento de *social information processing* que ajuda a compreender como crenças éticas e julgamentos são formados e ativados por sinais do ambiente: normas percebidas, reações esperadas de pares e lideranças, e pistas sobre o que é valorizado ou punido. Nesse enquadramento, a decisão de denunciar é precedida por processos de interpretação que combinam avaliação moral e leitura situacional, de modo que a mesma irregularidade pode adquirir significados distintos conforme o repertório normativo e o contexto informacional em que o profissional está imerso (Gundlach; Douglas; Martinko, 2003).

Esse ponto também dialoga com uma evidência robusta: há diferença persistente entre intenção e ação de *whistleblowing*. A meta-análise de Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005) indica que correlatos da intenção de denunciar tendem a ser mais fortes do que correlatos do comportamento efetivo, e que variáveis contextuais assumem papel central quando se trata de retaliação. Isso não reduz a importância do componente moral, ao contrário, qualifica sua função: crenças éticas e intensidade moral estruturam a disposição normativa, mas sua tradução

em conduta depende de como o ambiente permite, bloqueia ou torna custosa a transformação da convicção em ação (Mesmer-Magnus; Viswesvaran, 2005).

Assim, D2 permite sustentar uma leitura analiticamente mais precisa: diferenças entre perspectivas não precisam ser interpretadas como mais ética versus menos ética, mas como formas distintas de organizar o dever moral diante de casos concretos. Em alguns perfis, a intensidade moral tende a operar como princípio de decisão relativamente estável, elevando a denúncia quando a irregularidade cruza limiares percebidos de gravidade e dano, em outros, a moralidade aparece mais dependente de interpretação situacional e de prudência epistêmica, produzindo maior seletividade, adiamento ou necessidade de confirmação antes de reconhecer o caso como moralmente mandatário. Essa variação é teoricamente esperada quando se considera, simultaneamente, o caráter contingente do julgamento ético (Jones, 1991), o peso autônomo das preocupações morais (Dungan; Young; Waytz, 2019) e o papel das pistas sociais na construção de sentido (Gundlach; Douglas; Martinko, 2003).

### 2.9.3 Clima organizacional e anti-retaliação

A dimensão D3 desloca o foco do denunciante para o ambiente de possibilidade da voz. Em organizações, denunciar raramente é um ato isolado de coragem, é antes uma decisão situada em relações de poder, expectativas de escuta e antecipações de custo social (Edmondson, 1999). Por isso, o ambiente organizacional – entendido como cultura de voz e clima psicológico que molda expectativas de escuta, risco e proteção – funciona como uma infraestrutura invisível, ou seja, ele define se falar é interpretado como contribuição legítima à integridade ou como desvio, quebra de lealdade e ameaça à hierarquia (Detert; Burris, 2007). Esse ponto é central porque permite compreender o motivo pelo qual, mesmo diante de sinais de *wrongdoing*, os profissionais podem optar pelo silêncio sem que isso implique ausência de valores, uma vez que em contextos percebidos como punitivos, o silêncio pode operar como estratégia de autopreservação racional (Detert; Burris, 2007; Edmondson, 1999).

A literatura sobre voz organizacional sustenta que a probabilidade de falar aumenta quando o ambiente é percebido como psicologicamente seguro, isto é, quando o indivíduo acredita que pode se expor (questionar, alertar, relatar problemas) sem sofrer humilhação, isolamento ou punições diretas e indiretas (Edmondson, 1999). Segurança psicológica não equivale a um ambiente confortável, mas ela descreve um arranjo relacional que reduz o custo esperado de se tornar portador de uma mensagem indesejada (Detert; Burris, 2007). Em problemas de integridade, essa condição é ainda mais crítica: a denúncia não apenas comunica

um fato, mas também reordena reputações, ativa mecanismos defensivos e pode ser percebida como acusação, mesmo quando é procedente (Detert; Burris, 2007).

Nesse mesmo registro, a abertura à voz depende do comportamento de liderança e de sinais concretos de porta aberta. Detert e Burris (2007) mostram que a percepção de receptividade do líder tem efeito substantivo sobre a disposição do empregado em falar. Nesse sentido, não se trata apenas de políticas formais, mas de práticas cotidianas que sinalizam se a voz será acolhida, protegida e convertida em ação ou se será neutralizada. Para *whistleblowing*, esse mecanismo tende a ser intensificado: se o destinatário é percebido como incapaz, conivente ou defensivo, falar tende a perder viabilidade prática, mesmo quando a irregularidade é moralmente grave, porque o relato passa a carregar risco alto e eficácia baixa.

A D3 também dialoga com um mecanismo mais fino de autocensura: as “teorias implícitas de voz”(Detert; Edmondson, 2011). Detert e Edmondson (2011) argumentam que, em muitas organizações, indivíduos internalizam regras tácitas sobre quando falar é perigoso, inútil ou inapropriado – regras que operam como filtros anteriores à própria expressão. Em ambientes onde quem fala se complica, mesmo profissionais tecnicamente competentes e eticamente sensíveis podem desenvolver padrões de autocontrole e silêncio preventivo. Essa perspectiva é particularmente útil porque impede leituras simplificadoras: o problema não é apenas coragem, mas o modo como o contexto ensina o sujeito a interpretar a fala como risco social.

O eixo da retaliação completa a dimensão. A distinção entre intenção e ação é decisiva: pessoas podem sustentar uma posição normativa favorável à denúncia e, ainda assim, não agir quando antecipam retaliação, captura institucional do canal ou ausência de resposta eficaz (Mesmer-Magnus; Viswesvaran, 2005).

A evidência consolidada sugere que variáveis contextuais ganham peso quando se passa do plano das intenções para o plano do comportamento efetivo, especialmente quando se considera retaliação e consequências pessoais (Mesmer-Magnus; Viswesvaran, 2005). Em termos analíticos, isso autoriza compreender a retaliação não como evento posterior, mas como expectativa que entra no cálculo desde o início: a possibilidade de punição reorganiza a hierarquia de escolhas, deslocando a decisão para estratégias menos visíveis, mais indiretas ou simplesmente para o silêncio (Near; Miceli, 1985).

Por isso, anti-retaliação não pode ser tratada apenas como recomendação moral, e sim como arranjo institucional. Marcos normativos recentes reconhecem que canais de reporte só funcionam quando acompanhados de proteção e de garantias contra represálias, sob pena de

produzirem um sistema formalmente existente e empiricamente ineficaz (European Union, 2019; ISO, 2021). Essa racionalidade está presente tanto em diretrizes de gestão de *whistleblowing* (ISO, 2021) quanto em arquiteturas legais específicas de proteção ao reportante (European Union, 2019). Nessa perspectiva, um clima de integridade é inseparável de mecanismos de resposta: sem investigação crível, sem proteção e sem consequência, a organização ensina – por aprendizado social – que falar é improdutivo ou perigoso.

Em síntese, a D3 sustenta uma expectativa interpretativa importante: diferentes perspectivas podem se organizar a partir de duas lógicas de decisão. Em uma lógica, ambiente e proteção governam a decisão: sem segurança psicológica, abertura da liderança e anti-retaliação crível, a voz tende a ser percebida como imprudente. Em outra lógica, o ambiente permanece relevante, mas perde centralidade relativa quando o caso é percebido como grave: ainda que exista medo, a urgência moral e o risco sistêmico podem reorganizar o que é tolerável e o que é inadiável. O que diferencia essas lógicas não é ser a favor ou ser contra a denúncia, mas a forma como cada visão hierarquiza risco, eficácia e proteção ao longo do processo de *whistleblowing* (Near; Miceli, 1985).

#### 2.9.4 Instituições e *enforcement*

A dimensão D4 trata da credibilidade percebida do arranjo institucional que circunda o *whistleblowing*: leis, autoridades, sanções à retaliação, previsibilidade de resposta e capacidade investigativa. O pressuposto teórico é simples, porém decisivo: quando o *enforcement* é visto como fraco, seletivo ou meramente formal, a proteção perde poder performativo e o canal se transforma em risco. Assim, quando o *enforcement* é percebido como crível, o custo esperado de falar tende a diminuir e a eficácia esperada tende a aumentar (Near; Miceli, 1985). Em termos de decisão, isso significa que o denunciante não reage apenas à gravidade da irregularidade, mas também à probabilidade de que a denúncia gere consequência institucional proporcional, sem que o reportante seja sacrificado no processo (Near; Miceli, 1985).

Esse eixo institucional está no centro do arcabouço clássico de *whistleblowing*. A teoria de Near e Miceli (1985) já destacava que o comportamento de reportar depende, entre outras coisas, da expectativa de que a organização (ou a instância receptora) responda e trate o problema. A resposta não é um evento posterior, mas é uma expectativa estruturante que entra no cálculo desde o início. Quando a pessoa acredita que não haverá investigação, que o caso será abafado ou que a instância é capturada, a denúncia perde sentido prático, mesmo sob alta convicção moral (Near; Miceli, 1985). Assim, D4 permite capturar um componente que

frequentemente explica o hiato entre intenção e ação: a crença de que denunciar funciona ou não funciona.

A literatura de política pública e governança reforça que proteção efetiva depende menos da existência nominal de regras e mais do desenho e da implementação (Near; Miceli, 1985). Documentos como os da OCDE sistematizam elementos essenciais para sistemas de *whistleblowing* eficazes: confidencialidade, canais seguros, remédios contra represália, autoridade competente e independente para apuração, clareza de procedimentos, comunicação e treinamento, além de monitoramento e avaliação do sistema (OECD, 2016). Essa leitura é relevante porque explica como legislações ou códigos podem coexistir com descrença, quando os componentes de implementação são frágeis, o arranjo de proteção se torna simbólico e a denúncia passa a ser percebida como exposição sem retorno (Near; Miceli, 1985).

No plano normativo internacional, a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (UNCAC) recomenda que Estados considerem medidas apropriadas para proteger pessoas que reportem fatos de corrupção de boa-fé e com base razoável (UNCAC, 2004). Ao lado disso, arquiteturas legais contemporâneas detalham mecanismos concretos de proteção e resposta – por exemplo, a Diretiva (UE) 2019/1937 estabelece padrões para canais internos e externos, prazos e feedback ao denunciante, confidencialidade e proibição de represálias, reforçando que a efetividade do reporte está acoplada a garantias de proteção e a obrigações de tratamento do relato (European Union, 2019). O que importa, para D4, não é descrever o conteúdo jurídico em si, mas compreender como esses marcos alimentam (ou não) expectativas sobre confiabilidade institucional: o profissional avalia se o Estado e as instituições têm capacidade e vontade de agir, e se essa ação ocorrerá sem converter o denunciante em alvo.

Essa dimensão também dialoga com um componente sociopolítico: a relação entre corrupção, confiança e desempenho institucional. Em ambientes onde a confiança em instituições é baixa e onde se percebe seletividade, impunidade ou captura, tende a prevalecer uma expectativa de inefetividade, ou seja, quando a denúncia é percebida como não muda nada, o custo subjetivo e social de falar se torna mais difícil de justificar (Rothstein; Uslaner, 2005). Por isso, a credibilidade do *enforcement* opera como variável de segunda ordem: ela não apenas afeta o cálculo de risco, mas também altera o sentido atribuído ao ato de denunciar – podendo ser visto como gesto responsável e eficaz ou como ato ingênuo e autodestrutivo (Rose-Ackerman; Palifka, 2016; Rothstein; Uslaner, 2005).

Desse modo, D4 permite sustentar uma distinção analítica importante: existem perspectivas em que a voz se organiza por uma confiança institucional mínima (há regras, há

resposta, há consequência), e perspectivas em que a voz é bloqueada por ceticismo estrutural, pois não há proteção real, não há resposta, o sistema é capturado. Em ambos os casos, o elemento decisivo não é a simples percepção de corrupção, mas a expectativa sobre capacidade de reação das instituições e sobre proteção do reportante, o que reorganiza a lógica prática do *whistleblowing* ao longo do processo (European Union, 2019; Near; Miceli, 1985; OECD, 2016; UNCAC, 2004).

### 2.9.5 Normas profissionais e responsabilidade

A D5 captura o ponto em que o *whistleblowing* deixa de ser apenas um impulso moral individual e passa a ser interpretado como dever profissional: uma obrigação que emerge do mandato público da profissão contábil (IESBA, 2024). Em termos normativos, esse mandato está explicitado na arquitetura ética internacional: o *International Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA) organiza a conduta do profissional a partir de princípios fundamentais e de um enquadramento de julgamento (*conceptual framework*) que exige reconhecer ameaças ao comportamento ético e responder a elas de modo proporcional e justificável (IESBA, 2024).

Esse argumento ganha densidade quando se observa que a própria definição institucional de interesse público que sustenta a retórica profissional não se limita a uma invocação abstrata: o IFAC propõe um entendimento operacional que combina resultado (benefícios líquidos à sociedade) e processo (rigor procedimental, transparência, *accountability*, independência e devido processo) – isto é, o interesse público é simultaneamente fim e método (IESBA, 2024). Nessa chave, o comportamento esperado do profissional contábil não é apenas “cumprir regras”, mas sustentar a confiabilidade do sistema informacional que torna a *accountability* possível.

Assim, é nesse ponto que o NOCLAR – *Non-Compliance with Laws and Regulations* – se torna decisivo para D5: ele não apenas recomenda ética, mas prescreve um roteiro escalonado de resposta quando o profissional se depara com não conformidade com leis e regulamentos, orientando a passagem da percepção do problema para ações progressivas (obter entendimento, discutir com o nível apropriado de gestão/governança, recomendar medidas corretivas e, quando necessário, considerar reporte à autoridade competente no interesse público) (IESBA, 2024). Além disso, o NOCLAR declara de forma direta que um traço distintivo da profissão é a aceitação da responsabilidade de agir no interesse público – deslocando o eixo interpretativo

do profissional: a lealdade não pode ser lida como subordinação automática ao cliente/empregador quando há dano relevante e dever público ativado (IESBA, 2024).

No caso brasileiro, esse registro normativo-profissional convive com uma camada regulatória que reforça a ideia de reporte em hipóteses específicas. Além das orientações éticas e do mandato público associado à profissão, há deveres regulatórios de comunicação vinculados à prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo (PLD/FT), articulados ao COAF e a normativos profissionais que orientam procedimentos e responsabilidades de profissionais e organizações contábeis. Essa camada não deve ser confundida com *whistleblowing* em sentido amplo, mas torna mais nítido o ponto central dessa tese: a decisão de relatar irregularidades não depende apenas de convicções morais, e sim de como normas, proteção e credibilidade institucional convergem (ou falham em convergir) em situações concretas.

Dessa discussão decorrem expectativas interpretativas úteis para a leitura dos fatores, ou seja, plausível que participantes que internalizam o mandato público e reconhecem o NOCLAR como legitimação prática do dever (isto é, como ponte entre ética e ação) tendam a posicionar os enunciados de D5 em polos mais favoráveis ao *whistleblowing*. Por outro lado, quando o Código/NOCLAR é percebido como formalismo distante (ou quando o profissional antecipa conflito insolúvel entre dever e autopreservação), D5 pode aparecer como discurso normativo correto, porém sem força motivacional – abrindo espaço para racionalizações de silêncio, terceirização da responsabilidade ou priorização do risco pessoal (IESBA, 2024).

#### 2.9.6 Atitudes, normas subjetivas e controle percebido

A dimensão D6 organiza um ponto decisivo para compreender o *whistleblowing* como comportamento: a passagem do juízo avaliativo (“isso é errado”) para a disposição prática de agir (“eu vou reportar”). A Teoria do Comportamento Planejado (TPB) oferece um arcabouço adequado para esse deslocamento, ao afirmar que a intenção de realizar um comportamento não deriva apenas de valores ou crenças abstratas, mas de uma combinação entre (i) atitude frente ao comportamento, (ii) normas subjetivas e (iii) controle comportamental percebido (Ajzen, 1991). Com isso, a TPB evita uma leitura linear em que moralidade e intenção se confundem: é possível que um indivíduo condene uma irregularidade e, ainda assim, não forme intenção de denunciar quando percebe desaprovação social relevante ou baixa exequibilidade (Ajzen, 1991).

O primeiro vetor, a atitude, remete a avaliações sobre custos e benefícios esperados do ato de denunciar – não apenas materiais, mas simbólicos e identitários. Em *whistleblowing*, atitudes favoráveis tendem a emergir quando a denúncia é interpretada como proteção de terceiros, correção de injustiças e preservação de integridade, por outro lado, atitudes desfavoráveis podem ser sustentadas por representações do ato como fonte de conflito, exposição, estigmatização ou quebra de vínculos (Ajzen, 1991).

A TPB, nesse sentido, não reduz a atitude a utilitarismo: ela reconhece que o comportamento é avaliado com base em consequências percebidas, e essas consequências incluem julgamentos morais e sociais (Ajzen, 1991). Nesse sentido, é plausível que algumas perspectivas valorizem o *whistleblowing* como conduta necessária e coerente com integridade profissional, enquanto outras o enquadrem como ação potencialmente disruptiva (rompe rotinas, gera conflito e incerteza, ameaça coesão e lealdades, eleva o risco reputacional) – mesmo quando reconhecem a irregularidade (Ajzen, 1991).

O segundo vetor, as normas subjetivas, é especialmente crítico em ambientes organizacionais porque *whistleblowing* raramente é moralmente “neutro” do ponto de vista do grupo. A intenção pode ser fortalecida quando o profissional percebe que pares, liderança e instâncias de governança legitimam e esperam a denúncia. Por outro lado, pode ser fragilizada quando a norma social percebida sinaliza lealdade ao grupo, silêncio e punição informal a quem cria problema (Ajzen, 1991). A contribuição analítica aqui é separar duas camadas que, na prática, se confundem: o indivíduo pode sustentar uma atitude favorável e, ainda assim, sofrer veto normativo do ambiente – não necessariamente por medo, mas por reconhecimento de que, naquele contexto, denunciar é socialmente reprovado. Essa tensão ajuda a explicar o porquê, em algumas configurações, a denúncia é vivida como “ato de integridade” e, em outras, como “desvio” (Ajzen, 1991).

O terceiro vetor, o controle comportamental percebido (PBC), opera como ponto de inflexão entre convicção e ação. Diferentemente de uma noção genérica de autoeficácia, o PBC traduz a crença do sujeito sobre sua capacidade concreta de executar o comportamento em um ambiente com restrições reais: acesso a canais confiáveis, possibilidade de confidencialidade/anonimato, previsibilidade de resposta, capacidade de documentar evidências, proteção contrarretaliação e até domínio do como proceder dentro das regras vigentes (Ajzen, 1991).

Em termos interpretativos, é plausível esperar que algumas perspectivas sejam marcadas por alto PBC – o que faz a denúncia aparecer como praticável e racional – enquanto outras

sejam dominadas por baixo PBC, fazendo com que a denúncia seja percebida como inviável ou excessivamente arriscada, mesmo sob forte reprovação moral do ato ilícito. Nesse caso, a intenção tende a ser derrotada não por relativização ética, mas por leitura de exequibilidade (Park; Blenkinsopp, 2009).

A aplicação desse modelo ao *whistleblowing* é reforçada por estudos que o tratam explicitamente como comportamento planejado. Park e Blenkinsopp (2009) mostram que atitudes, normas subjetivas e controle percebido são úteis para explicar variações na intenção de denunciar, oferecendo sustentação empírica para a ideia de que o fenômeno se organiza por combinações – e não por um único determinante.

Assim, torna-se plausível esperar diferentes perfis interpretativos: (a) perspectivas em que a atitude é fortemente favorável e as normas subjetivas também o são, produzindo intenção elevada; (b) perspectivas em que a atitude é favorável, mas as normas subjetivas são hostis, fazendo a intenção depender do quanto o sujeito tolera desaprovação social; (c) perspectivas em que atitude e normas podem ser favoráveis, mas o PBC é baixo, produzindo uma disposição que permanece no plano normativo, sem conversão em comportamento (Ajzen, 1991; Park; Blenkinsopp, 2009).

Por fim, essa arquitetura contribui para uma leitura mais precisa do conhecido hiato entre intenção e comportamento em *whistleblowing*. Evidências de meta-análise sugerem que correlações tendem a ser mais fortes para intenção do que para comportamento efetivo, e que condições contextuais ganham peso quando se considera a ação concreta, sobretudo diante de custos e represálias (Mesmer-Magnus; Viswesvaran, 2005). Sem reduzir o fenômeno ao contexto, isso qualifica a interpretação: a dimensão D6 permite identificar perspectivas em que a intenção emerge como efeito de convicção e legitimação social, e perspectivas em que a intenção é travada (ou severamente condicionada) por baixa exequibilidade percebida. Em termos teóricos, a expectativa mais plausível é que as diferenças entre perfis não se expressem apenas no ser a favor ou ser contra denunciar, mas na forma como cada visão hierarquiza atitude, norma social percebida e controle percebido como fundamentos do que é praticável e justificável (Ajzen, 1991; Mesmer-Magnus; Viswesvaran, 2005; Park; Blenkinsopp, 2009).

### 2.9.7 Experiência e lócus de compromisso

A dimensão D7 incorpora um elemento frequentemente decisivo, porém pouco visível em modelos estritamente situacionais: a decisão de denunciar é atravessada pela trajetória do profissional e pelo modo como ele organiza compromissos concorrentes. Hirschman (1970)

oferece um enquadramento seminal para compreender respostas a falhas e desvios institucionais – *exit, voice e loyalty* – e sua contribuição é particularmente útil ao *whistleblowing* porque evidencia que a lealdade não é, por definição, inimiga da voz. Ao contrário: a lealdade pode sustentar a denúncia como tentativa de correção por dentro, como recusa em abandonar o sistema e como investimento em mudança. Contudo, a mesma lealdade pode operar como barreira quando é interpretada como dever de proteger o grupo, preservar pertencimento e evitar a ruptura de vínculos (Hirschman, 1970). Assim, D7 não trata lealdade como traço moral, mas trata-a como forma de vínculo que pode gerar lógicas distintas para falar ou silenciar.

Essa ambivalência se intensifica em profissões que atuam em fronteiras institucionais e carregam mandato público, como a contabilidade. O profissional pode reconhecer obrigações simultâneas – à organização que o emprega, ao cliente, aos pares, à profissão e à sociedade – e essas obrigações nem sempre são compatíveis (Rose-Ackerman; Palifka, 2020). Nesses casos, a denúncia tende a se tornar uma tomada de posição sobre a quem se deve prioridade quando há conflito. Assim, a experiência deixa de ser apenas anos de carreira e passa a significar socialização prática: um repertório de casos observados, aprendizados sobre consequências, leituras de poder, compreensão de canais, e, sobretudo, internalização de regras tácitas de sobrevivência (Detert; Edmondson, 2011).

Assim, é nesse ponto que a literatura sobre “teorias implícitas de voz” se torna decisiva. Detert e Edmondson (2011) argumentam que pessoas frequentemente internalizam crenças compartilhadas sobre quando é apropriado falar, com quem, e sob quais condições, ou seja, essas crenças funcionam como filtros cognitivos anteriores à decisão de expressão. Em contextos em que a história organizacional ensina que quem fala se complica, tais teorias implícitas podem gerar autocontrole e silêncio preventivo, mesmo quando o indivíduo reconhece a irregularidade e sustenta convicções éticas (Detert; Edmondson, 2011).

A implicação é analiticamente importante: silêncio pode ser produzido por aprendizagem organizacional e por estratégias de autoproteção socialmente informadas, e não apenas por indiferença moral (Detert; Edmondson, 2011). Com isso, D7 permite captar variações de lógicas de decisão ligadas à posição e à trajetória. Em algumas perspectivas, a experiência tende a ampliar agência com maior capital relacional, domínio de procedimentos, capacidade de coletar evidências e maior confiança para sustentar a voz.

Nesses casos, a lealdade pode se expressar como compromisso com integridade e correção interna, tornando a denúncia um ato coerente como cuidar do sistema. Em outras perspectivas, a experiência pode produzir prudência: ao vivenciar – direta ou indiretamente –

retaliações, captura de canais e punições informais, o profissional pode aprender que denunciar tem custos inevitáveis, reorganizando suas estratégias para minimizar a exposição. Aqui, a lealdade pode se expressar como preservação de pertencimento e proteção de vínculos, deslocando a resposta para silêncio, retirada ou estratégias indiretas (Detert; Edmondson, 2011; Hirschman, 1970).

Nesse enquadramento, torna-se plausível esperar diferentes configurações subjetivas: (a) perfis em que voz é interpretada como extensão natural de compromisso com integridade e responsabilidade, sustentada por experiência e por uma lealdade reformista; (b) perfis em que lealdade é interpretada como obrigação de não expor o grupo, em que a experiência reforça prudência e a denúncia é vista como ruptura moralmente custosa; e (c) perfis intermediários, em que a experiência produz seletividade e escalonamento, fazendo a voz depender de critérios de evidência, gravidade e viabilidade, ao invés de operar como impulso imediato. O mérito de D7 é permitir que essas diferenças sejam compreendidas não como mais coragem versus menos coragem, mas como modos distintos de organizar pertencimento, agência e custo social diante do dilema de denunciar (Detert; Edmondson, 2011; Hirschman, 1970).

#### 2.9.8 Tecnologia e canais

A dimensão D8 trata da infraestrutura pela qual a voz se torna – ou não – praticável. No *whistleblowing*, a existência de um canal não é um detalhe operacional, mas parte constitutiva do fenômeno: ela molda a expectativa de proteção, a confiança na apuração e, por consequência, o sentido atribuído ao ato de denunciar (Near; Miceli, 1985). Entretanto, canais não se reduzem a tecnologia. Eles são sistemas sociotécnicos cuja efetividade depende de governança, imparcialidade, confidencialidade, capacidade de triagem, previsibilidade de resposta e mecanismos de proteção. Por isso, documentos normativos e padrões internacionais são relevantes não apenas como prescrição, mas como estabilizadores de requisitos mínimos para que o canal seja percebido como crível (Near; Miceli, 1985).

A ISO 37002:2021, por exemplo, sistematiza diretrizes para sistemas de gestão de *whistleblowing*, enfatizando elementos como desenho de processos, proteção ao reportante, tratamento adequado do relato e melhoria contínua (ISO, 2021). Em convergência, a Diretiva (UE) 2019/1937 estabelece obrigações sobre canais internos e externos, confidencialidade, feedback e proibição de represálias, explicitando que canal e proteção são dimensões indissociáveis do mesmo arranjo institucional (European Union, 2019).

A literatura contábil e de auditoria adiciona precisão ao debate ao mostrar que o desenho do canal afeta intenções e escolhas. Kaplan e Schultz (2012) examinam determinantes das intenções de reportar atos questionáveis e indicam que características percebidas do mecanismo de reporte – inclusive o quanto ele reduz exposição e aumenta confiança – importam para a disposição de reportar.

Kaplan et al. (2012), ao comparar canais anônimos e não anônimos, demonstram que anonimato pode alterar a intenção de reportar ao redistribuir custo e risco esperados, contudo, o anonimato não resolve por si só o problema de confiança, pois a credibilidade do sistema depende também da qualidade de investigação, do retorno e da percepção de independência do tratamento (Kaplan et al., 2012; Kaplan; Schultz, 2007). Essa distinção é conceitualmente crucial: a tecnologia pode reduzir o risco de exposição, mas a legitimidade do canal depende de uma cadeia de confiança que envolve governança e resposta (Kaplan; Schultz, 2007).

Nesse ponto, D8 conversa diretamente com o problema da eficácia percebida. Um canal só se consolida como via de denúncia quando o reportante acredita que haverá triagem competente, apuração crível e consequência proporcional; caso contrário, o canal pode produzir efeito inverso, operando como símbolo vazio que aumenta cinismo e reforça silêncio estratégico. Evidências em larga escala sugerem que sistemas internos de *whistleblowing* podem se associar a menor incidência e custo de sanções e litígios, indicando que canais efetivos funcionam não apenas como mecanismo de detecção, mas como componente de governança e prevenção (Stubben; Welch, 2020).

Em paralelo, relatórios de fraude reiteram que *tips* seguem como uma das fontes mais frequentes de descoberta de fraudes ocupacionais, reforçando o papel dos canais como infraestrutura prática de integridade (ACFE, 2024). Em conjunto, esses achados sustentam uma consequência analítica: quando o canal é percebido como responsivo e confiável, a denúncia tende a ser interpretada como ação eficaz e relativamente segura. Por outro lado, quando o canal é percebido como capturável, opaco ou ineficaz, a denúncia tende a ser interpretada como exposição sem retorno, deslocando a resposta para estratégias indiretas, seletividade extrema ou silêncio (Near; Miceli, 1985).

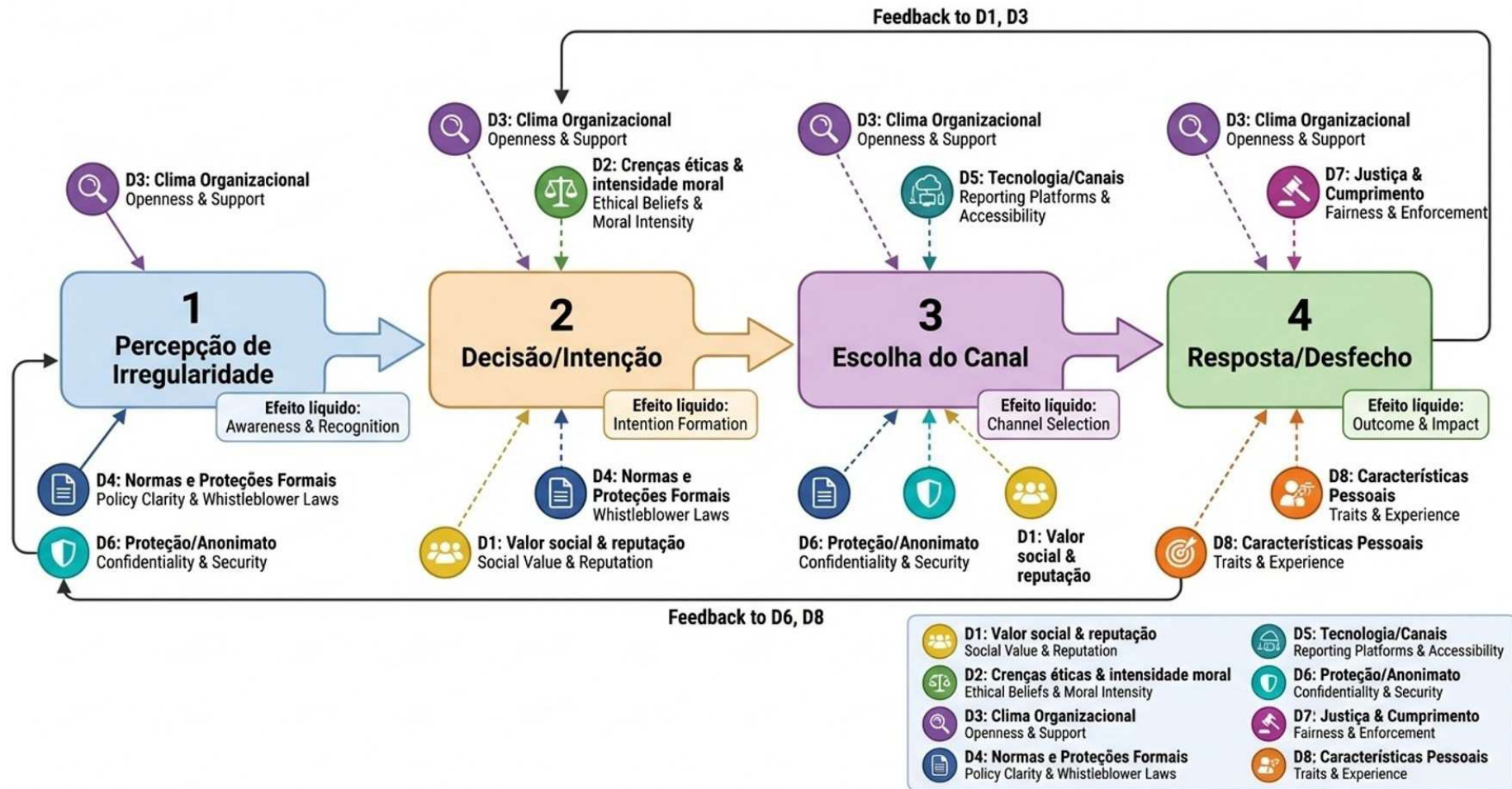
Por fim, D8 permite diferenciar perspectivas que, à primeira vista, poderiam parecer semelhantes no plano moral. Dois profissionais podem concordar quanto à gravidade de uma irregularidade e quanto à importância ética de denunciá-la, ainda assim, podem divergir na disposição de agir em função da confiança no canal. Para alguns, o canal opera como garantia mínima de proteção e como mecanismo de *accountability*, para outros o canal é percebido como

risco adicional – seja por medo de rastreabilidade e retaliação, seja por descrença na imparcialidade da apuração. Essa variação é teoricamente coerente com a ideia de que *whistleblowing* depende não apenas de convicção, mas de uma arquitetura institucional capaz de converter relatos em resposta, e de proteger o reportante no processo (ACFE, 2024; European Union, 2019; ISO, 2021; Kaplan et al., 2012; Kaplan; Schultz, 2007; Stubben; Welch, 2020).

Lidas em conjunto, as oito dimensões organizam um mapa coerente que pode ser visualizado na Figura 2 e as expectativas interpretativas no Quadro 1: valor social e crenças éticas estruturam a *qualificação* do problema; clima e *enforcement* estruturam risco e eficácia esperados; normas profissionais oferecem roteiro e legitimidade; TPB organiza o mecanismo proximal de intenção/ação; experiência e compromisso explicam variações identitárias e de agência; e tecnologia/canais tornam a voz exequível. Essa interdependência é parte do próprio desenho do instrumento de pesquisa e do argumento de ponte com o Capítulo 5.

Para tornar explícito o encadeamento proposto, a Figura 2 sintetiza como as oito dimensões se distribuem ao longo da cadeia processual (percepção, decisão, canal e resposta): D1 e D2 qualificam o problema (valor social e intensidade moral); D6 descreve o mecanismo proximal de passagem para intenção/ação (atitude, norma subjetiva e controle percebido); D8 materializa a exequibilidade por meio do desenho do canal; e D3 e D4 modulam risco e eficácia esperados (ambiente de voz/anti-retaliação e credibilidade institucional/*enforcement*). O Quadro 1, por sua vez, organiza as expectativas interpretativas associadas a cada dimensão, funcionando como guia de leitura para a discussão do Capítulo 5.

**Figura 2** – Encadeamento e Influência das Dimensões na Cadeia de Near e Miceli (1985)



Fonte: Elaborado pelos autores.

**Quadro 1** – Síntese das expectativas interpretativas por dimensão

Dimensão	Pergunta-guia	Mecanismo central	Expectativas interpretativas resumidas	Marcadores típicos no discurso
D1 Valor social e reputação	“O que está em jogo para a profissão e para mim?”	Mandato público, legitimidade e reputação como bem coletivo	(i) Reputação como missão pública → denunciar protege confiança social; (ii) Reputação como vulnerabilidade → denunciar expõe/estigmatiza e “mancha”	“credibilidade da profissão”, “interesse público”, “imagem”, “se queimar”, “não manchar o nome”
D2 Crenças éticas e intensidade moral	“Quão moralmente mandatória é esta irregularidade?”	Intensidade moral, gravidade/dano, dever	(i) Alta intensidade → dever se impõe quando há dano/gravidade; (ii) Moralidade contingente/ambígua → prudência, relativização, necessidade de confirmação	“dano a terceiros”, “limite”, “inaceitável”, “depende do caso”, “preciso ter certeza”
D3 Clima e (anti)retaliação	“Aqui é possível falar sem ser punido?”	Segurança psicológica, abertura gerencial, retaliação esperada	(i) Ambiente acolhedor/protetivo → voz como contribuição; (ii) Ambiente punitivo/cínico → silêncio como autoproteção; (iii) Ambivalência → seletividade e cautela	“porta aberta”, “apoio da liderança”, “vão me perseguir”, “ninguém quer ouvir”, “já vi acontecer”
D4 Instituições e <i>enforcement</i>	“Denunciar funciona? Há resposta e proteção reais?”	Credibilidade institucional, efetividade, resposta esperada	(i) <i>Enforcement</i> crível → denunciar é eficaz e justificável; (ii) Ceticismo institucional → denunciar expõe e não muda; (iii) Seletividade → confiança condicional (depende de quem/onde)	“não dá em nada”, “impunidade”, “vai ser investigado”, “autoridade séria”, “proteção de fato”
D5 Normas profissionais e responsabilidade	“Qual é o meu dever profissional diante do ilícito?”	Mandato público, Código/NOCLAR como roteiro de ação	(i) Norma como guia prático → escalonamento, documentação, correção; (ii) Norma como formalismo distante → discurso correto sem força motivacional; (iii) Norma em conflito → tensão entre dever e autopreservação	“dever profissional”, “interesse público”, “procedimento”, “governança”, “não posso me expor”
D6 Atitudes, normas subjetivas e controle percebido	“Eu quero/posso denunciar e serei apoiado?”	Intenção como síntese: atitude + norma social + exequibilidade (PBC)	(i) Atitude+norma+controle altos → intenção forte; (ii) Norma social hostil → intenção condicionada por pressão/grupo; (iii) Controle baixo → intenção travada por inviabilidade percebida	“aqui ninguém aprova”, “vão me ver como traidor”, “não tenho como”, “não é viável”, “tenho meios”
D7 Experiência e locus de compromisso	“A quem eu devo lealdade? O que minha trajetória me ensinou?”	Lealdade ambivalente (voz/saída), socialização, regras tácitas	(i) Lealdade reformista → voz para corrigir por dentro; (ii) Lealdade protetiva → silêncio para preservar vínculos; (iii) Experiência como agência vs experiência como prudência	“já vivi isso”, “sei como funciona”, “não vale a pena”, “tenho responsabilidade”, “preciso proteger minha carreira”
D8 Tecnologia e canais	“O canal é confiável, seguro e responsivo?”	Infraestrutura sociotécnica: confidencialidade, triagem, resposta	(i) Canal crível/responsivo → denuncia é praticável; (ii) Canal opaco/capturado → denuncia vira exposição; (iii) Anonimato como redutor de custo vs anonimato como insuficiente	“canal funciona”, “é só fachada”, “vaza”, “anônimo”, “feedback”, “não investigam”

Fonte: Elaborado pelos autores.

## 2.10 Síntese do referencial teórico como programa empírico da cadeia de *whistleblowing* e ponte para os demais capítulos

Uma forma mais produtiva de concluir o Capítulo 2 é evidenciar como a literatura transforma o *whistleblowing* em um objeto empiricamente observável, isto é, como investiga o seu encadeamento processual. Revisões críticas mostram que o campo avançou justamente quando deixou de tratar a denúncia como ato e passou a operacionalizá-la como sequência de etapas com determinantes próprios e efeitos cumulativos, ainda que muitos estudos capturem apenas um elo por vez (Culiberg; Mihelic, 2017; Near; Miceli, 1996). Nesse enquadramento, o valor analítico do modelo processual não está em desenhar setas, mas em reconhecer que percepção, decisão, canal e resposta formam uma lógica de condicionamentos: o que o indivíduo percebe molda a decisão; a decisão é filtrada pelos canais imaginados como disponíveis e eficazes; e a resposta institucional (ou sua ausência) retroage, reconfigurando expectativas futuras sobre falar ou calar (Near; Dworkin; Miceli, 1993; Near; Miceli, 1985).

No primeiro elo (percepção e interpretação do *wrongdoing*), a literatura tende a operacionalizar a etapa inicial como variação em tipo de irregularidade, gravidade, evidência disponível e atribuição de responsabilidade, porque tais elementos definem o que conta como desvio reportável e com que urgência moral ou organizacional ele é reconhecido. Um exemplo clássico é mostrar que o tipo de *wrongdoing* altera probabilidades de avanço nas etapas seguintes, afetando tanto a disposição de reportar quanto a expectativa de reação organizacional (Near et al., 2004). Em trabalhos experimentais na área contábil, a força percebida da retaliação e o nível de julgamento moral também reconfiguram a leitura inicial do cenário, indicando que percepção não é neutra: ela já carrega cálculo de risco e enquadramento normativo (Liyanarachchi; Newdick, 2009).

No segundo elo (decisão/intenção), o avanço empírico mais influente foi tratar a decisão como função de crenças estruturadas – e não como coragem ou virtude isolada –, o que abre espaço para modelos testáveis. A Teoria do Comportamento Planejado sustenta esse movimento ao propor que intenção deriva de atitude, normas subjetivas e controle percebido (Ajzen, 1991), sendo aplicada diretamente ao *whistleblowing* em diferentes desenhos de *survey* e de cenários (Park; Blenkinsopp, 2009). Em paralelo, uma vertente contemporânea mostra que a decisão envolve dilemas psicológicos recorrentes: por exemplo, o *trade-off* justiça versus lealdade ajuda a explicar por que pessoas reconhecem o desvio, mas hesitam em agir, sobretudo quando a lealdade é interpretada como dever de proteção do grupo (Waytz; Dungan; Young,

2013). Nesse mesmo registro, sínteses em psicologia indicam que a decisão pode ser prevista por preocupações morais e avaliações de legitimidade, mas que tais preocupações operam dentro de restrições percebidas (Dungan; Young; Waytz, 2019).

O terceiro elo (escolha do canal) costuma ser investigado como problema de desenho institucional: que canais existem, quão acessíveis são, quão confiáveis parecem e quais custos eles acionam (ex.: exposição, anonimato, rastreabilidade). Estudos mostram, por exemplo, que canais anônimos versus não anônimos alteram a disposição para reportar e a natureza do reporte (Kaplan et al., 2012), e que a arquitetura do canal (independência, garantias, governança do fluxo de informação) pode mudar a disposição para usar mecanismos internos. Na contabilidade, evidências sugerem que regras e procedimentos bem-intencionados podem ter efeitos ambíguos: proteções explícitas podem aumentar reportes, mas também podem tornar riscos mais salientes, ativando ameaças implícitas de retaliação (Wainberg; Perreault, 2016). Em termos normativos, esse debate se conecta a diretrizes recentes que padronizam elementos mínimos de procedimentos de denúncia, reforçando que canal não é detalhe operacional, mas parte do mecanismo de integridade.

No quarto elo (resposta institucional, efetividade e retaliação), a literatura mede o que acontece depois para evitar o equívoco de considerar denúncia sinônimo de correção. Pesquisas no setor público, por exemplo, estimam incidência de *wrongdoing*, frequência de denúncia e probabilidade de retaliação, mostrando que retaliação é componente estrutural do processo e não evento raro (Miceli; Near, 1989). Outros estudos investigam condições de efetividade (quando a denúncia produz ação corretiva), sugerindo que resultados variam conforme alinhamento com responsabilidades do denunciante, status do destinatário da denúncia e dinâmica de poder (Miceli; Near, 2002). A retaliação também é analisada como conjunto de antecedentes e consequências organizacionais (incluindo impactos no bem-estar e no vínculo com a organização), oferecendo base para entender por que, em muitos contextos, o silêncio pode ser racional (Rehg et al., 2008).

Um ponto decisivo, é que a literatura empírica é rica, mas frequentemente fragmenta o processo: mede intenção sem observar resposta; mede resposta sem recuperar a leitura subjetiva que antecedeu o canal; mede canal sem recuperar identidade profissional e reputação como o que está em jogo. Meta-análises e sínteses recentes ressaltam, inclusive, a recorrência do descompasso entre intenção e comportamento e a necessidade de modelos que captem configurações de crenças (Mesmer-Magnus; Viswesvaran, 2005; Oelrich, 2021). Nesse sentido, para lidar com essa lacuna o desenho dessa pesquisa se ancora em um método voltado à

identificação de perspectivas compartilhadas: ao trabalhar com um Q-set de 40 enunciados e a ordenação comparativa por participantes, a análise fatorial invertida permite mapear tipos de visão que organizam, de modo integrado, as crenças sobre percepção, risco, canal e resposta – isto é, sobre a cadeia como experiência interpretada, e não apenas como variável isolada.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 Delineamento e pressupostos epistemológicos

A pesquisa adota um delineamento empírico orientado à compreensão de como profissionais da Contabilidade organizam, em termos de prioridades, critérios e expectativas, suas disposições relativas ao *whistleblowing* em contextos marcados por tensões éticas, riscos reputacionais e incertezas institucionais. Em vez de tratar o fenômeno como resultado de variáveis isoladas mensuradas em nível individual, o estudo parte do pressuposto de que a decisão de reportar irregularidades é construída por racionalidades situadas, isto é, por padrões de julgamento e plausibilidade que se estruturam a partir de experiências, normas profissionais, percepção de proteção, expectativas de resposta e avaliação de consequências. Por essa razão, a investigação foi desenhada para identificar tipologias de perspectiva, descrevendo-as como configurações interpretáveis de subjetividade compartilhada, e não como categorias fixas de indivíduos (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

O desenho metodológico combina uma etapa de construção de instrumento, apoiada em revisão semiestruturada de literatura, com uma etapa empírica central de *Q-sort* e uma etapa de qualificação interpretativa por entrevistas pós-sort. Esse encadeamento responde a uma preocupação de coerência entre teoria, instrumento e interpretação: a revisão semiestruturada sustenta a formação do *concourse* e do *Q-set*; a tarefa de ordenação forçada produz dados comparativos capazes de revelar padrões de visão; a análise fatorial no *Q-Method* permite extrair fatores que sintetizam tais padrões; e a etapa pós-sort contribui para refinar o sentido substantivo das perspectivas, sem deslocar o eixo do estudo para uma pesquisa qualitativa autônoma.

##### 3.1.1 Natureza do estudo, posição epistemológica e lógica de evidência em pesquisa interpretativa

A pesquisa se inscreve em uma abordagem interpretativa que toma a subjetividade como objeto legítimo de investigação empírica, desde que operacionalizada por procedimentos transparentes, reprodutíveis e teoricamente informados. Nessa orientação, o interesse não está em estimar a prevalência populacional de atitudes, tampouco em testar relações causais entre construtos, mas em compreender a estrutura interna de perspectivas sobre um tema, isto é, como diferentes profissionais hierarquizam princípios, temores, critérios de gravidade e expectativas de resposta institucional quando confrontados com um mesmo repertório de enunciados

(Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005). A lógica de evidência, portanto, é predominantemente configuracional e tipológica: busca-se identificar padrões coerentes de ordenação, cuja consistência emerge do conjunto do *Q-sort* e se estabiliza em fatores interpretáveis. Essa posição é compatível com o emprego de procedimentos quantitativos como ferramenta de estruturação analítica, pois no *Q-method*, a quantificação opera como recurso para ordenar e tornar comunicável a subjetividade, e não como fundamento de inferência causal (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

Essa posição reconhece que, em temas sensíveis como corrupção e *whistleblowing*, a produção de voz e silêncio pode depender menos de um único atributo individual e mais de expectativas sobre contexto e resposta institucional, incluindo percepções de credibilidade de mecanismos de denúncia e de efetividade do *enforcement* (Near; Miceli, 1985; Rose-Ackerman; Palifka, 2016). Nesse sentido, compreender tipologias de visão é particularmente relevante porque permite explicitar as racionalidades pelas quais os mesmos elementos normativos e organizacionais podem ser lidos como incentivos, barreiras ou condições mínimas de viabilidade para reportar.

### 3.1.2 Justificativa do uso do *Q-Method* para mapear tipologias de subjetividade

O *Q-method* foi selecionado por sua adequação a objetivos que envolvem mapear e descrever padrões de subjetividade compartilhada, preservando a complexidade configuracional do julgamento humano. Trata-se de uma abordagem *mixed-method* orientada à investigação de subjetividade: combina a produção e interpretação qualitativa do *concourse* (o universo de enunciados e justificativas que circunscreve um tema) com procedimentos quantitativos – sobretudo correlação pessoa-a-pessoa e análise fatorial – para estruturar tipologias interpretáveis de pontos de vista (Brown, 1993; De Graaf; Van Exel, 2008; Watts; Stenner, 2005). Nesse enquadramento, o quantitativo não assume função inferencial ou causal; funciona como dispositivo de ordenação e transparência analítica. O resultado central não é a estimativa de prevalência de atitudes, mas a identificação de fatores como tipos de visão (perspectivas compartilhadas), descritos por *factor arrays*, enunciados distintivos e enunciados de consenso (Brown, 1993; Stephenson, 1935; Watts; Stenner, 2005).

Diferentemente de abordagens baseadas em *surveys* e modelos de intenção – como a Teoria do Comportamento Planejado, que enfatiza correlações entre variáveis medidas por itens independentes (Ajzen, 1991; Park; Blenkinsopp, 2009) – o *Q-method* parte de uma tarefa holística de ordenação comparativa. Nesse procedimento, os participantes não respondem itens

isolados, mas organizam um conjunto fixo de enunciados em uma distribuição que expressa concordância e discordância relativas, resultando em uma configuração que funciona como assinatura de perspectiva. Essa característica é decisiva porque o fenômeno investigado envolve dilemas e compensações: a relevância moral percebida pode coexistir com insegurança quanto à proteção, descrença na resposta institucional, temor de retaliação e cálculo de custo reputacional. Ao exigir escolhas relativas, o *Q-sort* torna visíveis hierarquias de critério e tensões internas da decisão, permitindo que o padrão global seja analisado como estrutura, e não como soma de respostas.

A adequação do *Q-method* é particularmente clara quando a pergunta de pesquisa busca mapear a diversidade de perspectivas em torno de um objeto controverso e normativamente carregado, sem reduzir o fenômeno a indicadores isolados. Nessa direção, recomenda-se o método quando (i) o construto é disputado ou de fronteiras porosas; (ii) há interesse em construir tipologias interpretáveis (e não frequências populacionais); e (iii) a compreensão exige articular julgamento, contexto e expectativa de resposta institucional, preservando densidade sem renunciar a rastreabilidade (De Graaf; Van Exel, 2008). Para fortalecer a qualidade do reporte e a comparabilidade do estudo, a seção metodológica explicita escolhas de desenho (formação do *Q-set*, composição do *P-set*, critérios de extração/rotação e regra interpretativa), em linha com recomendações recentes de revisão metodológica e checklist de reporte para estudos Q (Dieteren et al., 2023).

No campo da Contabilidade e em áreas afins, o *Q-method* tem sido empregado para capturar pluralidade de visões em temas de ética, governança e responsabilidade profissional, oferecendo um caminho intermediário entre o excesso de generalização e o excesso de particularismo. Trabalhos discutem sua utilidade para pesquisa contábil ao enfatizar a capacidade de fornecer estrutura quantitativa às opiniões sem deslocar o foco interpretativo (Massingham; Massingham; Diment, 2012), bem como seu potencial para investigações críticas sobre perspectivas de contadores em temas socialmente sensíveis (Sorola, 2022) e para mapear concepções de responsabilidade em auditoria com explicitação do caráter *mixed-method* do procedimento (De Graaf; Rijsenbilt; Van Exel, 2021). Além disso, o posicionamento metodológico aqui adotado se articula ao panorama de estratégias empíricas existentes no campo: estudos experimentais podem testar efeitos de atributos de canal, anonimato e consequências esperadas (Kaplan et al., 2012; Kaplan; Schultz, 2007), enquanto pesquisas arquivais podem examinar desenho e uso de sistemas internos de denúncia e seus resultados organizacionais (Stubben; Welch, 2020). O presente delineamento responde a uma lacuna

complementar: explicitar a lógica subjetiva que torna a voz plausível sob determinadas condições e improvável sob outras, sem reduzir o fenômeno a um único mecanismo ou variável.

### 3.1.3 Unidade analítica e unidade de observação

A unidade de observação da pesquisa é o *Q-sort* produzido por cada participante, entendido como resultado de uma tarefa de julgamento comparativo aplicada a um conjunto padronizado de enunciados. O *Q-sort* materializa uma configuração de posições em uma escala de concordância e discordância relativas, impondo, por desenho, escolhas de prioridade. Já a unidade analítica é o fator extraído da matriz de correlações pessoa-a-pessoa: cada fator sintetiza uma perspectiva compartilhada, representada por um *factor array* (ou *composite Q-sort*), que expressa a ordenação típica daquela racionalidade.

Essa distinção é central para evitar inferências indevidas. No *Q-Method*, os fatores não são tipos de pessoas, mas padrões interpretáveis de visão. Os participantes podem carregar um fator por apresentarem forte similaridade com sua configuração típica, mas o foco analítico permanece na perspectiva como estrutura de significados e critérios, e não em classificações substantivas do indivíduo (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005). Consequentemente, as conclusões metodologicamente autorizadas concentram-se na descrição e contraste entre perspectivas e nas condições de plausibilidade que elas indicam para o *whistleblowing*.

### 3.1.4 Etapas do desenho e produtos gerados

O desenho foi organizado em três etapas integradas. A primeira consistiu na construção do instrumento, com base em revisão semiestruturada conduzida no Portal de Periódicos CAPES, com execução de busca e *download* do material entre 03/2025 e 05/2025 e leitura analítica concomitante para consolidação das dimensões e refinamento do repertório até 06/2025. Essa etapa produziu o *concourse* e, por redução e calibragem, o *Q-set* final de enunciados, desenhado para maximizar contraste interpretativo e cobertura equilibrada de dimensões analíticas, com atenção à clareza semântica e à comparabilidade das afirmações.

A segunda etapa correspondeu à coleta do *Q-sort* em ambiente online, com amostragem intencional e recrutamento por contato direto e redes profissionais. Como critério de inclusão, os participantes deveriam estar atuando na área contábil e possuir registro no CRC, assegurando familiaridade com a normatividade profissional pertinente; para o perfil docente, exigiu-se atuação em disciplinas de Contabilidade na graduação, sem obrigatoriedade de registro ativo. O produto empírico central dessa etapa foi o conjunto de *Q-sorts* completos, que alimentou a

análise por correlação pessoa-a-pessoa e extração fatorial, seguida de rotação e interpretação de fatores, com identificação de *defining sorts*, itens distintivos e itens de consenso (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

A terceira etapa consistiu em entrevistas pós-sort, realizadas com participantes selecionados por critério de definição fatorial, com o objetivo de qualificar semanticamente as perspectivas extraídas, esclarecer sentidos atribuídos a enunciados-chave e oferecer um controle de credibilidade interpretativa. Essa etapa não altera a natureza do dado principal, mas opera como validação interpretativa disciplinada, garantindo rastreabilidade entre a estrutura dos *factor arrays* e a explicitação dos mecanismos de julgamento mobilizados pelos participantes.

### **3.2 Construção dos enunciados: revisão semiestruturada, *concourse* e *Q-set***

A construção do instrumento foi tratada como uma etapa substantiva do desenho de pesquisa, porque, no *Q-Method*, a qualidade do *Q-set* condiciona diretamente a capacidade de o procedimento empírico revelar perspectivas diferenciadas (Watts; Stenner, 2005). O objetivo dessa etapa não foi produzir uma síntese exaustiva da literatura, mas transformar um corpus amplo de textos em um repertório operacional de afirmações autocontidas que expressassem, de modo comparável, razões para denunciar ou silenciar, condições de viabilidade do reporte e expectativas sobre consequências pessoais e institucionais. Esse movimento é coerente com a lógica do *Q-Method*: o *Q-set* precisa representar a pluralidade discursiva do tema, mas também precisa ser calibrado para favorecer contraste interpretativo, evitando redundâncias e ambiguidade textual (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005). Assim, a revisão semiestruturada foi mobilizada como procedimento instrumental de construção do *concourse* e não como técnica de avaliação de evidências para estimar efeitos, prevalências ou associações.

#### **3.2.1 Porque uma revisão semiestruturada para construir o *concourse***

A opção por uma revisão semiestruturada decorre de uma exigência metodológica específica: construir um universo inicial de enunciados que espelhe o espectro de argumentos disponíveis sobre *whistleblowing* e reporte de irregularidades no domínio contábil, incluindo termos adjacentes frequentemente utilizados em molduras mais amplas de *voice* e *speak up*. Em temas nos quais a decisão de reportar irregularidades é atravessada por incerteza, risco de retaliação, lealdades, expectativas de resposta e credibilidade institucional, a etapa de construção do *concourse* precisa preservar amplitude discursiva suficiente para que

perspectivas minoritárias, ambivalentes ou condicionais possam emergir no *Q-sort* (Watts; Stenner, 2005). Uma revisão semiestruturada é adequada a esse objetivo porque permite combinar sistematicidade mínima de busca e triagem com flexibilidade analítica para capturar unidades de sentido relevantes para a arquitetura do instrumento, mantendo rastreabilidade das decisões sem reivindicar exaustividade.

No presente estudo, a revisão foi conduzida no Portal de Periódicos CAPES, com execução de busca e *download* do material entre 03/2025 e 05/2025. A leitura analítica e a consolidação das dimensões ocorreram de forma concomitante ao processo de extração de enunciados, estendendo-se até 06/2025. Essa temporalidade reflete a própria natureza instrumental da revisão: a análise das dimensões e a leitura não foram etapas separadas por desenho, mas processos simultâneos de refinamento, em que a interpretação do corpus retroalimentou a calibragem do repertório de afirmações.

### 3.2.2 Protocolo de busca, delimitações e critérios de elegibilidade

A busca foi estruturada por uma *string* booleano-semântica desenhada para maximizar recuperação de variações terminológicas do fenômeno e, ao mesmo tempo, restringir o universo ao domínio profissional de interesse. Em termos operacionais, a *string* combinou o léxico estrito de *whistleblowing* com termos correlatos frequentemente utilizados como sinônimos operacionais (por exemplo, *wrongdoing report* e *misconduct report*), além de termos adjacentes do campo de *voice* e *speak up*, quando associados ao reporte de irregularidades. O recorte profissional incluiu contadores, profissionais de contabilidade, auditores e auditoria interna.

#### **Quadro 2** – *Strings* booleano-semântica desenhada para a Revisão Semiestruturada

(*whistleblow* OR “*wrongdoing report*” OR “*misconduct report*” OR “*employee voice*” OR “*speak up*”)  
AND  
(*accountant*\* OR “*accounting professional*” OR *auditor*\* OR “*internal audit*”)\*\*

Fonte: Elaborado pelos autores.

A triagem dos registros foi orientada por critérios de aderência ao objetivo instrumental da revisão. Foram incluídos trabalhos que tratassem do reporte de irregularidades, ou de *voice* diretamente associada a *wrongdoing/misconduct*, e que contribuíssem para explicar incentivos e barreiras à denúncia em contextos contábeis e de auditoria, bem como elementos organizacionais indispensáveis à compreensão de retaliação, clima, confiança em canais e decisões de reporte. Foram excluídos duplicados e textos cuja discussão de *voice* não estivesse

vinculada a irregularidades, além de trabalhos estritamente normativo-jurídicos quando não apresentavam discussão de mecanismos comportamentais e organizacionais relevantes ao fenômeno.

**Quadro 3** - Fluxo de identificação, triagem, extração e refinamento do *concourse*

Etapa	Procedimento	Saída (n)	Finalidade metodológica
Identificação	Busca no Portal CAPES (1985-2024) com <i>string</i> booleano-semântica	626 artigos	Maximizar recuperação sensível a variações terminológicas
Triagem	Leitura de resumos e exclusão por não aderência ao foco	505 artigos	Reafirmar o recorte: Irregularidade + incentivos/barreiras no domínio contábil/auditivo
Extração (N Inicial de Enunciados)	Leitura dinâmica orientada à captura de enunciados	141 artigos (317 enunciados)	Construir o universo inicial de afirmações ( <i>concourse</i> operacionalizado)
Depuração (N Intermediário de Enunciados)	Redução por redundância, escopo e operacionalidade textual	96 artigos (171 enunciados)	Elevar clareza e poder discriminatório, reduzir repetição e ambiguidade
Refinamento (N Definitivo de Enunciados)	Balanceamento dimensional e definição do Q-set	40 enunciados	Obter conjunto final manejável e equilibrado para o Q-sort

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ainda que diretrizes como PRISMA tenham sido concebidas para revisões sistemáticas, seu esquema de fluxo pode ser empregado como recurso comunicacional de transparência, desde que se explicita que a finalidade é documentar a trajetória decisória da construção do instrumento, e não caracterizar o procedimento como revisão exaustiva de evidências (Page et al., 2021). Essa opção atende ao requisito de auditabilidade em pesquisas que utilizam *Q-Method*, uma vez que variações de reporte sobre decisões de construção do *Q-set* são reconhecidas como fonte recorrente de fragilidade metodológica e de dificuldade de comparação entre estudos (Dieteren et al., 2023).

### 3.2.3 Extração do *concourse*, codificação e rastreabilidade do material

A leitura do corpus retido foi conduzida com finalidade de extração de enunciados, e não de síntese de resultados. O foco analítico foi identificar frases que expressassem, de forma suficientemente autocontida, razões para denunciar ou silenciar, condições que habilitam ou bloqueiam a denúncia, expectativas de custos pessoais e consequências organizacionais, além de elementos associados à credibilidade de canais e à efetividade do *enforcement*. Em termos conceituais, o *concourse* foi operacionalizado como um universo inicial de afirmações

potencialmente endossáveis ou rejeitáveis por participantes, representando o debate substantivo do campo e os dilemas que atravessam a decisão de reportar.

Para assegurar rastreabilidade, a extração foi acompanhada por registro sistemático da origem dos enunciados, preservando-se o vínculo entre cada unidade de sentido e seu texto de origem. O Apêndice M – Artigos utilizados na amostra da revisão apresenta os artigos selecionados nas duas etapas de seleção e o Apêndice N – Enunciados extraídos na revisão apresenta os enunciados selecionados a partir da leitura dos materiais. Essa estratégia cumpre dupla função: sustenta transparência e permite controle de redundância e de sobreposição temática no processo de depuração.

### 3.2.4 Redução do *concourse* ao *Q-set* (40 enunciados): lógica, critérios e pré-testes

A passagem do *concourse* ao *Q-set* foi tratada como etapa metodológica com critérios próprios, porque o conjunto final precisa conciliar dois requisitos em tensão: cobertura conceitual e capacidade discriminativa (Watts; Stenner, 2005). Em *Q-Method*, não basta que as afirmações sejam relevantes; elas precisam ser redigidas de modo a permitir julgamentos comparáveis, induzir contrastes interpretativos e representar adequadamente o espectro de argumentos do fenômeno (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005). Assim, a redução não foi conduzida como simples encurtamento do material, mas como refinamento sucessivo das unidades de sentido até um conjunto final de declarações autocontidas.

O refinamento seguiu três princípios operacionais. O primeiro foi reduzir redundâncias e sobreposições semânticas, evitando que diferentes enunciados expressassem, com variação mínima, mesma ideia. Esse cuidado previne que o *Q-sort* seja dominado por um subconjunto de temas repetidos e melhora o poder discriminatório do conjunto. O segundo foi aumentar a operacionalidade textual, privilegiando enunciados claros, com foco em uma única proposição, evitando construções duplas e termos excessivamente dependentes de contexto.

O terceiro foi assegurar balanceamento dimensional: o *Q-set* final foi calibrado para cobrir, de forma equilibrada, dimensões analíticas associadas a reputação e valor social, intensidade moral e critérios de gravidade/evidência, clima organizacional e retaliação, instituições e *enforcement*, normas profissionais e responsabilidade, atitudes, normas subjetivas e controle percebido, experiência e *locus* de compromisso, além de tecnologia e canais.

A adequação dessa cobertura e a distribuição dos enunciados por dimensão consta documentada no Quadro 4, que organiza o conjunto definitivo e explicita seu balanceamento. A apresentação desse quadro explicita que o *Q-set* não foi determinado apenas como um conjunto de afirmações “interessantes”, mas um instrumento calibrado para maximizar contraste interpretativo, reduzir ambiguidade e garantir representatividade do espectro de argumentos sobre *whistleblowing* no campo contábil (Watts; Stenner, 2005).

**Quadro 4** – Distribuição de enunciados por dimensão analisada

Dimensão	Amostra Inicial (n = 317)	Amostra Intermediária (n = 171)
D1 – Valor social e Reputação	30	15
D2 – Crenças Éticas e Intensidade Moral	40	22
D3 – Clima Organizacional e anti-retaliação	78	47
D4 – Instituições e <i>Enforcement</i>	48	20
D5 – Normas Profissionais e Responsabilidade	41	21
D6 – Atitudes, Normas Subjetivas e Controle Percebido	37	20
D7 – Experiência e Locus de Compromisso	21	12
D8 – Tecnologia e Canais	22	14

Fonte: Elaborado pelos autores.

Como parte do processo de calibragem, foram realizados pré-testes e ajustes do instrumento, com foco em clareza das instruções, entendimento da tarefa e redução de atrito cognitivo durante a ordenação. Essas medidas são particularmente importantes em um tema sensível, no qual ruído interpretativo e insegurança percebida podem afetar a sinceridade e a estabilidade das escolhas realizadas no *Q-sort*.

**Quadro 5** - Distribuição do Q-set final (40 enunciados) por dimensão – 5 enunciados por dimensão

Dimensão	Enunciados (nº)
D1 – Valor social e Reputação	5, 6, 7, 33, 39
D2 – Crenças Éticas e Intensidade Moral	9, 18, 36, 37, 40
D3 – Clima Organizacional e (anti)retaliação	11, 19, 22, 26, 27
D4 – Instituições e <i>Enforcement</i>	4, 31, 32, 34, 35
D5 – Normas Profissionais e Responsabilidade	1, 2, 8, 24, 28
D6 – Atitudes, Normas Subjetivas e Controle Percebido	10, 12, 14, 16, 17
D7 – Experiência e Locus de Compromisso	15, 20, 23, 25, 29
D8 – Tecnologia e Canais	3, 13, 21, 30, 38

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ao final desse percurso, definiu-se um *Q-set* de 40 enunciados, considerado manejável para aplicação online com distribuição forçada e, ao mesmo tempo, suficientemente amplo para representar tensões centrais do fenômeno. Essa decisão segue a prática consolidada em estudos de *Q-Method*, nos quais o tamanho do *Q-set* deve equilibrar representatividade discursiva, viabilidade operacional e capacidade de discriminação entre perspectivas (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

### 3.3 Aplicação do *Q-Method*: *P-set*, tarefa de *Q-sort* e plataforma

A etapa empírica central foi estruturada para gerar *Q-sorts* completos a partir de um *Q-set* de 40 enunciados, aplicados em formato online com distribuição forçada. O objetivo dessa etapa foi produzir dados comparáveis, capazes de revelar padrões de subjetividade compartilhada sobre incentivos e barreiras ao *whistleblowing* em contextos profissionais da Contabilidade. Em *Q-Method*, a ênfase não recai sobre representatividade estatística, mas sobre diversidade deliberada de repertórios e posições, de modo que a coleta seja sensível a perspectivas contrastantes e a racionalidades concorrentes (Valenta; Wigger, 1997; Watts; Stenner, 2005).

#### 3.3.1 *P-set* e racionalidade da amostragem intencional

O *P-set* foi definido por amostragem intencional, com busca de heterogeneidade profissional suficiente para capturar variações relevantes de experiência e de contexto de atuação. Foram considerados perfis com atuação em contabilidade pública e privada, incluindo profissionais vinculados a uma única organização e profissionais que atuam em estruturas de prestação de serviços a múltiplas empresas, além de auditoria/perícia e docência. Esse desenho reflete a premissa de que a subjetividade investigada não é um traço fixo, mas uma organização de prioridades influenciada por experiências institucionais, exposição a riscos e expectativas sobre resposta e proteção.

Como critério de inclusão, os participantes deveriam estar atuantes na área de Contabilidade. Para garantir familiaridade com a normatividade profissional associada ao Código de Ética, exigiu-se registro no CRC para os participantes em geral. Para o perfil docente, adotou-se exceção quanto à obrigatoriedade de registro ativo, mantendo-se como requisito a atuação com estudantes e disciplinas de Contabilidade na graduação. Esse conjunto de critérios buscou preservar coerência substantiva entre o fenômeno investigado e o domínio profissional do qual emergem as experiências e interpretações mobilizadas no *Q-sort*.

### 3.3.2 Condição de instrução e sequência cognitiva do *Q-sort*

A aplicação do *Q-sort* foi guiada por uma condição de instrução padronizada, que orientou o participante a julgar 40 declarações sobre incentivos e barreiras associados ao *whistleblowing* no exercício profissional, organizando-as conforme seu grau relativo de concordância e discordância. A estrutura de aplicação contendo um vídeo explicativo é apresentado no Apêndice B – Estrutura de Aplicação no Q-Method Software. A tarefa foi concebida para reduzir carga cognitiva e favorecer estabilidade de julgamento, seguindo uma sequência recomendada em aplicações do método: uma triagem inicial para separar enunciados em grandes grupos (concordância, neutralidade e discordância), seguida da construção dos extremos e, por fim, do preenchimento gradual das posições centrais (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

A coleta foi conduzida por convites direcionados via contato direto e redes profissionais. Foram convidados 123 potenciais participantes. Desses, 76 não responderam ao convite e 16 iniciaram a tarefa, mas não concluíram o procedimento, resultando em 31 *Q-sorts* válidos para análise. A coleta ocorreu entre 01/11/2025 e 31/12/2025, com 27 respostas completas; após o encerramento do prazo, foi concedida prorrogação excepcional até 09/01/2026, o que acrescentou 4 *Q-sorts*, totalizando 31. O tempo médio de realização do *Q-sort* foi de 24 minutos e 29 segundos, indicando dedicação substantiva à tarefa de leitura, comparação e tomada de decisão.

**Quadro 6** - Fluxo de recrutamento e completude do *Q-sort* (coleta online)

Etapa do recrutamento / coleta	n	% sobre convidados (n=123)	Descrição / critério
Convidados (amostragem intencional)	123	100,0%	Convites enviados a perfis-alvo (contadores, auditores/peritos, docentes etc.)
Não responderam	76	61,8%	Não iniciaram o instrumento
Iniciaram, mas não finalizaram	16	13,0%	Não completaram o <i>Q-sort</i> ; excluídos por incompletude
Respostas completas e válidas (amostra final)	31	25,2%	<i>Q-sorts</i> completos (40 enunciados distribuídos na grade)
Tempo médio de resposta	-	-	24 min 29 s

Período coleta: 01/11/2025 a 31/12/2025 (27 respostas completas) com extensão até 09/01/2026 (4 respostas), totalizando 31.  
Fonte: Elaborado pelos autores.

**Quadro 7** - Codificação e perfil dos respondentes na amostra final

Perfil dos respondentes / Área de Atuação	n	% sobre amostra final (n=31)	Codificação
Amostra Válida Total	31	100,0%	-
Profissional Contábil - atuação em escritório de contabilidade (atuação em múltiplas empresas)	7 (4)	22,6%	<b>3X4B B6DN</b> DTXA N52Q <b>4C13</b> <b>5HTY</b> S69I <b>JF1I</b> 37UB 5RMN KSP7
Profissional Contábil responsável atuando internamente em empresa privada	7 (3)	22,6%	42ZJ HZY6 <b>OZVQ</b> LJ2T LSNZ WOG2 <b>1S5M</b> VBQZ P8B6 <b>S99K</b>
Profissional Contábil – atuação em ambiente público	13 (2)	41,8%	0KNN WH81 ZYFL 9D5I 450D MA2Q SZ1Z <b>DHB2 ZXXN</b> 2K7W OFGN 8UWY CVKP JDTC NUXP
Auditor ou Perito	2 (1)	6,5%	T3P8 <b>TPFA</b> 789S
Docente com atuação na formação de profissionais de contabilidade	2 (4)	6,5%	<b>X755 JWZD 1N1O</b> 2UQI <b>K7YM</b> 6LXO
Marcaram o “Aceite” no TCLE, mas não avançaram no preenchimento	0 (2)	0,0%	Não foi gerado código para estes respondentes.

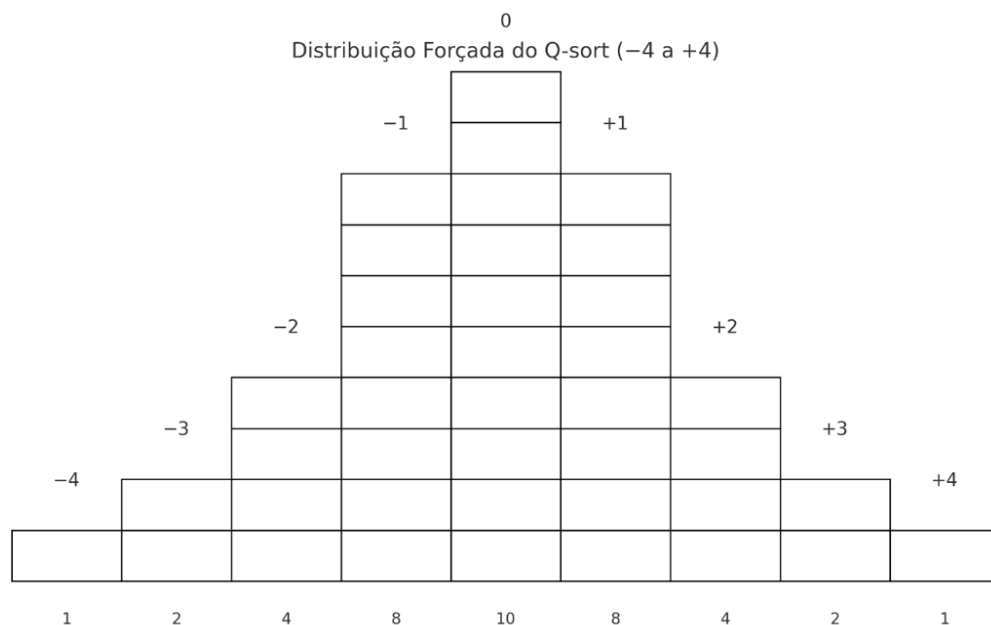
Códigos em negrito representam os participantes que não finalizaram o Q-sort e foram descartados da amostra final.  
Fonte: Elaborado pelos autores.

Em razão da sensibilidade do tema e para reduzir constrangimento e risco percebido, a aplicação foi ajustada para permitir que o participante não se identificasse nominalmente, registrando apenas sua função profissional. Essa salvaguarda foi incorporada após pré-testes do instrumento, com o objetivo de favorecer sinceridade nas escolhas e fortalecer a proteção ética do procedimento.

### 3.3.3 Distribuição forçada e seu papel na discriminação de perspectivas

Os 40 enunciados foram ordenados em uma distribuição forçada variando de -4 (discordância mais forte) a +4 (concordância mais forte), com a grade 1-2-4-8-10-8-4-2-1. A distribuição forçada desempenha uma função substantiva no *Q-Method*: ao limitar o número de enunciados que podem ocupar posições extremas e centrais, o procedimento obriga o participante a explicitar prioridades relativas e a tornar visíveis *trade-offs* que, em formatos tradicionais de resposta, tenderiam a ser “achatados” por concordâncias amplas em temas normativos (Watts; Stenner, 2005).

**Figura 3** – Distribuição Forçada do Q-sort (-4 a +4)



Fonte: Elaborado pelos autores.

Em termos metodológicos, trata-se de um recurso para transformar subjetividade em escolha comparativa, aumentando a capacidade do método de capturar diferenças finas entre perspectivas (Watts; Stenner, 2005).

### 3.3.4 Plataforma e registro remoto

A aplicação e o processamento dos dados foram realizados no *Qmethod Software*, uma plataforma voltada à coleta online e à quantificação de dados de *Q-Method*. O uso de plataforma remota é compatível com práticas contemporâneas do método, desde que se preservem clareza de instruções, padronização da condição de instrução e mecanismos de controle de qualidade do *Q-sort*. A literatura recente descreve ganhos de rastreabilidade e padronização associados à aplicação online, especialmente quando a plataforma registra completude, tempo de execução e saídas analíticas consistentes (Lutfallah; Buchanan, 2019).

Os pré-testes do instrumento foram realizados em três rodadas (10/10/2025–15/10/2025; 18/10/2025–23/10/2025; 25/10/2025), com quatro participantes que não integraram a amostra final. Esses pré-testes tiveram funções complementares: ajuste de legibilidade e compreensão de enunciados, remoção de estímulos inadvertidos que poderiam direcionar respostas e introdução de salvaguarda adicional de confidencialidade, associada ao não registro nominal.

### 3.3.5 Registro, governança dos dados e preservação

O procedimento de aplicação incluiu o registro do TCLE – apresentado no Apêndice A – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido– antes do início da tarefa. Quanto à governança dos dados, estabeleceu-se que *Q-sorts*, registros de aplicação e materiais associados (incluindo *outputs* e *backups* do *Qmethod Software*) serão armazenados por cinco anos após o depósito da tese. O armazenamento e o *backup* seguem estratégia semelhante, com preservação em nuvem (OneDrive) e em mídia física (HD externo), assegurando integridade, disponibilidade e rastreabilidade dos registros durante o período previsto.

## 3.4 Análise do *Q-Method*: procedimentos, critérios e produtos analíticos

A análise quantitativa foi conduzida no *Qmethod Software* e seguiu a sequência típica do *Q-Method*: (i) construção de uma matriz de correlação pessoa-a-pessoa entre *Q-sorts*; (ii) extração fatorial para identificar padrões latentes de similaridade entre ordenações; (iii) rotação para alcançar estrutura simples e maximizar interpretabilidade; e (iv) geração de produtos analíticos necessários à descrição dos fatores, como cargas fatoriais, identificação de *defining sorts*, *factor arrays* e listas de enunciados distintivos e de consenso (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013; Stephenson, 1935; Watts; Stenner, 2005).

### 3.4.1 Unidade analítica e matriz de correlação pessoa-a-pessoa

O ponto de partida do *Q-Method* é tratar cada *Q-sort* como uma configuração completa de julgamento, e não como uma coleção de itens independentes. Por isso, a matriz de entrada para a análise é construída por correlações entre participantes, isto é, uma matriz pessoa-a-pessoa. Cada coeficiente expressa o grau de semelhança entre duas ordenações completas do *Q-set*, considerando o padrão global de posições atribuídas aos enunciados. A correlação empregada foi a de Pearson, por ser o procedimento padrão na quantificação do *Q-Method* e por preservar a comparabilidade dos padrões de ordenação como estruturas inteiras (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

### 3.4.2 Extração fatorial e escolha do método de extração

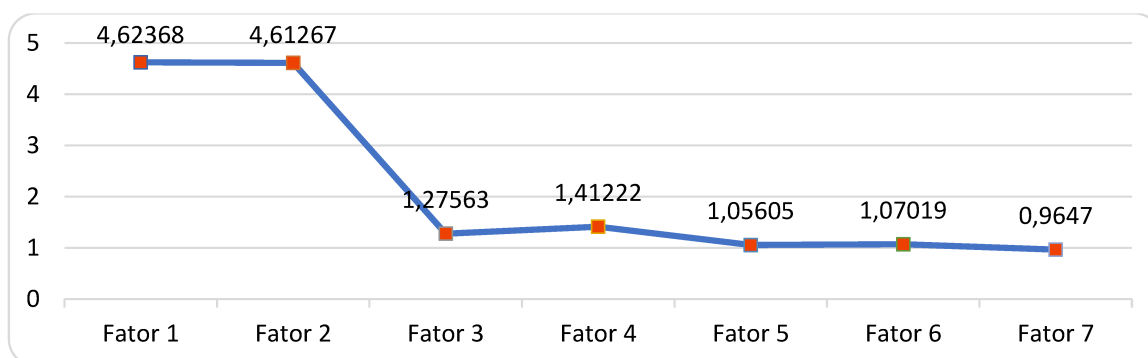
Com a matriz de correlações, a extração fatorial tem como objetivo representar a estrutura de similaridades entre *Q-sorts* por meio de um número reduzido de dimensões latentes. Substantivamente, cada fator pode ser interpretado como um padrão compartilhado de

ordenação, isto é, uma perspectiva ou racionalidade que organiza prioridades e barreiras de forma coerente. A extração adotada foi o *Centroid Factor Analysis* (CFA), um procedimento tradicional na literatura de *Q-Method* por sua aderência ao objetivo exploratório de identificar padrões de subjetividade compartilhada e por permitir que a definição final da solução seja construída por critérios múltiplos, combinando evidência estatística e interpretabilidade (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005).

### 3.4.3 Retenção do número de fatores: convergência de critérios e interpretabilidade

A decisão sobre o número de fatores retidos foi tratada como procedimento incremental e guiado por convergência de evidências. Em um primeiro momento, a extração é utilizada como triagem para mapear quantos fatores são plausíveis, observando indicadores como *eigenvalues* e o padrão do *scree plot*, que ajudam a distinguir dimensões mais fortes de dimensões residuais.

**Figura 4** – Scree Plot dos Eigenvalues



Fonte: Elaborado pelos autores.

O *scree plot* é um gráfico que auxilia a decisão sobre quantos fatores reter ao representar, no eixo horizontal, a sequência dos fatores extraídos e, no eixo vertical, seus respectivos *eigenvalues* (ou a variância explicada). A leitura costuma privilegiar a identificação de um “ponto de inflexão” (o chamado *elbow*), a partir do qual a curva deixa de cair acentuadamente e passa a se estabilizar; fatores antes desse ponto tendem a concentrar a maior parcela de informação estruturante, enquanto fatores após a estabilização frequentemente capturam variação residual e incremental (Watts; Stenner, 2005).

Em *Q-Method*, essa inspeção é utilizada como evidência inicial e deve ser combinada com critérios de definição fatorial, presença de *defining sorts* e interpretabilidade substantiva,

evitando retenções baseadas exclusivamente no formato do gráfico (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005).

Em seguida, a decisão substantiva é tomada combinando critérios específicos do *Q-Method*, em especial: (i) existência de *Q-sorts* definidores em cada fator; (ii) nível de ambiguidade por *cross-loading*; (iii) estabilidade do fator por indicadores de confiabilidade composta e erro padrão associado aos *Z-scores*; (iv) grau de definição do fator na amostra por medidas de *hyperplane*; e (v) parcimônia e distinção entre fatores, observando correlação entre fatores e ganho marginal em complexidade interpretativa (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

**Quadro 8** - Checklist de critérios para retenção e escolha da solução fatorial (Q-Method)

	Objetivo	Pergunta-chave	Evidência	Regra Prática
1	Nº de Q-sorts definidores por fator	<i>Cada fator tem participantes suficientes que o “representem” claramente?</i>	Contagem de defining sorts	≥ 2 (mínimo), ≥ 3 (mais defensável), ≥ 5 (muito bom)
2	Cargas fatoriais e ambiguidade (cross-loading / confounded)	<i>Os participantes carregam predominantemente em um fator ou em mais de um?</i>	Tabela de fator loadings	Identificação de cargas altas em múltiplos fatores
3	Confiabilidade composta do fator (composite reliability)	<i>O Q-sort composto do fator é estável e preciso?</i>	Composite reliability (CR) e S.E. of Factor Z-scores (SEZ)	CR (quanto maior, melhor) SEZ (quanto menor, melhor)
4	Hyperplane (cargas próximas de zero)	<i>O fator é bem definido na amostra ou muitos participantes ficam “neutros” em relação a ele?</i>	Hyperplane percent por fator	% menores sugerem que mais participantes apresentam associação relevante ao fator
5	Distinção entre fatores e parcimônia (correlação entre fatores + ganho marginal)	<i>Os fatores representam perspectivas realmente distintas? O acréscimo de fatores traz ganho substantivo?</i>	Correlations between factors (CBF) e comparação entre soluções (2→3→4)	Fatores mais independentes tendem a ter CBF próximas de zero. Preferir a solução que mantenha fatores robustos e interpretáveis.

Passo a passo para definição da solução mais parcimoniosa após as rotações, no caso deste estudo a Varimax.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Esse procedimento foi operacionalizado por comparação incremental de soluções rotacionadas. A análise partiu de uma triagem mais ampla e, posteriormente, avaliou soluções alternativas com maior parcimônia, de modo a verificar se os padrões principais permaneciam robustos quando se exigia uma estrutura mais simples. Esse encadeamento é metodologicamente consistente com o princípio, amplamente defendido na literatura de *Q-Method*, de que a “melhor” solução é aquela que preserva fatores empiricamente sustentados e interpretáveis, com baixa ambiguidade e estabilidade adequada, evitando o acréscimo de fatores que gerem tipologias frágeis ou difíceis de distinguir (McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005).

#### 3.4.4 Rotação: propósito e escolha

Após a extração, aplicou-se rotação Varimax. A rotação tem por finalidade alcançar estrutura simples, isto é, maximizar a nitidez dos padrões ao favorecer que cada *Q-sort* carregue fortemente em um fator e apresente cargas reduzidas nos demais. Em termos interpretativos, isso facilita a leitura dos fatores como perspectivas distintas e melhora a identificação de *defining sorts*. A opção por Varimax é frequente em aplicações do *Q-Method* quando o objetivo é clarificar a solução e tornar as tipologias mais discrimináveis, mantendo um procedimento de rotação padronizado e amplamente descrito na literatura (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005).

#### 3.4.5 Cargas fatoriais, *defining sorts* e limiar de significância

As cargas fatoriais expressam a associação de cada *Q-sort* a cada fator, permitindo identificar quais participantes representam de forma mais clara uma perspectiva. Para estabelecer significância estatística das cargas, adotou-se o critério clássico do *Q-Method*, no qual o erro padrão aproximado é dado por  $1/\sqrt{N}$ , sendo  $N$  o número de enunciados do *Q-set*. A partir disso, calcula-se o limiar de significância por multiplicadores usuais (por exemplo, 1,96 para  $p < 0,05$  e 2,58 para  $p < 0,01$ ). Como o *Q-set* contém 40 enunciados, os limiares aproximados são 0,310 ( $p < 0,05$ ) e 0,408 ( $p < 0,01$ ). Esses valores foram usados como referência para distinguir cargas estatisticamente relevantes de associações fracas (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

Os *defining sorts* foram definidos como aqueles que (i) apresentam carga significativa em um fator e (ii) não são ambíguos por carregarem, de forma estatisticamente relevante, em mais de um fator. Essa regra protege a interpretação contra casos *confounded* e assegura que o *factor array* seja construído a partir de ordenações que realmente representem a perspectiva em questão, aumentando estabilidade e coerência interna do fator (McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005). Os Apêndices Apêndice G – Factor loadings (4F – Varimax), Apêndice H – Factor loadings (3F – Varimax) e Apêndice I – Factor loadings (2F – Varimax) apresentam as cargas fatoriais após as rotações e os *defining sorts* de cada um dos cenários.

#### 3.4.6 *Factor arrays* e identificação de enunciados distintivos e de consenso

A descrição quantitativa de cada perspectiva é sintetizada no *factor array*, também chamado de *composite Q-sort*. Trata-se de uma ordenação ideal-típica construída a partir de médias ponderadas dos *Q-sorts* definidores, convertidas em *Z-scores* por enunciado e, em seguida, reconvertidas para posições na distribuição forçada (-4 a +4). O *factor array* funciona como representação padronizada das prioridades e barreiras de cada tipologia, permitindo comparação direta entre fatores item a item e fornecendo base empírica estável para a análise interpretativa (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

A diferenciação entre fatores foi operacionalizada por dois conjuntos de evidências. Primeiro, os enunciados distintivos são aqueles cujos *Z-scores* diferem significativamente entre fatores, indicando contrastes estruturais de julgamento. Segundo conjunto, os enunciados de consenso são aqueles que não diferem de forma estatisticamente relevante e aparecem com posições semelhantes entre fatores, funcionando como zona comum de entendimento. Esses produtos foram extraídos do *Qmethod Software* e devem ser apresentados em quadros específicos, pois organizam o contraste entre tipologias e contribuem para transparência do raciocínio interpretativo subsequente (McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005).

#### 3.4.7 Regra interpretativa: fatores como “tipos de visão”

A interpretação dos fatores segue um princípio decisivo do *Q-Method*: fatores são padrões compartilhados de visão, isto é, racionalidades ou perspectivas estruturadas que emergem do modo como os participantes hierarquizam os enunciados; não são, portanto, classificações substantivas de indivíduos. Consequentemente, a inferência autorizada pelo método é tipológica e configuracional: descreve-se como cada perspectiva organiza critérios, riscos e expectativas, e em que pontos ela converge ou diverge de outras perspectivas, preservando-se a distinção entre pessoas e padrões de subjetividade (Brown, 1993; Stephenson, 1935; Watts; Stenner, 2005).

### 3.5 Entrevistas pós-sort e validação interpretativa

A etapa de entrevistas pós-sort foi incorporada ao desenho com a finalidade de qualificar, em nível semântico e contextual, as perspectivas extraídas pelo *Q-Method*. Em estudos que investigam racionalidades associadas a julgamentos morais, riscos e expectativas institucionais, a entrevista pós-sort contribui para explicitar o sentido atribuído aos enunciados e para esclarecer por que determinadas afirmações foram posicionadas nos extremos da distribuição, sem deslocar o eixo do estudo para uma investigação qualitativa autônoma

(Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005). Assim, o pós-sort foi concebido como etapa de validação interpretativa e de densificação explicativa, preservando a primazia do *Q-sort* como dado central e do fator como unidade analítica.

### 3.5.1 Finalidade da etapa pós-sort

O propósito principal das entrevistas pós-sort foi aumentar a credibilidade interpretativa das tipologias ao permitir que os próprios participantes verbalizassem as razões subjacentes às escolhas realizadas no *Q-sort*. Essa estratégia é consistente com a lógica do *Q-Method*, segundo a qual o fator representa uma perspectiva compartilhada e deve ser interpretado a partir de evidências convergentes: (i) a ordenação típica sintetizada no *factor array*; (ii) os enunciados distintivos e de consenso; e (iii) explicações fornecidas por participantes que definem o fator, especialmente no que se refere aos enunciados posicionados nos extremos e às tensões internas da decisão de reportar ou silenciar (McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005). O pós-sort também opera como verificação de consistência, na medida em que permite identificar eventuais leituras peculiares de enunciados ou interpretações que poderiam distorcer a atribuição de sentido ao fator.

### 3.5.2 Seleção de entrevistados e procedimentos de coleta

A seleção dos entrevistados foi orientada pela estrutura fatorial obtida na análise do *Q-Method*. Priorizaram-se participantes com *Q-sorts* definidores, isto é, aqueles com carga fatorial estatisticamente significativa e não ambígua, por serem casos com maior poder representativo da perspectiva extraída. Esse critério assegura alinhamento entre a evidência quantitativa (padrão de ordenação) e a evidência qualitativa (justificativas e sentidos atribuídos), reduzindo o risco de interpretar um fator a partir de narrativas pouco aderentes ao padrão sintetizado no *factor array*.

As entrevistas *post-sort* foram conduzidas com o objetivo de qualificar semanticamente as tipologias extraídas pela análise fatorial do *Q-method*, aprofundando o sentido atribuído pelos participantes aos enunciados extremos e aos itens distintivos de cada fator. Para preservar coerência com a lógica do método – em que fatores representam perspectivas compartilhadas – a seleção dos entrevistados foi intencional e ancorada em critério objetivo de definição fatorial: foram escolhidos os três participantes com maiores cargas fatoriais em cada fator retido, totalizando seis entrevistas (três definidores do Fator 1 e três definidores do Fator 2). Esse procedimento privilegia respondentes cuja ordenação de enunciados se aproxima mais do *factor*

*array*, aumentando a probabilidade de que o material verbal obtido seja representativo, no sentido tipológico, da perspectiva associada a cada fator (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

As entrevistas foram realizadas entre 18/01/2026 e 23/01/2026, totalizando seis entrevistas, com duração média de 11 minutos e 3 segundos. A condução seguiu um roteiro semiestruturado, focado em três eixos: (i) justificativas para os enunciados posicionados em +4 e +3 e em -4 e -3; (ii) explicação de enunciados distintivos que separam perspectivas; e (iii) esclarecimento de eventuais aparentes contradições internas do *Q-sort*, quando identificadas na comparação entre itens. Os roteiros podem ser observados nos Apêndices Apêndice C – Roteiro pós-sort (entrevistas Fator 1) Apêndice D – Roteiro pós-sort (entrevistas Fator 2).

A estratégia não tem por finalidade produzir saturação temática no sentido de abordagens qualitativas interpretativas centradas em experiência individual, mas oferecer material de qualificação e verificação semântica do padrão fatorial. Por essa razão, o *post-sort* é tratado como etapa de apoio interpretativo: ele não “cria novos fatores”, nem reconfigura a solução fatorial, mas esclarece o modo como os participantes justificam escolhas, percebem riscos e interpretam viabilidade, permitindo que a discussão preserve densidade contextual sem abandonar a disciplina analítica do *Q-method*.

### 3.5.3 Registro, transcrição, devolutiva e *member checking*

As entrevistas *post-sort* foram registradas exclusivamente para garantir fidelidade do material, permitir transcrição e sustentar rastreabilidade entre falas e interpretações. O tratamento do material seguiu os princípios de confidencialidade e anonimização, com substituição de identificadores pessoais por códigos, preservando apenas informações de perfil estritamente necessárias à leitura contextual. A transcrição foi realizada manualmente, de forma integral, com finalidade instrumental: apoiar a recuperação de trechos diretamente relacionados aos enunciados extremos e aos itens distintivos, evitando expansão indevida do escopo analítico e mantendo a etapa *post-sort* como qualificação semântica das tipologias extraídas pelo *Q-method*.

Para reforçar a credibilidade e a coerência semântica, as transcrições foram enviadas a cada entrevistado para *member checking*, com convite explícito para correções e complementações, caso desejassem revisar sentidos, aclarar ambiguidades ou acrescentar informações. Esse procedimento não visa buscar consenso com participantes sobre interpretações teóricas, nem converter a devolutiva em negociação do argumento analítico, seu propósito é verificar se o conteúdo textual mobilizado para sustentar a leitura de um fator reflete

adequadamente o significado atribuído pelo respondente ao enunciado e ao posicionamento realizado, funcionando como salvaguarda de fidelidade interpretativa compatível com a natureza tipológica da inferência no *Q-method* (Lincoln; Guba, 1985).

#### 3.5.4 Integração entre evidências do *Q-Method* e evidências pós-sort

A integração entre o material pós-sort e os produtos do *Q-Method* foi conduzida como procedimento de articulação entre níveis de evidência, e não como triangulação destinada a confirmar resultados em termos positivistas. O ponto de ancoragem permanece o fator e seu *factor array*. As entrevistas foram utilizadas para: (i) atribuir linguagem nativa às racionalidades extraídas, isto é, identificar como os participantes nomeiam o sentido de autoproteção, dever profissional, interesse público, confiança ou ceticismo institucional; (ii) clarificar o mecanismo interpretativo que explica por que determinados enunciados tornam a denúncia viável ou inviável; e (iii) enriquecer a descrição dos pontos de separação entre perspectivas, especialmente quando diferenças aparecem em itens distintivos com forte carga normativa ou institucional.

Com isso, a etapa pós-sort cumpre sua função metodológica: qualificar e estabilizar a interpretação das tipologias, mantendo o desenho centrado no *Q-Method* e preparando o terreno para a análise interpretativa desenvolvida nos capítulos subsequentes (McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005).

### 3.6 Considerações éticas, gestão de dados e critérios de qualidade do desenho

A pesquisa foi submetida à avaliação ética institucional e obteve aprovação em 10/08/2025, sob o número 88757525.7.0000.5152. A condução do estudo observou as diretrizes brasileiras para pesquisas em Ciências Humanas e Sociais, especialmente a Resolução CNS nº 510/2016, adotando procedimentos proporcionais ao risco e compatíveis com a natureza do tema investigado. O desenho considerou, desde o planejamento, que estudos sobre denúncia de irregularidades podem mobilizar percepções de exposição, medo de retaliação e desconforto ao tratar de experiências profissionais, o que requer salvaguardas de confidencialidade, minimização de identificação e governança rigorosa dos dados.

#### 3.6.1 Consentimento, voluntariedade e direito de retirada

O consentimento foi operacionalizado com Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), apresentado antes do início do *Q-sort* em ambiente online. A participação foi voluntária, com informação explícita sobre objetivos, procedimentos, tempo estimado de execução, riscos potenciais, benefícios indiretos e canais de contato para esclarecimentos e eventuais manifestações sobre a pesquisa. Foi assegurado o direito de interrupção a qualquer tempo, sem qualquer penalidade. Além disso, foi previsto o direito de retirada de dados, condicionado à possibilidade de identificação do respondente: quando o participante opta por não fornecer informação de contato, a exclusão posterior pode não ser tecnicamente viável por ausência de vínculo entre pessoa e registro, preservando-se, contudo, a confidencialidade do material.

### 3.6.2 Confidencialidade, minimização de identificação e proteção do participante

A estratégia de proteção ética foi orientada por minimização de dados pessoais. Considerando a sensibilidade do tema, a aplicação do *Q-sort* foi ajustada para permitir que o participante não se identificasse nominalmente, registrando apenas a função profissional. Essa decisão visa reduzir constrangimento, mitigar risco percebido e favorecer respostas mais fidedignas em um domínio no qual a exposição pode funcionar como desincentivo à participação. Nas entrevistas *pós-sort*, o registro e o tratamento do material seguiram princípios de confidencialidade e anonimização, com substituição de identificadores pessoais por códigos e supressão de detalhes potencialmente identificáveis. Essa cautela é especialmente relevante em relatos que mencionem práticas indevidas, conflitos internos ou avaliações de estruturas de *enforcement* e de canais de denúncia.

Como salvaguarda adicional, o roteiro das entrevistas foi formulado para focalizar o sentido atribuído aos enunciados e à ordenação realizada, evitando indução a narrativas detalhadas sobre casos concretos, nomes de organizações ou pessoas específicas. Quando emergiram referências contextuais, o tratamento priorizou a generalização descritiva e a retirada de elementos identificadores, preservando-se a utilidade interpretativa sem ampliar risco. A comunicação aos participantes incluiu, ainda, orientações sobre canais institucionais de ética e direitos do participante, conforme as diretrizes aplicáveis.

### 3.6.3 Armazenamento, segurança, retenção e descarte

Os dados do estudo (incluindo *Q-sorts*, registros de aplicação, áudios e transcrições de entrevistas, além de *outputs* e *backups* gerados pelo *Qmethod Software*) serão armazenados por

cinco anos após o depósito da tese. A estratégia de preservação adota redundância de *backup* em nuvem (OneDrive) e em mídia física (HD externo), buscando reduzir risco de perda, garantir integridade e manter rastreabilidade dos materiais durante o período de retenção. O acesso aos dados é restrito aos responsáveis pela pesquisa, com organização do acervo por pastas, controle de versões e separação entre materiais com maior potencial identificador (quando existentes) e bases analíticas anonimizadas. Ao término do período previsto, será realizado descarte seguro dos registros, com exclusão definitiva de mídias e arquivos, em conformidade com boas práticas de proteção de dados e com a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº 13.709/2018), quando aplicável ao tratamento realizado.

#### 3.6.4 Qualidade, confiabilidade e disciplina interpretativa no *Q-Method*

Em coerência com o enquadramento interpretativo adotado nessa tese, a avaliação de qualidade não é tratada como problema de significância estatística ou de inferência causal, mas como disciplina de transparência, rastreabilidade e coerência interpretativa. Assim, em lugar de “validar hipóteses”, busca-se demonstrar que as decisões analíticas foram tomadas de modo explícito e justificável e que as tipologias extraídas são semanticamente estáveis, empiricamente ancoradas e teoricamente inteligíveis (Lincoln; Guba, 1985; Watts; Stenner, 2005).

No *Q-method*, rigor envolve, em primeiro lugar, a qualidade do *Q-set*: ele deve cobrir, com equilíbrio, o espectro de posições plausíveis no *concourse*, permitindo que participantes expressem discordâncias e concordâncias sem ficarem aprisionados a uma única direção discursiva. Por essa razão, a construção do *Q-set* foi orientada por literatura e por um mapa de dimensões analíticas, com refinamento sucessivo até a consolidação de um conjunto capaz de capturar tensões típicas do fenômeno investigado (Brown, 1993). Em segundo lugar, rigor depende da transparência na extração e interpretação dos fatores: fatores são tratados como tipologias de visão (configurações compartilhadas de sentido) e não como traços latentes populacionais. A solução fatorial, portanto, é avaliada por critérios de interpretabilidade, estabilidade semântica, clareza de itens distintivos e presença de *factor arrays* coerentes com narrativas plausíveis, e não por pretensões de generalização estatística a uma população (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

Em terceiro lugar, a qualidade do estudo exige explicitação de escolhas metodológicas que, na prática, determinam a rastreabilidade do percurso: critérios de retenção de fatores, regra de leitura de cargas e definição de Q-sorts definidores, modo de rotação e procedimentos de

interpretação de enunciados distintivos e de consenso. A literatura recente tem apontado variações importantes no modo como estudos Q reportam essas decisões e, por isso, recomenda padrões mínimos de reporte para fortalecer comparabilidade e auditabilidade. Assim, nessa tese, as decisões são descritas de forma detalhada, de modo a permitir que o leitor acompanhe como se chegou à solução final e quais evidências sustentam cada interpretação (Dieteren et al., 2023; Zabala; Sandbrook; Mukherjee, 2018).

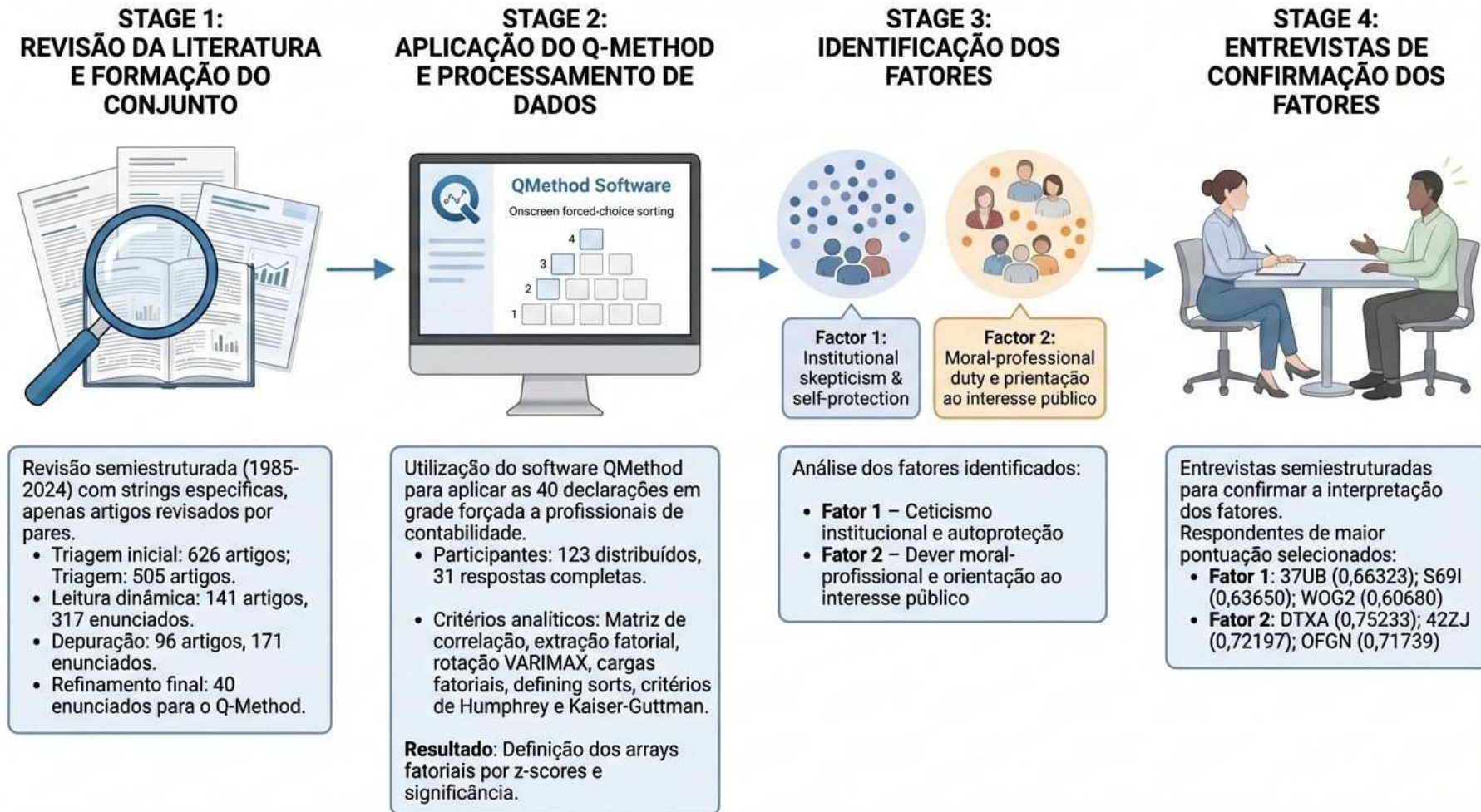
Por fim, a etapa *post-sort* é mobilizada como qualificação semântica e contextual das tipologias, e não como fonte para “criar novos fatores”. Ela opera como reforço de credibilidade interpretativa ao oferecer material verbal diretamente conectado aos enunciados extremos e aos itens distintivos; além disso, a realização de transcrição manual integral e o envio das transcrições aos participantes para *member checking* funcionam como salvaguardas de fidelidade do conteúdo textual utilizado na argumentação, sem converter a devolutiva em negociação do argumento teórico (Lincoln; Guba, 1985; Watts; Stenner, 2005). Em conjunto, esses procedimentos sustentam uma inferência compatível com o propósito do *Q-method*: tornar comunicáveis e comparáveis perspectivas subjetivas em torno de um fenômeno socialmente sensível, preservando densidade do julgamento e transparência analítica.

### 3.6.5 Limitações e medidas de mitigação

Algumas limitações decorrem do próprio escopo do *Q-Method*. A amostragem intencional busca diversidade de perspectivas e não representatividade populacional, o que significa que a validade do estudo é tipológica e configuracional, voltada a descrever racionalidades recorrentes e não a estimar prevalências. Além disso, a aplicação online reduz o controle do ambiente de resposta, podendo introduzir variação de atenção e de contexto. Nesse sentido, essa limitação foi mitigada por instruções padronizadas, distribuição forçada e monitoramento de completude, além da exclusão de procedimentos incompletos.

Outra limitação relevante é que temas sensíveis podem gerar autocensura ou respostas socialmente desejáveis. A decisão de permitir não identificação nominal e o foco em julgamentos relativos (em vez de declarações isoladas) atuam como mitigadores, pois reduzem exposição e exigem priorização comparativa, tornando mais visíveis tensões e *trade-offs*. Por fim, entrevistas pós-sort curtas, embora úteis para esclarecer sentidos e estabilizar interpretações, não têm por objetivo esgotar biografias profissionais, seu papel é apoiar a leitura do fator e iluminar pontos críticos de decisão e canal, preservando parcimônia e aderência ao desenho do *Q-Method*.

Figura 5 – Encadeamento das etapas da pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores.

### 3.6.6 Síntese do percurso metodológico e encaminhamento ao capítulo de resultados

O percurso metodológico foi estruturado para produzir evidências tipológicas sobre disposições ao *whistleblowing* no campo profissional da Contabilidade, preservando a coerência entre construção do instrumento, coleta de dados e interpretação. A etapa inicial, de natureza instrumental, consistiu em revisão semiestruturada no Portal de Periódicos CAPES (busca e *download* entre 03/2025 e 05/2025, com leitura e consolidação dimensional concomitantes até 06/2025), orientada à formação de um *concourse* amplo e à redução criteriosa para um *Q-set* final de 40 enunciados, calibrado para maximizar contraste interpretativo e cobertura equilibrada de dimensões substantivas (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005). Na etapa empírica central, a coleta do *Q-sort* foi realizada em ambiente online, com distribuição forçada (-4 a +4) e condição de instrução padronizada, a partir de amostragem intencional que buscou diversidade de experiências profissionais, mantendo critérios de inclusão alinhados ao domínio normativo e prático da profissão.

A análise quantitativa foi conduzida conforme os procedimentos do *Q-Method*: correlação pessoa-a-pessoa, extração fatorial, rotação Varimax e geração de produtos analíticos que sustentam descrição e contraste entre perspectivas, incluindo cargas fatoriais, identificação de *defining sorts*, *factor arrays* e listas de enunciados distintivos e de consenso (Brown, 1993; Stephenson, 1935; Watts; Stenner, 2005). As entrevistas pós-sort foram incorporadas como evidência complementar, voltada a qualificar o sentido atribuído aos enunciados e às posições extremas e distintivas, reforçando rastreabilidade e disciplina interpretativa sem alterar a natureza do dado principal. Em paralelo, foram observadas salvaguardas éticas proporcionais à sensibilidade do tema, com TCLE, minimização de identificação e governança de dados baseada em retenção por cinco anos após o depósito da tese e *backup* redundante em nuvem (OneDrive) e mídia física (HD externo), além da preservação de *outputs* e *backups* do *Qmethod Software* pelo mesmo período, em conformidade com diretrizes nacionais aplicáveis (Brasil, 2016; Brasil, 2018).

Com base nesse encadeamento, o capítulo seguinte apresenta os resultados da análise do *Q-Method*, descrevendo a solução fatorial, os *factor arrays* e os enunciados distintivos e de consenso que estruturam as tipologias, de modo a fundamentar, posteriormente, a interpretação substantiva e o aprofundamento qualitativo das racionalidades identificadas.

## 4 RESULTADOS QUANTITATIVOS (Q-METHOD)

Antes de apresentar os outputs, convém explicitar como esses resultados devem ser lidos. No Q-Method, a análise fatorial é aplicada a correlações pessoa-a-pessoa e produz fatores que representam padrões compartilhados de ordenação do conjunto de enunciados, isto é, tipologias interpretáveis de visão (e não proporções populacionais de atitudes). Assim, os indicadores aqui reportados (cargas, definidores, *factor arrays*, Z-scores, itens distintivos e de consenso) funcionam como evidências estruturais que sustentam a reconstrução de perspectivas, ou seja, eles não são mobilizados para inferência causal nem para estimação de prevalência por significância estatística (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013; Watts; Stenner, 2005). O propósito deste capítulo, portanto, é estabelecer com transparência a estrutura fatorial e seus principais outputs, a interpretação substantiva e a articulação com o valor social e com a cadeia processual do *whistleblowing* são desenvolvidas no Capítulo 5.

Esse capítulo apresenta os resultados do Q-Method com foco na estrutura fatorial extraída das ordenações realizadas pelos participantes e na justificativa empírica da solução adotada. Em coerência com os procedimentos detalhados no Capítulo 3, as análises buscaram identificar perspectivas compartilhadas sobre *whistleblowing* entre profissionais da contabilidade, descritas como fatores interpretáveis, sustentados por *defining sorts* e por outputs que permitem contraste e convergência entre tipologias (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

A exposição dos resultados segue uma lógica cumulativa de evidências. Inicialmente, descreve-se a comparação incremental entre soluções fatoriais alternativas e a decisão pela estrutura final, articulando parcimônia, nitidez de definição e interpretabilidade. Em seguida, apresenta-se o conjunto de outputs que torna comparáveis as perspectivas retidas: (i) indicadores de definição e precisão interna dos fatores; (ii) enunciados distintivos e de consenso; e (iii) *factor arrays* e mapas por posição, que sintetizam a ordenação ideal-típica de cada fator (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013).

### 4.1 Avaliação incremental de soluções fatoriais + rotação Varimax (4, 3 e 2 fatores)

Após os procedimentos de extração, rotação e triagem descritos no Capítulo 3, procedeu-se à comparação incremental de soluções fatoriais alternativas. Foram avaliadas soluções com quatro, três e dois fatores (todas com rotação Varimax), com o objetivo de selecionar a estrutura mais parcimoniosa que preservasse fatores empiricamente sustentados e interpretáveis.

A decisão combinou quatro famílias de evidência: (i) sustentação empírica por fator (número de Q-sorts definidores e ausência de ambiguidade); (ii) estabilidade e precisão (confiabilidade composta e erro padrão dos Z-scores do fator); (iii) grau de definição do fator na amostra (proporção de cargas próximas de zero); e (iv) correlações entre fatores. As Tabelas 9 a 11 apresentam os indicadores de cada solução e a Tabela 12 sintetiza a comparação, servindo de base para a definição da estrutura final.

#### 4.1.1 Avaliação da solução com 4 fatores (*Centroid* + Varimax)

Nesta subseção apresenta-se a solução com quatro fatores como ponto de partida comparativo. A finalidade é verificar se a estrutura com maior número de fatores acrescenta tipologias empiricamente sustentadas (com definidores suficientes e boa definição na amostra) ou se produz fatores residuais/instáveis. A Tabela 9 resume os indicadores centrais dessa solução.

**Tabela 1** - Características da solução com 4 fatores – *Centroid* com Varimax

Indicador	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4
Nº de Q-sorts definidores	7	10	5	3
Confiabilidade composta (CR)	0,96552	0,97561	0,95238	0,92308
S.E. dos <i>Z-scores</i> do fator	0,18570	0,15617	0,21822	0,27735
<i>Hyperplane</i> (contagem)	7	9	10	14
<i>Hyperplane</i> (%)	22,581%	29,032%	32,258%	45,161%

Os dados detalhados e a saída do software QMethod Software podem ser observados no Apêndice G – *Factor loadings* (4F – Varimax).

Fonte: Elaborado pelos autores.

Do ponto de vista da sustentação empírica, a solução com quatro fatores não é “vazia”: há definidores em todos os fatores. Contudo, observa-se que o Fator 4 é o mais frágil, pois apresenta apenas 3 definidores, situando-se no limiar mínimo para interpretação segura. Isso sugere que, embora a solução capture nuances adicionais, nem todas são igualmente sustentadas pela amostra.

Os indicadores de estabilidade reforçam essa leitura: na Tabela 9, F1 e F2 exibem maior precisão (maiores confiabilidades e menores erros padrão), F3 ocupa posição intermediária, e F4 concentra a maior incerteza estatística. O mesmo padrão aparece no *hyperplane*: o F4 apresenta a maior proporção de cargas fracas, indicando baixa definição do fator entre os participantes.

Em síntese, a solução com quatro fatores evidencia dois fatores robustos (F1 e F2), um fator intermediário (F3) e um fator comparativamente frágil (F4), caracterizado por: (i) poucos definidores, (ii) menor estabilidade relativa e (iii) menor definição na amostra. Diante desses sinais e seguindo o princípio de parcimônia, procedeu-se à avaliação da solução com três fatores para verificar se a remoção do fator mais frágil aumenta a nitidez e a estabilidade da estrutura.

#### 4.1.2 Avaliação da solução com 3 fatores (*Centroid* + *Varimax*)

A solução com três fatores foi estimada como etapa intermediária de parcimônia, com o objetivo de verificar se a redução de um fator preserva os padrões centrais e melhora a estabilidade geral. A Tabela 10 resume os indicadores dessa solução.

Na solução com três fatores, observa-se consolidação dos dois fatores principais, com aumento do número de definidores em F1 e F2. O Fator 3 mantém sustentação mínima (5 definidores), mas em comparação aos demais, apresenta menor estabilidade relativa e maior proporção de cargas fracas (*hyperplane* mais alto), sugerindo que representa uma perspectiva menos difundida na amostra.

**Tabela 2** – Características da solução com 3 fatores – *Centroid* com *Varimax*

Indicador	Fator 1	Fator 2	Fator 3
Nº de Q-sorts definidores	11	11	5
Confiabilidade composta (CR)	0,97778	0,97778	0,95238
S.E. dos <i>Z-scores</i> do fator	0,14907	0,14907	0,21822
<i>Hyperplane</i> (contagem)	8	9	11
<i>Hyperplane</i> (%)	25,806%	29,032%	35,484%

Os dados detalhados e a saída do software QMethod Software podem ser observados no Apêndice H – *Factor loadings* (3F – *Varimax*).

Fonte: Elaborado pelos autores.

Além disso, a correlação moderada entre F1 e F3 indica a proximidade estrutural e a possível sobreposição, compatível com a hipótese de que o terceiro fator funcione como nuance interna de um padrão já capturado por F1, e não como tipologia plenamente independente. Em síntese, a solução com três fatores melhora a parcimônia em relação à de quatro fatores, mas mantém um componente (F3) com definição mais fraca e potencial sobreposição. Por essa razão, procedeu-se ao teste da solução com dois fatores.

#### 4.1.3 Avaliação da solução com 2 fatores (*Centroid* + *Varimax*)

A solução com dois fatores foi estimada como etapa final de parcimônia e estabilidade, avaliando se dois padrões seriam suficientes para representar a estrutura dominante de subjetividade no conjunto de Q-sorts, sem produzir fatores residuais pouco definidos e de baixa utilidade interpretativa (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005). A Tabela 11 resume os indicadores centrais.

**Tabela 3** – Características da solução com 2 fatores – *Centroid* com Varimax

Indicador	Fator 1	Fator 2
Nº de Q-sorts definidores	15	10
Confiabilidade composta (CR)	0,98361	0,97561
S.E. dos <i>Z-scores</i> do fator	0,12804	0,15617
<i>Hyperplane</i> (contagem)	5	9
<i>Hyperplane</i> (%)	16,129%	29,032%

Os dados detalhados e a saída do software QMethod Software podem ser observados no Apêndice I – *Factor loadings* (2F – Varimax).

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na solução com dois fatores, os dois padrões retidos exibem forte sustentação empírica, com concentração elevada de definidores. Em consonância, os níveis de confiabilidade composta são muito altos e os erros padrão são reduzidos, indicando precisão na construção dos Q-sorts compostos.

O *hyperplane* particularmente baixo no Fator 1 sugere ampla definição desse fator na amostra. O Fator 2 mantém *hyperplane* semelhante ao observado em outras soluções, mas com definidores suficientes para estabilidade. Por fim, a correlação praticamente nula entre os fatores indica independência estrutural e reduz sobreposição, aumentando a nitidez das tipologias. Em conjunto, esses resultados favorecem a solução com dois fatores como a alternativa mais robusta e parcimoniosa entre as estruturas testadas.

#### 4.1.4 Síntese comparativa das soluções rotacionadas e definição da estrutura final

A comparação entre as soluções com 4, 3 e 2 fatores (todas com rotação Varimax) é sintetizada na Tabela 12, permitindo visualizar de forma integrada os principais indicadores de decisão: definidores por fator, estabilidade (CR e erro padrão), definição na amostra (*hyperplane*) e correlação entre fatores.

**Tabela 4** – Comparação das soluções fatoriais após Varimax (parcimônia e estabilidade)

Solução	Definidores por fator	CR (min-máx)	SE Z (min-máx)	<i>Hyperplane</i> por fator	<i>Hyperplane</i> total	Máx  corr  entre fatores
4 fatores (Varimax)	F1=7; F2=10; F3=5; F4=3	0,92308– 0,97561	0,15617– 0,27735	F1=22,581%; F2=29,032%; F3=32,258%; F4=45,161%	32,258%	0,32113
3 fatores (Varimax)	F1=11; F2=11; F3=5	0,95238– 0,97778	0,14907– 0,21822	F1=25,806%; F2=29,032%; F3=35,484%	30,108%	0,49142
2 fatores (Varimax) – final	F1=15; F2=10	0,97561– 0,98361	0,12804– 0,15617	F1=16,129%; F2=29,032%	22,581%	0,02607

Os dados detalhados e a saída do software QMethod Software podem ser observados no Apêndice.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Na solução com 4 fatores, apesar de existirem definidores em todos os fatores, observa-se a presença de um componente estruturalmente mais frágil (F4), com poucos definidores e baixa definição na amostra. A solução com 3 fatores melhora a sustentação dos fatores centrais, porém mantém um terceiro fator com maior indefinição relativa e correlação moderada com F1, sugerindo sobreposição. Já a solução com 2 fatores concentra definidores, maximiza estabilidade, reduz o *hyperplane* total e praticamente elimina sobreposição (correlação próxima de zero), configurando a alternativa mais robusta e parcimoniosa.

Com base nessa síntese comparativa, a solução com dois fatores foi adotada como estrutura quantitativa final do estudo. A partir dela, nas seções subsequentes deste capítulo são apresentados os outputs centrais para compreensão visual e estrutural das tipologias: (i) as características finais dos fatores (confiabilidade, erros, *hyperplane* e correlação entre fatores), (ii) os enunciados distintivos e de consenso (como evidência estatística de diferenciação entre tipologias) e (iii) os Q-sorts compostos (*composite Q-sorts/factor arrays*) de cada fator, que representam as ordenações ideal-típicas dos 40 enunciados.

#### 4.2 Características finais dos fatores retidos (solução com 2 fatores)

Uma vez definida a solução final com dois fatores, procede-se à apresentação de indicadores de sustentação empírica, definição e precisão interna. A Tabela 11 sintetiza propriedades do modelo úteis para leitura tipológica: (i) grau de definição do fator (número de Q-sorts definidores e densidade de associação), (ii) consistência interna do fator (confiabilidade

composta) e (iii) precisão dos Z-scores do fator (erro padrão), entendidos como medidas de estabilidade do *factor array* no conjunto analisado, e não como base para inferência populacional (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013).

No Fator 1, observa-se maior densidade de definição (15 Q-sorts definidores), acompanhada por alta confiabilidade composta (CR = 0,98361) e menor erro padrão dos Z-scores do fator (S.E. = 0,12804). No Fator 2, a estrutura permanece analiticamente robusta e bem definida (10 Q-sorts definidores; CR = 0,97561), ainda que com erro padrão ligeiramente superior (S.E. = 0,15617), o que é consistente com a menor quantidade de definidores. Em relação ao *hyperplane*, o Fator 1 apresenta proporção mais baixa (16,129%), sugerindo que mais participantes se associam de modo definido a esse padrão, enquanto o Fator 2 apresenta *hyperplane* mais elevado (29,032%), porém ainda compatível com uma tipologia empiricamente interpretável e suficientemente sustentada por definidores.

Por fim, a correlação entre os fatores na solução final é praticamente nula, reforçando que os fatores retidos representam perspectivas distintas e pouco sobrepostas. Essa evidência é particularmente relevante porque sustenta que as tipologias descritas não são “variações de um mesmo padrão”, mas arquiteturas de julgamento efetivamente diferentes, o que legitima a etapa seguinte: explicitar, com base nos outputs, onde e como essas diferenças se manifestam nos enunciados.

### **4.3 Enunciados de consenso e enunciados distintivos**

Para além dos indicadores globais de retenção e definição, o Q-Method produz outputs diretamente úteis para comparar tipologias: (i) enunciados de consenso, que indicam pontos de convergência entre perspectivas; e (ii) enunciados distintivos, que discriminam fatores ao revelar quais enunciados funcionam como marcadores empíricos de uma visão em contraste com outra. Esses conjuntos são decisivos porque tornam o contraste interpretativo rastreável e evitam que a leitura de fatores se reduza a rótulos genéricos (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005). Em termos analíticos, os consensos ajudam a delimitar o “núcleo comum” do repertório, enquanto os distintivos delimitam os pontos de contraste que sustentam a descrição de tipologias substantivamente diferentes.

#### **4.3.1 Enunciados de consenso**

O conjunto de enunciados de consenso é apresentado no Quadro 6. Esses itens funcionam como referência do que é compartilhado entre as perspectivas, isto é,

crenças/expectativas que permanecem relativamente estáveis mesmo quando a arquitetura de decisão se altera. A leitura substantiva desses consensos é desenvolvida na discussão interpretativa; aqui, o objetivo é registrar o output como evidência estatística de convergência.

**Quadro 9** – Enunciados de consenso (F1 e F2)

Nº	Enunciado (síntese)	F1 Rank	F2 Rank	Interpretação Substantiva
33	Mídia/opinião pública incentivam denúncias	+1	+1	Ambos reconhecem que o ambiente público funciona como “pressão externa” e molda custo/benefício reputacional.
37	Decisão depende mais da gravidade do que de fatores externos	0	0	Ambos admitem um critério de gravidade como eixo legítimo de julgamento.
34	Falta de fiscalização/ <i>enforcement</i> desencoraja denunciar	0	0	Convergência na percepção de fragilidade institucional: sem <i>enforcement</i> , a denúncia perde efetividade.
32	Pressão regulatória/fiscal motiva denunciar	-1	0	A regulação é reconhecida, mas não é núcleo motivacional dominante das tipologias.
15	Lealdade à organização/equipe faz hesitar	-1	-2	A lealdade aparece como dilema transversal: não é “só medo”, é uma tensão real de pertencimento.

Fonte: Elaborado pelos autores.

#### 4.3.2 Enunciados distintivos

Os enunciados distintivos são aqueles que melhor discriminam os fatores e, por isso, operam como “marcadores” empíricos das tipologias. Eles permitem observar com precisão quais crenças/expectativas são elevadas a condição de barreira central em um fator, mas rebaixadas no outro e inversamente, quais itens se tornam âncoras normativas/operacionais em um fator e não no outro. Para organizar a apresentação e facilitar a consulta, os enunciados distintivos são exibidos nos Quadros 7 a 10, mantendo o agrupamento temático usado na etapa interpretativa (sem, contudo, antecipar aqui a argumentação substantiva).

Neste capítulo, “distintivo” é tratado como critério de discriminação interna entre fatores, com base na diferença de Z-scores dos enunciados entre as perspectivas retidas. O termo é usado no sentido técnico do Q-Method para diferenciar perfis fatoriais dentro do conjunto analisado, e não como significância inferencial dirigida a generalizações populacionais (Brown, 1993; McKeown; Thomas, 2013).

**Quadro 10** - Enunciados distintivos – Eixo 1 – Confiança no canal e proteção (F1 e F2)

Nº	Enunciado (síntese)	F1 (pos; Z)	F2 (pos; Z)	$\Delta Z$ (F1 – F2)
3	A existência de canais seguros e anônimos me encoraja a denunciar....	-1 (-0.788)	+1 (0.596)	-1.384

4	A proteção legal oferecida aos denunciante me faz sentir mais seguro...	-4 (-2.381)	+0 (0.130)	-2.511
13	A falta de confiança nos mecanismos de denúncia... me desencoraja...	+4 (1.973)	-3 (-1.358)	3.331
14	Preocupo-me que minha denúncia não será levada a sério...	+3 (1.205)	+0 (0.038)	1.167
28	Políticas explícitas de não retaliação... (NOCLAR)... mais seguro...	-2 (-0.920)	+0 (0.173)	-1.093
31	Acredito que as leis de proteção ao denunciante... são eficazes.	-3 (-2.370)	+0 (-0.534)	-1.836

Fonte: Elaborado pelos autores.

**Quadro 11 – Enunciados distintivos – Eixo 2 – Custo pessoal e risco social (F1 e F2)**

Nº	Enunciado (síntese)	F1 (pos; Z)	F2 (pos; Z)	$\Delta Z$ (F1 – F2)
11	O medo de retaliação... me impede de denunciar.	+2 (0.961)	-2 (-0.983)	1.944
12	Acredito que denunciar irregularidades pode prejudicar minha carreira...	+1 (0.757)	+0 (-0.500)	1.256
16	Acredito que denunciar... pode me trazer consequências legais/financeiras.	+2 (1.075)	-4 (-1.958)	3.033
17	O medo de ser visto como um “traidor” me impede de denunciar.	+1 (0.447)	-3 (-1.645)	2.092
19	A falta de apoio da liderança... me desmotiva a denunciar.	+2 (0.918)	-1 (-0.883)	1.802
20	O estigma social associado ao <i>whistleblowing</i> ... me faz evitar denúncias.	-1 (-0.585)	-2 (-0.897)	0.312
22	Acredito que denunciar pode criar um ambiente de trabalho hostil...	+2 (1.142)	-1 (-0.857)	1.999

Fonte: Elaborado pelos autores.

**Quadro 12 – Enunciados distintivos – Eixo 3 – Perspectiva normativa, valor social-profissional**

Nº	Enunciado (síntese)	F1 (pos; Z)	F2 (pos; Z)	$\Delta Z$ (F1 – F2)
1	Denunciar irregularidades é parte da minha responsabilidade ética...	+1 (0.589)	+3 (1.843)	-1.253
2	Acredito que denunciar irregularidades contribui para a integridade...	+1 (0.702)	+1 (1.129)	-0.427
5	Denunciar irregularidades pode melhorar a reputação da minha profissão.	-1 (-0.712)	+0 (0.071)	-0.783
6	A possibilidade de reconhecimento profissional me motiva a denunciar.	-3 (-1.871)	-1 (-0.756)	-1.115
7	Denunciar protege interesses dos acionistas e da sociedade.	+0 (0.323)	+2 (1.284)	-0.960
8	Políticas internas alinhadas ao Código de Ética... me incentivam...	+0 (-0.192)	+1 (0.812)	-1.005
9	Denunciar pode prevenir danos maiores à organização.	+1 (0.472)	+1 (1.121)	-0.649
18	Minha formação ética e moral me motiva a denunciar irregularidades.	+0 (0.388)	+4 (1.994)	-1.606
24	Denunciar é uma forma de cumprir meu dever cívico.	+0 (0.093)	+2 (1.414)	-1.321

40	Com evidências confiáveis de danos a terceiros, denunciar é dever moral.	+1 (0.771)	+2 (1.249)	-0.478
----	--	------------	------------	--------

Fonte: Elaborado pelos autores.

**Quadro 13** – Enunciados distintivos – Eixo 4 – Agência, operacionalização e contexto (F1 e F2)

Nº	Enunciado (síntese)	F1 (pos; Z)	F2 (pos; Z)	$\Delta Z$ (F1 – F2)
10	Pressão de colegas/superiores para agir com ética me motiva...	-2 (-1.254)	+0 (0.123)	-1.377
21	A complexidade do processo de denúncia me desencoraja...	+0 (0.232)	-1 (-0.770)	1.002
23	Minha experiência profissional me dá confiança para denunciar.	-2 (-1.136)	+1 (1.053)	-2.189
25	Minha idade/posição influencia minha disposição para denunciar.	-2 (-1.215)	+1 (0.604)	-1.819
26	Cultura do local valoriza transparência e ética... encoraja denunciar.	-1 (-0.497)	+1 (0.550)	-1.048
27	Falta de cultura aberta ao diálogo me desmotiva...	+0 (0.192)	-1 (-0.137)	0.329
29	Alta rotatividade dificulta a denúncia.	-2 (-0.937)	-2 (-0.189)	-0.748
30	Falta de treinamento me deixa inseguro sobre como agir.	+0 (-0.056)	-1 (-0.921)	0.865
35	Contexto político e econômico influencia minha decisão de denunciar.	-2 (-1.499)	-1 (-0.635)	-0.865
36	Cada situação deve ser avaliada caso a caso.	+0 (0.393)	+3 (1.582)	-1.190
38	A tecnologia pode facilitar o processo de denúncia.	+1 (0.537)	+2 (1.414)	-0.877
39	Denúncia é mais comum no público do que no privado.	+3 (1.632)	-1 (-0.563)	2.196

Fonte: Elaborado pelos autores.

#### 4.4 Q-sorts compostos (*factor arrays*) e mapas por posição

Uma vez identificados os pontos de convergência (consensos) e contraste (distintivos), a descrição se completa com a apresentação do *factor array* de cada fator. O *factor array* corresponde ao Q-sort composto: uma ordenação ideal-típica construída a partir dos Q-sorts definidores, que sintetiza a configuração de prioridades e rejeições características de uma tipologia. Em termos substantivos, ele funciona como “perfil” do fator, permitindo rastrear de modo transparente como cada enunciado se posiciona na perspectiva reconstruída (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

##### 4.4.1 Composição dos 40 enunciados por *factor array*

A Tabela 13 apresenta a composição completa dos 40 enunciados no *factor array* dos dois fatores, registrando posições e indicadores associados (Z-scores e ordenações), úteis para

rastrear a estrutura interna do perfil. Esse material funciona como referência de consulta para rastrear, de modo transparente, onde cada item se situa na tipologia correspondente.

**Tabela 5** - Composição dos 40 enunciados por *Factor Array*

Nº	Enunciado	F1 (pos. Z)	F2 (pos. Z)
1	Denunciar irregularidades é parte da minha responsabilidade ética como profissional contábil.	+1 (0.58941)	+3 (1.84283)
2	Acredito que denunciar irregularidades contribui para a integridade da organização.	+1 (0.70191)	+1 (1.12873)
3	A existência de canais seguros e anônimos me encoraja a denunciar.	-1 (-0.78818)	+1 (0.59612)
4	A proteção legal oferecida aos denunciantes me faz sentir mais seguro para reportar.	-4 (-2.38128)	+0 (0.13029)
5	Denunciar irregularidades pode melhorar a reputação da minha profissão.	-1 (-0.71239)	+0 (0.07063)
6	A possibilidade de reconhecimento profissional me motiva a denunciar.	-3 (-1.87088)	-1 (-0.75629)
7	Denunciar é uma forma de proteger os interesses dos acionistas e da sociedade.	+0 (0.32338)	+2 (1.28373)
8	Políticas internas alinhadas ao Código de Ética na minha organização me incentivam a agir.	+0 (-0.19245)	+1 (0.81250)
9	Denunciar irregularidades pode prevenir danos maiores à organização.	+1 (0.47165)	+1 (1.12068)
10	A pressão de colegas/superiores para agir com ética me motiva a denunciar.	-2 (-1.25418)	+0 (0.12256)
11	O medo de retaliação por parte de colegas ou superiores me impede de denunciar.	+2 (0.96103)	-2 (-0.98330)
12	Acredito que denunciar irregularidades pode prejudicar minha carreira profissional.	+2 (0.75673)	+0 (-0.49973)
13	A falta de confiança nos mecanismos de denúncia da minha organização me desencoraja a agir.	+4 (1.97264)	-3 (-1.35835)
14	Preocupo-me que minha denúncia não será levada a sério ou investigada adequadamente.	+3 (1.20536)	+0 (0.03837)
15	A lealdade à minha organização ou equipe me faz hesitar em denunciar irregularidades.	-1 (-0.50608)	-2 (-0.71101)
16	Acredito que denunciar irregularidades pode me trazer consequências legais ou financeiras.	+2 (1.07502)	-4 (-1.95811)
17	O medo de ser visto como um "traidor" me impede de denunciar.	+1 (0.44722)	-3 (-1.64487)
18	Minha formação ética e moral me motiva a denunciar irregularidades.	+0 (0.38812)	+4 (1.99383)
19	A falta de apoio da liderança da organização me desmotiva a denunciar.	+2 (0.91821)	-1 (-0.88348)
20	O estigma social associado ao <i>whistleblowing</i> (ação de denunciar) me faz evitar denúncias.	-1 (-0.58492)	-2 (-0.89724)
21	A complexidade do processo de denúncia me desencoraja a agir.	+0 (0.23194)	-1 (-0.77038)
22	Acredito que denunciar pode criar um ambiente de trabalho hostil para mim.	+2 (1.14214)	-1 (-0.85682)
23	Minha experiência profissional me dá confiança para denunciar.	-2 (-1.13577)	+1 (1.05285)
24	Denunciar é uma forma de cumprir meu dever cívico.	+0 (0.09316)	+2 (1.41389)
25	Minha idade/posição na organização influencia minha disposição para denunciar.	-2 (-1.21533)	+1 (0.60378)
26	A cultura do meu local de trabalho valoriza transparência e ética, o que me encoraja a denunciar.	-1 (-0.49748)	+1 (0.55044)
27	A falta de uma cultura organizacional aberta ao diálogo me desmotiva a denunciar.	+0 (0.19154)	-1 (-0.13688)

28	Políticas explícitas de não retaliação, alinhadas ao padrão internacional (NOCLAR), me fazem sentir mais seguro para denunciar.	-2 (-0.91969)	+0 (0.17308)
29	A alta rotatividade de funcionários na minha organização dificulta a denúncia de irregularidades.	-2 (-0.93681)	-2 (-0.18907)
30	A falta de treinamento sobre como realizar a denúncia me deixa inseguro sobre como agir.	+0 (-0.05632)	-1 (-0.92124)
31	Acredito que as leis de proteção ao denunciante no meu país são eficazes.	-3 (-2.36958)	+0 (-0.53378)
32	A pressão regulatória e fiscal me motiva a denunciar irregularidades.	-1 (-0.78125)	+0 (0.46016)
33	Acredito que a mídia e a opinião pública têm um papel importante em incentivar denúncias.	+1 (0.60536)	+1 (0.73873)
34	A falta de fiscalização e cumprimento das leis no meu país me desencoraja a denunciar.	+0 (0.23633)	+0 (0.17017)
35	O contexto político e econômico do meu país influencia minha decisão de denunciar.	-2 (-1.49947)	-1 (-0.60378)
36	Cada situação de irregularidade deve ser avaliada caso a caso.	+0 (0.39281)	+3 (1.58236)
37	A decisão de denunciar depende mais da gravidade da irregularidade do que de fatores externos.	+0 (0.19154)	+0 (0.17017)
38	A tecnologia pode facilitar o processo de denúncia de irregularidades.	+1 (0.53748)	+2 (1.41408)
39	A denúncia de irregularidades é mais comum em organizações públicas do que privadas.	+3 (1.63220)	-1 (-0.56345)
40	Quando há evidências confiáveis de dano relevante a terceiros, denunciar é um dever moral.	+1 (0.77142)	+2 (1.24938)

Optou-se por demonstrar todos os enunciados acompanhados de Z-score por fator em tabela para facilitar a visualização de cada enunciado e suas relações com as demais informações.

Fonte: Elaborado pelos autores.

#### 4.4.2 Mapas por posição (Fator 1 e Fator 2)

Para facilitar a leitura visual do Q-sort composto, apresentam-se também os mapas por posição dos fatores. Esses mapas organizam os enunciados por posição na distribuição, permitindo identificar rapidamente os extremos (-4/+4) e as zonas intermediárias que estruturam cada perspectiva.

**Tabela 6** - Mapa por posição (Fator 1)

Posição	Enunciados
+4	13
+3	14, 39
+2	11, 16, 19, 22
+1	1, 2, 9, 12, 17, 33, 38, 40
+0	7, 8, 18, 21, 24, 27, 30, 34, 36, 37
-1	3, 5, 15, 20, 25, 26, 29, 32
-2	10, 23, 28, 35
-3	6, 31
-4	4

O mapa foi elaborado de acordo com o Z-score por posição do Fator 1 – o Apêndice J – *Composite* Q-sort do fator 1 apresenta a saída (output) do software.

Fonte: Elaborado pelos autores.

**Tabela 7** - Mapa por posição (Fator 2)

Posição	Enunciados
+4	18
+3	1, 36
+2	7, 24, 38, 40
+1	2, 3, 8, 9, 23, 25, 26, 33
+0	4, 5, 10, 12, 14, 28, 31, 32, 34, 37
-1	6, 19, 21, 22, 27, 30, 35, 39
-2	11, 15, 20, 29
-3	13, 17
-4	16

O mapa foi elaborado de acordo com o Z-score por posição do Fator 2 – o Apêndice K – *Composite Q-sort* do fator 2 apresenta a saída (output) do software.

Fonte: Elaborado pelos autores.

#### **4.5 Síntese do capítulo e encaminhamento para a discussão interpretativa**

Este capítulo estabeleceu a estrutura fatorial final do estudo, justificando a retenção da solução com dois fatores e registrando seus principais indicadores de definição, consistência interna e independência. Em seguida, apresentou os outputs que sustentam a leitura tipológica das perspectivas – enunciados de consenso e distintivos, *factor arrays* e mapas por posição – assegurando rastreabilidade entre a ordenação realizada pelos participantes e a reconstrução de cada fator como configuração coerente de sentido. Com essa base, o capítulo seguinte desenvolve a análise interpretativa das tipologias, articulando-as ao valor social da profissão e à cadeia processual do *whistleblowing* (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

## 5 DISCUSSÃO E ANÁLISE INTERPRETATIVA (Q-METHOD)

### 5.1 Introdução interpretativa do capítulo

Este capítulo desenvolve uma análise interpretativa das tipologias identificadas no Q-Method, tratando os fatores como configurações de sentido que organizam o modo como profissionais da contabilidade percebem irregularidades, avaliam gravidade e evidência, ponderam riscos, escolhem canais e antecipam respostas institucionais. Diferentemente de uma leitura causal ou de prevalência, o foco aqui recai sobre a forma como argumentos e critérios se combinam em perspectivas coerentes – isto é, sobre lógicas de decisão que tornam a voz praticável em certas condições e impraticável em outras (Brown, 1993; Watts; Stenner, 2005).

Para fins analíticos, emprega-se o termo “lógica de decisão” para designar a organização interna de critérios, prioridades e limites que sustentam cada tipologia. Quando o texto utiliza “racionalidade”, ela é compreendida como racionalidade prática: não um ideal normativo de cálculo, mas um modo de tornar a ação viável sob incerteza, ameaça e expectativas de consequência. Essa escolha terminológica responde a um ponto central do fenômeno: em temas socialmente sensíveis como o *whistleblowing*, a decisão de falar ou silenciar raramente decorre de um único motivo; ela emerge da combinação entre dever profissional, percepção de risco, experiências prévias, leitura do ambiente organizacional e credibilidade institucional da resposta (Near; Miceli, 1985; Park; Blenkinsopp, 2009).

As tipologias reconstruídas no capítulo anterior são interpretadas aqui como duas formas predominantes de organizar essa combinação. A primeira (F1) estrutura a decisão sob ceticismo institucional e autoproteção: o canal tende a ser percebido como exposição e o valor social da profissão aparece como vulnerabilidade a custos reputacionais e de carreira quando a resposta institucional é incerta. A segunda (F2) estrutura a decisão sob dever moral-profissional e orientação ao interesse público: a disposição para relatar é acionada por evidência considerada confiável e por avaliação de dano relevante, com maior confiança relativa na possibilidade de apuração e consequência. Em ambos os casos, a diferença não é “ser a favor ou contra denunciar”, mas como cada tipologia hierarquiza viabilidade, risco e expectativa de resposta ao longo do processo (Watts; Stenner, 2005).

O capítulo está organizado em quatro movimentos. Primeiro, apresenta-se e interpreta-se F1 como lógica de autoproteção e viabilidade sob ameaça, destacando como percepção de proteção, canal e resposta institucional moldam a praticabilidade da voz. Segundo, apresenta-se e interpreta-se F2 como lógica de responsabilidade pública e compromisso profissional,

ressaltando como gravidade, evidência e interesse público reorganizam o custo subjetivo de denunciar. Terceiro, compara-se F1 e F2, identificando zona comum e eixos de separação, bem como pontos de travamento em que o processo tende a se interromper. Por fim, sintetizam-se implicações teóricas e práticas, articulando as tipologias à cadeia processual do *whistleblowing* proposta por Near e Miceli, com atenção especial à resposta institucional como etapa decisiva para sustentar ou desincentivar a voz (Near; Miceli, 1985).

Um elemento contextual reforça a pertinência dessa leitura para o caso brasileiro: além de expectativas éticas e normativas da profissão, há deveres regulatórios de comunicação em matéria de PLD/FT, associados ao COAF e a normativos profissionais, que adicionam uma camada institucional ao dilema voz/silêncio. Essa camada não se confunde com *whistleblowing* em sentido amplo, mas evidencia a tensão que atravessa as tipologias: quando a credibilidade institucional é percebida como frágil e o custo de retaliação é alto, a distância entre norma prescrita e viabilidade percebida tende a se ampliar, reconfigurando prudência, risco e expectativa de consequência (BRASIL, 1998; CFC, 2024).

Ao longo do capítulo, termos em inglês aparecem em itálico (por exemplo, *whistleblowing*, *enforcement*, *post-sort*) e a interpretação se mantém ancorada nos outputs do Capítulo 4 (itens distintivos, consensos e *factor arrays*) e na qualificação semântica obtida nas entrevistas *post-sort*, preservando a diferença entre evidência estrutural e leitura substantiva.

## **5.2 Tipologia 1 (F1) – ceticismo institucional e autoproteção**

### **5.2.1 Núcleo interpretativo do F1 e a lógica de viabilidade**

A tipologia F1 organiza a decisão de *whistleblowing* sob uma lógica de decisão condicional, na qual o problema central não é, em primeiro plano, a deseabilidade moral da denúncia, mas a sua viabilidade prática em um ambiente percebido como incerto e potencialmente hostil. O centro de gravidade do julgamento desloca-se para o contexto institucional e organizacional, fazendo com que a decisão seja formulada como uma pergunta de segurança e de consequência: se o sistema protege ou expõe, se a apuração ocorre de modo adequado e se haverá algum efeito relevante após a manifestação (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1995). Nessa lógica, a adesão a uma norma abstrata de reporte não desaparece, mas tende a ser subordinada ao cálculo prudencial de risco, custo e previsibilidade de resposta.

Esse núcleo interpretativo é empiricamente reconhecível porque, no F1, crenças associadas à confiança no canal, à expectativa de investigação e à proteção percebida assumem

o estatuto de condição mínima para agir. Em termos substantivos, a denúncia é lida como um movimento assimétrico: a exposição tende a recair de forma concentrada sobre o denunciante, enquanto a organização pode absorver o conteúdo reportado sem necessariamente convertê-lo em correção ou responsabilização. Nesse sentido, no F1 a disposição para falar se torna dependente de garantias práticas de proteção e de governança do trâmite, e não apenas da existência formal de mecanismos.

As evidências em primeira pessoa densificam essa lógica ao explicitar que a viabilidade é pensada como proteção contra rastreamento e contrarretaliação indireta, especialmente quando a atuação profissional envolve múltiplos vínculos e, portanto, maior vulnerabilidade reputacional. Quando um participante afirma “eu tenho medo de vazar a pessoa que eu sou... vazando a minha identidade para outras pessoas acaba me afetando profissionalmente...”, a ênfase recai na exposição como dano provável, não como hipótese remota. No mesmo sentido, a viabilidade aparece ligada a requisitos concretos: “um canal que realmente seja anônimo”, “anônimo de tudo mesmo”, e “uma forma de acompanhar o processo de investigação”. Nesse registro, a lógica de autoproteção não equivale a indiferença moral; ela constitui uma forma de prudência defensiva diante de um ambiente em que o *whistleblowing* é percebido como potencialmente punitivo para quem fala.

A interpretação do F1 aproxima-se de abordagens que tratam voz e silêncio como respostas a estruturas de oportunidade e ameaça, em que a escolha por falar depende da confiança na proteção e da expectativa de efetividade, enquanto a escolha pelo silêncio pode emergir como alternativa estratégica quando tais condições não são percebidas como disponíveis (Hirschman, 1970; Near; Miceli, 1995). Em síntese, o F1 não representa ser contra denunciar, mas situar o *whistleblowing* dentro de uma arquitetura decisória em que proteção e resposta esperada precedem a obrigação, e em que a ausência dessas condições desloca a decisão para o polo do silêncio como opção prudencial.

### 5.2.2 Percepção do problema e leitura de gravidade e evidência (quando o risco se torna central)

Na tipologia F1, a percepção de irregularidades não se organiza por um impulso normativo imediato, mas por uma leitura pragmática do contexto em que o problema emerge. Isso não significa ausência de sensibilidade à gravidade, e sim uma hierarquização distinta dos critérios. A gravidade aparece como parâmetro reconhecido, porém insuficiente para estabilizar, por si só, a disposição de atuar quando o ambiente é percebido como inseguro e pouco responsivo. Nesse sentido, a questão não é apenas o conteúdo do desvio, mas a

combinação entre o que se sabe (e o quanto se pode sustentar) e o que se espera que aconteça depois. A literatura sobre *whistleblowing* sugere que a avaliação inicial do evento envolve julgamentos sobre seriedade, evidências e consequências (Jones, 1991; Near; Miceli, 1985), mas, no F1, esses julgamentos são atravessados por um filtro de viabilidade que antecede e condiciona a passagem da percepção à ação.

A leitura de gravidade, nessa lógica, tende a ser contingente: mesmo quando o caso é reconhecido como relevante, sua capacidade de mobilizar uma resposta depende da percepção de que haverá tratamento institucional minimamente adequado. Por isso, a gravidade não opera como gatilho automático, ela precisa competir com a antecipação de risco e de inutilidade. A referência à “demora no decorrer dos processos” explicita esse acoplamento entre gravidade percebida e eficácia esperada: quando a resposta é imaginada como lenta ou inconclusiva, a gravidade perde poder de coordenação prática e passa a ser reavaliada à luz do custo potencial.

A evidência, por sua vez, aparece como requisito ambivalente. Há reconhecimento de que denúncias ancoradas em elementos robustos são mais defensáveis, mas no F1 a exigência de evidência se articula menos como critério de dever e mais como mecanismo de autoproteção: quanto maior o risco percebido, maior tende a ser o limiar subjetivo do que conta como prova suficiente. A preocupação com denúncias usadas “somente para causar uma intriga” revela uma percepção de ambiente em que o ato de reportar pode ser capturado por dinâmicas organizacionais oportunistas e, portanto, expor o denunciante a disputas e retaliações sem garantia de apuração substantiva. Nessa gramática, evidenciar não é apenas demonstrar o desvio, mas reduzir vulnerabilidades em um cenário em que a credibilidade do processo é questionada e a reversão do ônus (do fato para a pessoa que reporta) é temida.

Esse ponto se adensa quando a própria ideia de “investigação adequada” é descrita em termos técnicos e verificáveis, como apuração de conduta, contratos, auditoria das declarações. A formulação indica que, para o F1, não basta validação simbólica: o que está em jogo é a expectativa de que a evidência apresentada será tratada com procedimentos consistentes, e não apenas registrada. Quando essa expectativa é frágil, a percepção do problema sofre um deslocamento: em vez de consolidar-se como certeza moral-operacional, ela tende a permanecer como alerta que exige cautela, justamente porque o sistema pode não transformar a evidência em consequência. Assim, na tipologia F1, gravidade e evidência tendem a ser necessárias, porém raramente suficientes; elas só ganham força mobilizadora quando não colidem com a antecipação de exposição e com a impressão de baixa efetividade institucional.

Em termos processuais, esse padrão dialoga com a sequência percepção–decisão–canal–resposta (Near; Miceli, 1985), mas acrescenta uma nuance: quando o risco se torna central, a própria percepção passa a ser governada por expectativas sobre proteção e eficácia. A consequência interpretativa é que, no F1, a irregularidade é percebida, mas sua tradução em *whistleblowing* depende do julgamento de que a evidência não apenas existe, como será reconhecida, processada e convertida em resposta.

### 5.2.3 Decisão e agência sob ameaça (custo pessoal, cálculo de consequências e limites do dever)

Na tipologia F1, a passagem da percepção para a decisão tende a ocorrer sob um regime de ameaça que reorganiza a agência. A decisão de reportar não é formulada como um imperativo linear, mas como uma escolha condicionada por assimetrias de custo e por baixa previsibilidade de proteção e de consequência. Nessa lógica, a intenção de agir é continuamente reavaliada à luz de uma pergunta prática: o que acontece com quem fala, especialmente quando a denúncia circula em ambientes nos quais reputação, vínculos profissionais e dependência econômica do trabalho são ativos frágeis. O resultado é uma disposição para a cautela, na qual a moralidade do caso pode ser reconhecida sem, contudo, estabilizar a ação.

O custo pessoal aparece como eixo decisório e se expressa como risco de carreira, risco financeiro e risco jurídico, vividos como dimensões entrelaçadas. A linguagem dos entrevistados descreve esse entrelaçamento de modo direto: “as duas opções que mais pesam para mim é... consequências legais financeiras e prejuízo de carreira”, articulando a possibilidade de exposição com perdas econômicas concretas. A ameaça não é abstrata, mas é descrita como perda de clientela e de reputação em redes de indicação: “clientes que souberem da informação vão tirar a escrita do meu escritório e eu vou ter percas... financeiras ou prejudicar minha carreira... como eu trabalho muito por indicação... vai cair isso em outras pessoas”. Observa-se uma economia prática do risco em que o dano esperado da denúncia é percebido como difuso e persistente, capaz de afetar o denunciante para além do episódio denunciado.

Essa centralidade do custo não produz, necessariamente, recusa moral do *whistleblowing*, mas redefine os limites do dever. Em vez de obrigação automática, emerge uma obrigação contingente, cuja ativação depende de condições de segurança e de proporcionalidade. Isso aparece com nitidez na formulação: “Eu denunciaria se as consequências para o denunciante não fossem maiores do que para os denunciados.” A frase condensa o núcleo do F1: a decisão trava quando o custo recai de modo assimétrico sobre quem

reporta e quando a expectativa de responsabilização de quem cometeu o desvio é incerta. A prudência defensiva, portanto, não equivale a relativismo ético, porém ela expressa uma leitura de justiça prática, na qual denunciar só é concebível se o sistema for capaz de deslocar o ônus do indivíduo para a irregularidade.

Nessa etapa, a agência é mais bem compreendida como controle percebido sobre consequências, e não como convicção abstrata. A literatura de ação planejada sugere que intenções se enfraquecem quando o comportamento é percebido como difícil, arriscado ou fora do controle do agente, mesmo quando a atitude moral é favorável (Ajzen, 1991). No F1, esse controle percebido é reduzido por dois mecanismos complementares. O primeiro é a antecipação de retaliações e punições informais, inclusive por atores externos ao núcleo organizacional, como clientes e pares profissionais, o que amplia o raio de dano esperado. O segundo é a fragilidade percebida da resposta institucional: se falar não garante apuração adequada ou consequência, o indivíduo se percebe exposto sem contrapartida. A agência, nesse sentido, é vivida como limitada, e a decisão tende a se estabilizar em estratégias de contenção.

Como efeito, a decisão no F1 frequentemente se desloca para formas intermediárias de ação que preservam alguma coerência moral sem acionar, de imediato, os custos máximos associados ao reporte formal. Isso aparece quando o entrevistado afirma que, antes de denunciar, “eu acho que eu conversaria, tentava ajudar antes... aconselhar... ajudar, antes de denunciar”, situando a resposta como tentativa de correção prévia e como redução de dano colateral. Esse padrão é compatível com a ideia de que prudência e lealdade podem operar como mecanismos de regulação da voz, deslocando a ação para espaços percebidos como menos perigosos e mais controláveis (Hirschman, 1970). No F1, essa dinâmica não deve ser lida como simples convivência: ela funciona como salvaguarda relacional e profissional diante do risco de que a denúncia reconfigure o denunciante como problema dentro do ambiente social de trabalho.

Em síntese, a decisão no F1 é governada por uma lógica de viabilidade: a intenção de *whistleblowing* é condicionada por custo pessoal elevado, por assimetrias de consequência e por baixo controle percebido sobre o que se seguirá ao reporte. O dever não desaparece, mas encontra limites práticos, sendo frequentemente reconfigurado como prudência defensiva e como busca de alternativas que reduzam exposição. Essa arquitetura decisória prepara o terreno para o ponto seguinte, no qual canal e proteção percebida se tornam, para essa tipologia, condições de possibilidade da ação.

#### 5.2.4 Canal e proteção percebida (anonimato, rastreabilidade e governança do trâmite)

No F1, a escolha do canal não é etapa instrumental secundária, mas ela funciona como filtro decisório. A percepção de risco e de viabilidade se materializa no modo como o canal é imaginado: como proteção efetiva ou como mecanismo de rastreamento. Por isso, a tipologia F1 atribui centralidade a requisitos operacionais concretos – anonimato real, restrição de acesso, controle do fluxo de informação e possibilidade de acompanhar o andamento – como condições mínimas para que a voz deixe de ser considerada imprudente. Nessa lógica, “ter canal” não equivale a “ter proteção”: o canal só se torna condição de possibilidade quando sua governança é vista como capaz de impedir identificação, vazamento e retaliação indireta.

As falas *post-sort* tornam esse ponto particularmente nítido. O entrevistado descreve a ameaça como perda de identidade profissional em redes de confiança: “eu tenho medo de vazar a pessoa que eu sou... vazando a minha identidade para outras pessoas acaba me afetando profissionalmente...”, e associa esse medo diretamente ao desenho do canal: “um canal que realmente seja anônimo... anônimo de tudo mesmo”. O que está em jogo, portanto, não é a existência formal de um “meio de reporte”, mas a crença de que o canal não reverterá o ônus da irregularidade para a pessoa que reporta. A exigência de “uma forma de acompanhar o processo de investigação” reforça, ainda, que a proteção percebida não é apenas ocultação de identidade, mas inclui previsibilidade mínima e governança do trâmite, com a devolutiva e o rastro institucional do tratamento do caso.

Esse padrão dialoga com achados de pesquisa em contabilidade e ética organizacional que mostram que anonimato e desenho do canal modulam intenções de reporte, especialmente quando há percepção de risco e baixa confiança em resposta organizacional (Kaplan et al., 2012; Kaplan; Schultz, 2007). No F1, contudo, o canal não é “variável explicativa” isolada: ele opera como condição de viabilidade dentro de uma arquitetura de autoproteção. A consequência interpretativa é que a tipologia tende a ser particularmente sensível a falhas de desenho: canais que existem no papel, mas não geram sensação de proteção, podem produzir o efeito paradoxal de desincentivar a voz, reforçando cinismo e retraimento.

Em síntese, no F1 o canal é percebido como fronteira entre falar e se expor. A proteção depende menos do rótulo institucional do canal e mais de sua capacidade operacional de impedir identificação, controlar acesso e assegurar acompanhamento. Onde tais garantias não são percebidas, a decisão tende a se deslocar para o silêncio prudencial ou para estratégias intermediárias de ação.

### 5.2.5 Resposta esperada e experiência institucional (efetividade, demora e desfecho)

A resposta institucional esperada constitui, no F1, a engrenagem que decide se o *whistleblowing* vale o risco. Essa tipologia organiza a decisão com forte sensibilidade ao desfecho: não basta “reportar”, importa o que acontece depois e com quem acontece. A expectativa de que “a coisa não vai dar em nada”, de que o processo será lento ou de que haverá captura do procedimento reduz a viabilidade percebida e amplia a sensação de que a denúncia apenas desloca o problema para o denunciante. A referência recorrente à “demora no decorrer dos processos” aparece como marcador empírico desse ceticismo: a morosidade funciona como sinal de baixa efetividade e como amplificador do custo subjetivo, porque prolonga incerteza e exposição.

No F1, a resposta esperada é frequentemente descrita como assimétrica. Um participante sintetiza essa assimetria ao dizer que denunciaria “se as consequências para o denunciante não fossem maiores do que para os denunciados”. A frase explicita a gramática decisória: o sistema só parece justo – e, portanto, praticável – quando o ônus não recai sobre quem fala. Quando o desfecho esperado é a inversão de custos (a pessoa que reporta sofre e o desviado permanece), a denúncia perde o sentido prático. Por isso, o F1 não organiza sua posição apenas em torno de princípios, mas em torno de confiança no trâmite institucional: investigação adequada, responsabilização e devolutiva.

Esse foco na resposta institucional aproxima o F1 de leituras processuais do *whistleblowing* que enfatizam que a efetividade do mecanismo depende de uma cadeia que inclui percepção, decisão, canal e resposta; quando a resposta falha, o sistema aprende a punir a voz e a normalizar o silêncio (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985). A tipologia F1, nesse sentido, torna visível uma racionalidade prática: a voz é avaliada como investimento de alto risco; se o retorno institucional é incerto, a ação se torna imprudente.

Em síntese, no F1 a resposta esperada opera como critério de viabilidade. Morosidade, ausência de consequência e baixa devolutiva fragilizam a decisão de reportar, não por indiferença moral, mas por leitura de que o sistema não transforma denúncia em correção e que o custo recai de modo injusto sobre o denunciante.

### 5.2.6 Evidências pós-sort e qualificação semântica do fator (ancoragem em trechos)

As entrevistas *post-sort* reforçam e refinam o núcleo interpretativo do F1 ao explicitar o modo como risco, canal e resposta se tornam inseparáveis. O material verbal não altera a

solução fatorial, mas qualifica semanticamente os mecanismos de julgamento que sustentam a tipologia. Em particular, as falas iluminam três operações centrais: (i) o enquadramento da denúncia como exposição identitária e reputacional; (ii) a exigência de anonimato efetivo e governança do trâmite como condição mínima; e (iii) a expectativa de resposta como requisito de justiça prática.

A fala “eu tenho medo de vaziar a pessoa que eu sou... vazando a minha identidade... me afetando profissionalmente” explicita que no F1, o risco é experimentado como dano difuso e persistente, que transborda o caso denunciado e atinge redes de confiança e oportunidades futuras. A exigência de um “canal que realmente seja anônimo... anônimo de tudo mesmo” traduz a proteção percebida em requisito operacional, e não em confiança abstrata na organização. Finalmente, o desejo de “uma forma de acompanhar o processo de investigação” mostra que o F1 exige não apenas sigilo, mas governança e devolutiva, sendo assim, a denúncia precisa produzir sinais de tratamento institucional para que a voz não seja percebida como ato inútil e autodestrutivo.

Esses trechos ajudam a compreender por que no F1, a decisão tende a ser condicional e porque a prudência defensiva se instala mesmo quando a irregularidade é moralmente reconhecida. A tipologia revela uma arquitetura de julgamento em que o *whistleblowing* é concebido como mecanismo potencialmente legítimo, mas raramente seguro, daí a centralidade da viabilidade e da autoproteção como filtros decisórios.

### 5.2.7 Síntese interpretativa do F1 e articulação com as expectativas do Capítulo 2

Em síntese, a tipologia F1 organiza o *whistleblowing* sob ceticismo institucional e autoproteção. O centro da decisão é a viabilidade: denunciar só se torna praticável quando há proteção percebida, canal com anonimato efetivo, governança do trâmite e expectativa minimamente crível de resposta. Onde essas condições não são percebidas, o silêncio emerge como alternativa prudencial, e a moralidade do caso é reavaliada à luz da assimetria de custo e da baixa previsibilidade de consequência. O valor social da profissão aparece nessa tipologia como vulnerabilidade: reputação e carreira são ativos frágeis que podem ser atingidos por vazamento, retaliação indireta e estigmatização do denunciante.

Essa leitura se articula diretamente às expectativas interpretativas discutidas no Capítulo 2: dimensões ligadas ao ambiente organizacional, anti-retaliação, credibilidade institucional e desenho do canal tendem a adquirir centralidade como condições de possibilidade, enquanto normas profissionais e deveres abstratos encontram limites práticos quando o sistema é

percebido como incapaz de proteger e responder. Um ponto adicional, relevante ao contexto brasileiro, aprofunda essa articulação: a presença de deveres regulatórios de comunicação em matéria de PLD/FT (associados ao COAF e normativos profissionais) não elimina o ceticismo do F1. Ao contrário, pode intensificar a prudência quando o profissional percebe que “a lei” existe, mas não se traduz em proteção concreta no percurso do reporte. Isso se aproxima da formulação do entrevistado ao afirmar que “se existe alguma lei que me resguarda, eu não tenho conhecimento”, e reforça o núcleo interpretativo da tipologia: quando a norma não é percebida como proteção efetiva, ela não estabiliza a ação, a decisão permanece governada por risco e viabilidade.

### **5.3 Tipologia 2 (F2) – dever moral-profissional e orientação ao interesse público**

#### **5.3.1 Núcleo interpretativo do F2 e a lógica de responsabilidade pública (o que organiza a lógica de decisão)**

A tipologia F2 organiza a disposição para o *whistleblowing* a partir de uma lógica de responsabilidade pública, na qual identidade profissional e compromisso com integridade constituem o eixo de orientação da ação. Diferentemente do F1 – em que a viabilidade sob risco tende a anteceder o dever – no F2 o dever moral-profissional assume centralidade e funciona como princípio de coordenação do julgamento. A denúncia é concebida como possibilidade legítima e em certas circunstâncias, como exigência coerente com a função social do profissional, sobretudo quando a irregularidade representa dano relevante, violações de normas ou ameaça à confiança pública. Quando se utiliza o termo “racionalidade” neste tópico, ele deve ser lido como racionalidade prática: um modo de tornar a ação defensável sob incerteza, integrando dever, prudência e consequência esperada, e não como cálculo abstrato.

Esse núcleo interpretativo se manifesta como um modo específico de compreender o papel profissional. A integridade é tratada como parâmetro de ação, e não como valor apenas retórico. Em tal perspectiva, o *whistleblowing* aparece associado à preservação de padrões de conduta, à proteção de terceiros e à defesa do interesse público, sobretudo em contextos em que a omissão implicaria conivência prática ou perpetuação do dano. A literatura sobre julgamento moral e intensidade moral sugere que a percepção de consequências e de gravidade tende a intensificar a obrigação sentida e a motivação para agir (Jones, 1991). No F2, essa conexão é particularmente nítida: o reconhecimento de dano e de relevância pública fortalece a ideia de

que o silêncio não é neutro, mas uma forma indireta de participação na manutenção do problema.

Ao mesmo tempo, a tipologia F2 não se estrutura como automatismo normativo. O que organiza a ação é uma combinação de compromisso e prudência: denunciar se torna defensável quando gravidade e evidência sustentam a decisão e quando o profissional consegue formular um caminho de reporte que preserve rigor, reduza danos colaterais e aumente a chance de efetividade. Esse ponto distingue o F2 de uma moralidade abstrata: trata-se de uma ética aplicada, na qual a legitimidade de denunciar depende de critérios, julgamento e responsabilidade com as consequências. Em termos processuais, percepção e decisão se conectam por um trabalho reflexivo de qualificação do caso, e não por impulso ou pressão situacional.

As falas *post-sort* tornam essa arquitetura visível ao explicitarem o vocabulário de responsabilidade e o modo como ele sustenta a agência. Há referência à denúncia como “dever”, como “responsabilidade”, como “correto” quando há irregularidade comprovável, e como proteção de terceiros e do próprio campo profissional. Mesmo quando se reconhece a possibilidade de retaliação, a disposição para agir aparece preservada por uma compreensão de que a integridade profissional envolve custos e escolhas difíceis, mas não pode ser dissolvida pela ameaça. Esse padrão converge com abordagens que tratam o *whistleblowing* como expressão de voz em defesa de padrões e como mecanismo de correção institucional, especialmente quando canais e instituições oferecem algum horizonte de resposta (Miceli; Near; Dworkin, 2008; Near; Miceli, 1995).

Em síntese, o F2 pode ser caracterizado como uma lógica de responsabilidade pública: a obrigação moral-profissional e a orientação ao interesse coletivo organizam a leitura do problema e sustentam a agência. A denúncia é concebida como ação possível e justificável quando articulada a critérios de gravidade e evidência e quando realizada com prudência e julgamento. Essa base interpretativa prepara o tópico seguinte, que aprofunda como o F2 qualifica gravidade e evidência e como essa qualificação orienta a decisão de reportar.

### 5.3.2 Percepção do problema e critério de gravidade e evidência (julgamento e prudência caso a caso)

Na tipologia F2, a percepção de irregularidades tende a ser estruturada por um enquadramento normativo-profissional: o problema é lido como violação relevante de padrões que sustentam confiança pública, regularidade das práticas organizacionais e integridade do

trabalho contábil. A gravidade, portanto, não é tratada apenas como intensidade do evento em si, mas como potencial de danos a terceiros, efeitos sobre fidedignidade de informações, impactos coletivos e comprometimento de deveres profissionais. Essa leitura aproxima-se de abordagens que compreendem a avaliação moral como sensível às consequências e ao alcance social do ato, de modo que a gravidade percebida aumenta a obrigação sentida de intervir, sobretudo quando a omissão é entendida como perpetuação do dano (Jones, 1991; Rest, 1986).

O critério de evidência ocupa lugar central nesse processo, mas com um significado distinto daquele observado no F1. No F2, evidência não aparece como mero mecanismo de autoproteção diante de um ambiente hostil, mas ela funciona como requisito de responsabilidade e justiça prática. Há uma preocupação em evitar denúncias temerárias, reduzir danos colaterais e elevar a legitimidade do reporte, de modo que o ato de falar seja sustentado por elementos verificáveis e por convicção razoável acerca do ocorrido. Essa postura revela uma ética aplicada, na qual integridade não se confunde com impulsividade: o reporte é concebido como ação séria, que demanda consistência e prudência, justamente porque pode produzir consequências amplas para pessoas, organizações e para o próprio interesse público.

A prudência caso a caso emerge como componente constitutivo da percepção. Em vez de operar com limiar fixo, a tipologia F2 sugere julgamento contextual: a gravidade é ponderada em relação ao tipo de irregularidade, extensão do dano, grau de intencionalidade, recorrência, posição dos envolvidos e possibilidade de correção. Essa forma de qualificação do problema dialoga com a ideia de que decisões de *whistleblowing* são processuais e não instantâneas, pois dependem de como o indivíduo organiza as informações, interpreta responsabilidades e projeta consequências institucionais (Miceli; Near, 1989; Near; Miceli, 1995). Desse modo, a percepção não se limita a identificar um desvio, mas envolve construir um entendimento suficientemente robusto para sustentar uma decisão com responsabilidade.

Esse padrão também reordena a relação entre gravidade e risco. No F2, risco de retaliação e incerteza institucional não são ignorados, mas tendem a ser avaliados à luz do significado público do problema. Quando a irregularidade é percebida como grave e sustentada por evidências consistentes, a obrigação moral-profissional ganha peso e preserva a agência. Em termos interpretativos, gravidade atua como princípio de priorização e evidência atua como condição de legitimidade, essa combinação de ambos sustenta a lógica de responsabilidade pública: denunciar se torna justificável quando responde a problema relevante e pode ser conduzida com rigor, prudência e compromisso com correção, e não como mera reação imediata.

### 5.3.3 Decisão e compromisso profissional (dever, integridade e limites do pragmatismo)

Na tipologia F2, a decisão de reportar se ancora em compromisso moral-profissional relativamente estável, que funciona como princípio de legitimidade da ação. A denúncia é concebida como extensão do mandato profissional e como resposta coerente quando há evidência confiável e dano relevante, especialmente quando a omissão pode significar convivência prática com a perpetuação do problema. Nesse sentido, a agência se sustenta menos em incentivos externos e mais na identidade profissional e na compreensão de responsabilidade diante do interesse público, em linha com abordagens que tratam a intenção como resultado de avaliações normativas e de controle percebido sobre a ação (Ajzen, 1991; Near; Miceli, 1995).

As falas pós-sort evidenciam que esse compromisso não é confundido com voluntarismo. O dever aparece acompanhado de prudência deliberativa, que funciona como limite do pragmatismo e, ao mesmo tempo, como condição de justiça prática. Um entrevistado sintetiza esse ponto de forma direta: “nem tudo deve ser denunciado... é preciso ter cautela e muita responsabilidade” (Entrevistado F2-1). Outro explicita o sentido operacional do “caso a caso” como recusa do automatismo: “pegar o caso e analisar a fundo” (Entrevistado F2-2). Um terceiro reforça a avaliação individualizada “de acordo com os efeitos que poderão ocasionar” (Entrevistado F2-3). Essas formulações densificam a racionalidade do F2 ao mostrar que a decisão é sustentada por uma ética aplicada: denunciar não é “reagir”, mas qualificar o caso, estimar consequências e agir de modo proporcional e fundamentado, o que dialoga com a ideia de julgamento moral como processo que envolve discernimento e responsabilidade (Jones, 1991; Rest, 1986).

A presença de risco e de possíveis retaliações não desaparece nessa tipologia, mas é reordenada. O F2 não afirma ausência de custo, mas afirma que o custo não governa a legitimidade da ação quando a gravidade e a evidência ativam a obrigação. Isso aparece na declaração: “não tenho preocupação com o que as pessoas vão achar de mim... independente das consequências” (Entrevistado F2-1), e na forma como o risco é relativizado diante de casos graves: “quando o caso é realmente grave, a gente tem que deixar isso um pouquinho de lado” (Entrevistado F2-2). O ponto interpretativo não é romantizar a coragem, mas evidenciar uma hierarquia distinta: no F2, o compromisso moral-profissional funciona como eixo que preserva a agência, mesmo quando o ambiente é reconhecido como imperfeito. Essa hierarquia é consistente com a literatura processual do *whistleblowing*, na medida em que sugere que a decisão não depende apenas de medo ou de cálculo, mas da forma como dever, evidência e

gravidade são integrados em uma narrativa de responsabilidade (Miceli; Near; Dworkin, 2008; Near; Miceli, 1995).

Ao mesmo tempo, o F2 delimita um limite claro ao pragmatismo: a prudência não autoriza omissão indefinida nem relativização do dano. A cautela opera como exigência de rigor e de documentação, não como justificativa para evitar o reporte quando a situação é material e lesiva. Esse ponto é especialmente importante para distinguir prudência de hesitação: no F2, o “caso a caso” aparece como forma de garantir justiça, minimizar erros de interpretação e reduzir danos colaterais, preservando o caráter público do compromisso. Em termos normativos, essa lógica converge com a ideia de que o dever profissional envolve não apenas valores, mas procedimentos e critérios de sustentação do juízo, aproximando a decisão de uma responsabilidade profissional que precisa ser defensável em termos de evidência, materialidade e consequências.

#### 5.3.4 Canal e proteção percebida (uso estratégico de instâncias e gestão do risco sem paralisia)

Na tipologia F2, o canal é interpretado como recurso de operacionalização do dever, e não como fonte de sua legitimidade. Em outras palavras, o compromisso moral-profissional sustenta a disposição de agir, o desenho do canal, a tecnologia e as instâncias disponíveis modulam como essa disposição se transforma em reporte efetivo. Isso ajuda a compreender por que, no F2, a precariedade percebida do mecanismo não é mobilizada como justificativa central para a omissão: mesmo quando se reconhecem imperfeições institucionais, a ação permanece possível, desde que conduzida com prudência, evidência e escolha estratégica do caminho.

As entrevistas *post-sort* densificam esse ponto ao mostrar que canais seguros e, quando disponíveis, recursos tecnológicos têm efeito prático de reduzir custo emocional e tensão interpessoal do ato de reportar. Um entrevistado observa que “canais seguros ajudam... cria mais coragem... tecnologia faz diferença... tira a pressão de estar na frente de uma pessoa... fica menos emocional.” Essa formulação é substantiva porque desloca a proteção de um sentido apenas jurídico para um sentido sociotécnico: o canal não apenas protege contrarretaliação, mas também protege contra exposição face a face, constrangimento e escalada relacional que, em ambientes de trabalho, pode transformar o *whistleblowing* em conflito direto. A tecnologia, nesse registro, funciona como mediadora que diminui personalização do confronto, favorece registro e formalização e, por isso, facilita a execução do dever sem depender de confrontação imediata.

Essa gestão do risco sem paralisia se organiza como cálculo moral distinto daquele observado no F1. No F2, riscos são reconhecidos como parte do cenário, mas tendem a ser relativizados quando o caso alcança limiar de gravidade e evidência. Como sintetiza um entrevistado, “esses itens podem ser impeditivos dependendo do caso... só que quando o caso é realmente grave, a gente tem que deixar isso um pouquinho de lado... pensar no profissional, no que é certo fazer.” Outro afirma que isso “não me impede... eu parto do princípio que é importante fazer a denúncia... independente das consequências que eu venha a sofrer.” O ponto interpretativo não é negar a existência de retaliação ou estigma, mas indicar que, no F2, eles não ocupam o lugar de argumento organizador da decisão. A escolha do canal, então, aparece como estratégia de execução: seleciona-se a instância e o modo de formalização que melhor equilibrem proteção, efetividade e responsabilidade com o impacto do reporte.

Nessa lógica, o canal também se vincula à competência operacional e à experiência. Um entrevistado registra que “experiência é a base para uma análise imparcial; tecnologia e canais seguros/anônimos são por onde formalizar o cumprimento do dever.” Essa frase integra três dimensões: (i) julgamento técnico como condição de legitimidade prática, (ii) experiência como suporte à agência e (iii) canal como via de formalização do dever, isto é, como procedimento. O *whistleblowing*, assim, se aproxima de uma prática profissional procedimentalizada, e não de um ato impulsivo.

Por fim, a neutralidade relativa atribuída à proteção legal sugere que segurança subjetiva, no F2, não deriva automaticamente no papel, mas do conjunto formado por evidência, prudência e escolha de instâncias. Mesmo quando a proteção normativa não é percebida como plenamente eficaz, a ação permanece concebível porque a legitimidade moral é sustentada por critérios e porque há ênfase em canais e procedimentos que reduzam exposição e aumentem rastreabilidade institucional do caso (no sentido de registro e acompanhamento), sem exigir confronto direto. Assim, no F2 canal e tecnologia são entendidos como facilitadores do dever: ampliam governabilidade do processo, reduzem o peso emocional do reporte e tornam mais viável agir com responsabilidade quando a gravidade do problema impõe a necessidade de voz (Ajzen, 1991; Miceli; Near; Dworkin, 2008; Near; Miceli, 1995).

### 5.3.5 Resposta esperada e confiança relativa no *enforcement* (por que a voz permanece possível)

Na tipologia F2, a resposta esperada funciona como horizonte de sentido que sustenta a ação. A denúncia não é concebida como gesto meramente expressivo, ela é formulada como intervenção que precisa produzir algum efeito relevante, ainda que esse efeito não seja imediato

nem plenamente controlável por quem reporta. Por isso, a confiança no *enforcement* aparece de modo relativo: não se trata de crença ingênua em instituições infalíveis, mas de expectativa prática de que mecanismos formais podem ser acionados e, sob certas condições, gerar apuração, correção e responsabilização. Essa expectativa ajuda a compreender por que, no F2, a voz permanece possível mesmo diante de riscos e imperfeições institucionais (Miceli; Near; Dworkin, 2008; Near; Miceli, 1995).

A própria forma como os participantes descrevem o dever explicita a vinculação entre ação e consequência. Um participante afirma que “eu devo denunciar quando eu tiver elementos e provas seguras e confiáveis... materialidade... segurança... para que a denúncia tenha o resultado esperado.” Nessa formulação, a resposta não é evento externo desconectado da decisão, ela é parte do raciocínio que estrutura a decisão. Denunciar é justificável quando pode ser sustentado por evidências e quando há expectativa plausível de que o sistema reconhecerá o caso como relevante e o tratará com seriedade. A ênfase em “resultado esperado” indica que o F2 não naturaliza a eficácia institucional: procura criar condições para que a resposta seja mais provável, articulando a denúncia a critérios de materialidade, documentação e consistência narrativa.

Essa orientação para a consequência também reconfigura o sentido de “evidência confiável”. A evidência é descrita como aquilo que “não é só achismo... que a gente consegue sustentar... provar... com documentos.” Em termos interpretativos, esse ponto revela mecanismo de responsabilização: ao construir denúncia defensável, o agente aumenta chance de resposta institucional e reduz margem para desqualificação do relato. A confiança relativa no *enforcement* é parcialmente produzida pelo próprio modo de agir: quanto mais criteriosa e documentada a denúncia, mais ela é percebida como apta a atravessar filtros organizacionais e institucionais e a alcançar o tratamento esperado. A literatura processual do *whistleblowing* enfatiza que expectativa de resposta e percepção de efetividade influenciam disposição para reportar, especialmente quando o ato é visto como capaz de desencadear ações corretivas (Near; Miceli, 1985, 1995).

Ao mesmo tempo, a tipologia F2 não interpreta a resposta apenas como punição. O resultado esperado inclui correção do problema, prevenção de danos e proteção de terceiros, o que se alinha ao núcleo de responsabilidade pública. Essa orientação amplia o sentido do *enforcement*: não se limita à sanção; abrange capacidade de produzir mudança institucional e reduzir recorrência de irregularidades. Assim, ainda que se reconheça possibilidade de frustração, a voz permanece possível porque a denúncia é concebida como meio legítimo de

acionar processos de correção e reforçar padrões de integridade que sustentam a confiança social na profissão e nas organizações.

Essa confiança relativa também se conecta à maneira como o F2 administra riscos. Mesmo quando retaliação é reconhecida como possibilidade, ela não ocupa o lugar de argumento organizador da decisão quando o caso é percebido como grave e sustentado por evidências. Como relatou um participante, “esses itens podem ser impeditivos dependendo do caso... só que quando o caso é realmente grave, a gente tem que deixar isso um pouquinho de lado... pensar no profissional, no que é certo fazer.” Outro reforça: “isso realmente não me impede... eu parto do princípio que é importante fazer a denúncia... independente das consequências que eu venha a sofrer.” Essas falas não negam o risco, mas indicam hierarquia distinta de critérios, na qual expectativa de resposta e dever de proteger terceiros preservam agência.

Em síntese, no F2, a resposta esperada e a confiança relativa no *enforcement* são componentes constitutivos da lógica de responsabilidade pública. A denúncia é concebida como ação que deve ser criteriosa e sustentada por evidência, precisamente para aumentar sua efetividade e para que o ato de falar não se reduza a exposição estéril. No contexto brasileiro, essa lógica também pode ser reforçada por camadas normativas e regulatórias que atribuem deveres de comunicação em hipóteses específicas, o que amplia a visibilidade do dever sem eliminar a necessidade de prudência e documentação.

#### 5.3.6 Evidências pós-sort como densificação semântica do F2 (falas-chave articuladas aos enunciados)

As evidências em primeira pessoa associadas ao F2 densificam o sentido do dever moral-profissional ao mostrar que a disposição para o *whistleblowing* não se sustenta apenas em valores abstratos, mas em compreensão aplicada de responsabilidade pública. Nos depoimentos, denunciar aparece como ato que protege terceiros, preserva padrões de integridade e resguarda confiança social depositada no trabalho profissional. Essa orientação ao interesse público desloca o foco do indivíduo para o efeito social do desvio: a irregularidade é percebida como algo que ultrapassa o âmbito interno da organização e produz consequências para usuários de informação, relações econômicas e para a própria credibilidade institucional da profissão. Nessa gramática, o silêncio deixa de ser neutro e passa a ser lido como omissão com implicações, reforçando legitimidade da voz quando o caso é relevante.

Ao mesmo tempo, as falas mostram que compromisso não se confunde com automatismo. A prudência “caso a caso” emerge como componente constitutivo do F2, funcionando como exigência de responsabilidade e proporcionalidade. Quando se afirma que “nem tudo deve ser denunciado... é preciso ter cautela e muita responsabilidade” e que é necessário “pegar o caso e analisar a fundo”, explicita-se uma ética aplicada que procura equilibrar dois riscos: omitir diante do grave e agir de modo precipitado diante do incerto. Essa prudência no F2, não opera como justificativa para inação; ela opera como compromisso com rigor. A decisão é moralmente orientada, mas tecnicamente sustentada, aproximando o *whistleblowing* de prática defensável, que deve ser justificada por critérios e não por impulsos (Jones, 1991; Rest, 1986).

Essa densificação também se evidencia na centralidade atribuída à qualidade da evidência. Os participantes enfatizam que denúncia precisa estar apoiada em “elementos e provas seguras e confiáveis”, em “materialidade” e em condições de sustentação objetiva, insistindo que não se trata de “achismo”, mas de algo que “a gente consegue sustentar... provar... com documentos”. O peso dessa formulação é duplo. Primeiro, reforça que para o F2 a evidência é o critério de justiça: denunciar sem base robusta pode produzir danos indevidos. Segundo, reforça que evidência é critério de efetividade: o compromisso com interesse público inclui preocupação de que a denúncia “tenha o resultado esperado”, isto é, possa atravessar filtros institucionais e produzir apuração e correção. A evidência, portanto, não é apenas requisito técnico, mas componente moral da ação responsável.

Outro elemento densificado pelas falas é o papel do canal e da tecnologia como mediadores da execução do dever. Ao afirmar que “canais seguros ajudam... cria mais coragem... tecnologia faz diferença... tira a pressão de estar na frente de uma pessoa... fica menos emocional”, os depoimentos revelam que proteção não é apenas blindagem jurídica, mas também redução de constrangimento, de personalização do confronto e de carga emocional. Esse ponto é substantivo para compreender o F2, porque mostra como a agência se preserva por meio de escolhas de formalização, pois a tecnologia pode reduzir fricção interpessoal do reporte e tornar o ato menos dependente de confrontação direta, sem diminuir compromisso com rigor e responsabilidade.

As entrevistas também explicitam o modo como risco é reordenado nessa tipologia. Em vez de operar como determinante do silêncio, o risco aparece como condição relevante “dependendo do caso”, mas perde centralidade quando a irregularidade é percebida como grave. A formulação de que, em casos realmente graves, é preciso “deixar isso um pouquinho de lado”

e “pensar no profissional, no que é certo fazer” expressa hierarquia de critérios, ou seja, a ameaça é reconhecida, mas não governa a legitimidade da ação. Em termos interpretativos, a agência se sustenta na identidade profissional e no compromisso com correção, o que é compatível com modelos que enfatizam que intenções se preservam quando normas internalizadas e controle percebido permanecem suficientemente altos, mesmo sob custo (Ajzen, 1991).

Por fim, as falas densificam a confiança relativa no *enforcement* ao enfatizar que a denúncia é pensada como intervenção que precisa produzir consequência, ainda que essa consequência não seja plenamente previsível. O resultado esperado não é descrito como certeza institucional, mas como horizonte de sentido que torna o ato de falar defensável. Nesse sentido, denunciar é coerente quando há evidência consistente e quando se constrói um percurso capaz de gerar apuração, correção e proteção de terceiros. Assim, a confiança no *enforcement* no F2 não é ingênua, mas pragmática e condicional, parcialmente produzida pelo rigor do próprio reporte e pela escolha de caminhos que aumentem chance de resposta institucional (Miceli; Near; Dworkin, 2008; Near; Miceli, 1995).

### 5.3.7 Síntese interpretativa do F2 e articulação com as expectativas do Capítulo 2

A tipologia F2 pode ser sintetizada como uma lógica de responsabilidade pública, na qual o *whistleblowing* é concebido como ação moralmente justificável e profissionalmente coerente quando há gravidade relevante e evidência sustentável. O centro organizador não é a viabilidade sob ameaça, mas dever moral-profissional associado à integridade e à proteção do interesse público. Nessa gramática, a percepção do problema se estrutura pela leitura de dano e relevância social do desvio, e a decisão se sustenta na ideia de que omitir não é neutro quando irregularidade compromete padrões de conduta, confiança pública e proteção de terceiros.

Ao mesmo tempo, o F2 não se confunde com automatismo normativo. A tipologia incorpora prudência e julgamento caso a caso como componentes constitutivos do agir responsável. Denunciar é apresentado como um ato sério, que exige rigor, proporcionalidade e compromisso com justiça prática. Por isso, a evidência cumpre dupla função: requisito de legitimidade moral, porque evita denúncias temerárias e reduz danos colaterais, e requisito de efetividade, porque sustenta chance de que manifestação seja levada a sério e resulte em apuração e correção. O compromisso profissional não elimina a reflexão, por outro lado intensifica-a, transformando a decisão em exercício de responsabilidade aplicada, no qual gravidade e prova são articuladas para fundamentar ação defensável (Jones, 1991; Rest, 1986).

Canal e proteção percebida aparecem no F2 como facilitadores de execução do dever, e não como fonte de legitimidade. Canais seguros e mediações tecnológicas tendem a reduzir a fricção interpessoal, carga emocional e exposição direta, ampliando governabilidade do processo sem substituir critérios de julgamento. Risco de retaliação, embora reconhecido, não ocupa lugar de argumento central que bloqueia agência, quando a irregularidade é material e bem fundamentada, o risco é reordenado e administrado por escolhas de instância, formalização criteriosa e documentação.

Quanto à resposta esperada, o F2 expressa confiança relativa no *enforcement*, entendida como expectativa pragmática de que mecanismos formais podem produzir apuração e consequência, especialmente quando a denúncia é construída com evidência robusta e critérios de materialidade. Essa confiança não é ingênua: apresenta-se como horizonte que torna o ato de falar defensável, mesmo sem garantias perfeitas. O resultado esperado é concebido como correção do problema, prevenção de danos e proteção do interesse público, mais do que como punição estrita, o que reforça a orientação do F2 para efeitos sociais e institucionais do reporte (Near; Miceli, 1985, 1995).

Articulando esse padrão às expectativas interpretativas do Capítulo 2, o F2 confirma a centralidade de mandatos morais e profissionais para sustentar agência diante do *whistleblowing*, sobretudo quando associados a critérios de gravidade e evidência. Confirma também que a decisão não depende apenas de predisposições individuais, mas de como o sujeito integra dever, julgamento e previsão de consequências. Ao mesmo tempo, o F2 tensiona interpretações que tratam o risco como determinante universal do silêncio. Dessa forma, nessa tipologia, o risco e a retaliação são relevantes, mas não necessariamente decisivos quando obrigação é ativada por dano relevante e prova consistente. Por fim, o F2 reforça que canais e instituições importam de modo específico, pois ampliam a efetividade e reduzem os custos de execução, enquanto legitimidade da ação se ancora no compromisso com integridade e interesse público

#### **5.4 Comparação interpretativa entre F1 e F2**

A comparação entre F1 e F2 evidencia que as tipologias não se diferenciam por uma oposição simples entre “denunciar” e “não denunciar”, mas por duas lógicas de decisão que organizam, de modo distinto, o mesmo problema moral-institucional: como transformar a percepção de uma irregularidade em ação comunicável, sob risco, com expectativas incertas de resposta. Em ambos os fatores, há reconhecimento de que o *whistleblowing* é um mecanismo

relevante para arquiteturas de integridade e que, em alguma medida, a profissão contábil carrega expectativas públicas de responsabilidade. Além disso, em ambos a decisão é descrita como situada, ou seja, depende de gravidade percebida, de evidências sustentáveis, do desenho do canal e da qualidade da resposta institucional. A zona comum, portanto, não é trivial: F1 e F2 compartilham a percepção de que o problema não se resolve com a mera existência formal de mecanismos, pois canais sem proteção percebida, investigação sem devolutiva e resposta sem consequência tendem a transformar a denúncia em exposição estéril – e, assim, produzir aprendizagem organizacional em favor do silêncio (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985).

A convergência aparece na importância atribuída ao critério de evidência. Tanto em F1 quanto em F2, denunciar sem base suficiente é lido como comportamento temerário, seja pelo risco de injustiça (no sentido de dano indevido a terceiros), seja pelo risco de desqualificação do relato e reversão do ônus para o denunciante. A diferença está no lugar que a evidência ocupa na arquitetura decisória: em F1, ela tende a funcionar como mecanismo de autoproteção diante de um ambiente percebido como hostil, elevando o limiar subjetivo do que conta como prova “suficiente” quando o risco percebido é alto; em F2, ela opera como requisito de responsabilidade e proporcionalidade, reforçando que o reporte deve ser criterioso para ser moralmente defensável e institucionalmente efetivo. Assim, a evidência é consenso como necessidade, mas é distintiva como função: proteção defensiva em F1 e rigor de dever em F2 (Jones, 1991; Watts; Stenner, 2005).

O eixo de separação mais visível entre as tipologias é a hierarquização entre dever e viabilidade. Em F1, o dever moral-profissional não desaparece, mas se torna condicional: ele precisa ser sustentado por condições mínimas de proteção e por uma expectativa plausível de resposta institucional; sem essas condições, a voz é percebida como imprudência que converte a irregularidade em problema pessoal, reputacional e econômico. Em F2, o dever moral-profissional é o princípio organizador, diante de casos percebidos como graves e sustentáveis por evidência, a disposição para agir tende a persistir, ainda que o risco seja reconhecido, porque o silêncio é interpretado como omissão com implicações públicas. A diferença, portanto, não é de sensibilidade ética, mas de qual critério governa a decisão sob incerteza, ou seja, viabilidade e autoproteção em F1; responsabilidade pública com prudência em F2 (Ajzen, 1991; Near; Miceli, 1995).

Um segundo eixo de separação reside na forma como cada tipologia interpreta o valor social da profissão. Em F1, o valor social aparece como vulnerabilidade: reputação e carreira são ativos frágeis que podem ser atingidos por vazamento de identidade, estigmatização e

retaliação indireta em redes profissionais. O valor social nesse registro não é negado, mas vivido como risco de perda – e, por isso, tende a operar como inibidor quando o ambiente institucional não oferece proteção percebida. Em F2, o valor social é lido sobretudo como mandato público, a credibilidade da profissão e sua utilidade social são razões para agir em defesa da integridade quando há dano relevante. Nesse sentido, o valor social opera como fonte de obrigação, não apenas como fonte de exposição. O mesmo construto produz efeitos diferentes: em F1, reforça prudência defensiva e em F2, reforça responsabilidade pública (Miceli; Near; Dworkin, 2008).

A diferença também se manifesta na leitura do canal. F1 trata o canal como fronteira crítica entre falar e se expor: anonimato efetivo, controle de acesso, rastreabilidade do trâmite e devolutiva são condições mínimas para que a voz deixe de ser impraticável. O canal é parte do problema porque pode ser lido como mecanismo de rastreamento, e não de proteção. F2 trata o canal como meio de operacionalizar o dever: canais seguros e mediações tecnológicas são facilitadores que reduzem pressão emocional e fricção interpessoal, mas não constituem a fonte principal da legitimidade do reporte. Por outro lado, quando o caso é grave e a evidência é sustentável, o canal passa a ser selecionado estrategicamente para maximizar a efetividade e reduzir a exposição, sem paralisar a ação. A diferença não está em “gostar” ou “não gostar” de canais está na função do canal dentro do sistema decisório, sendo assim condição de possibilidade em F1 e instrumento de execução do dever em F2 (Kaplan et al., 2012; Kaplan; Schultz, 2007).

Esses eixos se tornam mais claros quando se observam dois pontos de travamento que organizam o processo em ambas as tipologias. O primeiro travamento ocorre na passagem da percepção para a decisão. Em F1, a percepção de gravidade pode existir, mas a decisão trava quando o risco percebido supera o controle percebido sobre consequências: a ação parece produzir mais dano ao denunciante do que correção do problema, e o dever se torna contingente. Em F2, o travamento aparece como exigência de prudência: a decisão não se estabiliza sem evidência considerada suficiente e sem uma avaliação de proporcionalidade, a cautela opera como filtro de responsabilidade, não como justificativa de omissão. Em ambos, portanto, há mediações: não se passa de “ver” para “denunciar” automaticamente, mas as razões do travamento são distintas – autoproteção e viabilidade em F1, rigor e proporcionalidade em F2 (Ajzen, 1991; Jones, 1991).

O segundo travamento ocorre na passagem do canal para a resposta institucional. Em F1, a resposta esperada é o elemento que decide se o risco “vale”. Assim, quando prevalece a expectativa de demora, ausência de consequência ou captura do procedimento, a denúncia perde

sentido prático e tende a ser reavaliada como exposição inútil. Em F2, embora a resposta também seja um horizonte relevante, a confiança é relativa e pragmática, pois a expectativa de consequência não é certeza institucional, mas plausibilidade construída por evidência, materialidade e formalização adequada. Ainda assim, quando a resposta é sistematicamente percebida como inexistente, opaca ou punitiva para quem fala, a tipologia F2 também pode se tensionar, porque a responsabilidade pública, para permanecer viável, requer algum mínimo de institucionalidade do trâmite. Esse ponto reforça a ideia central da tese: a resposta institucional não é “apêndice” do *whistleblowing*; ela define se o sistema aprende com a voz ou aprende a silenciá-la (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985).

A comparação entre F1 e F2, portanto, permite formular duas racionalidades práticas – aqui entendidas como lógicas de decisão sob risco. A primeira é uma racionalidade de viabilidade e autoproteção: o mundo institucional é lido com ceticismo, a proteção é incerta, e a agência se sustenta por prudência defensiva, assim a voz só se torna praticável quando o canal e a resposta oferecem garantias concretas. A segunda é uma racionalidade de responsabilidade pública, na qual o dever moral-profissional orienta a ação, a prudência qualifica o caso e a evidência sustenta a legitimidade do reporte. Nesse caso, a voz permanece possível quando gravidade e prova ativam o compromisso com integridade e interesse público. Em ambas, o fenômeno é processual e institucional, pois falar ou silenciar não é “traço”, mas resultado de como dever, risco, evidência, canal e resposta se combinam na experiência profissional (Near; Miceli, 1995; Watts; Stenner, 2005).

## **5.5 Síntese das expectativas interpretativas do Capítulo 2**

A leitura comparativa de F1 e F2 permite retomar, em chave interpretativa, as expectativas delineadas no Capítulo 2. Em vez de tratar essas expectativas como hipóteses a serem aceitas ou rejeitadas, o que se propõe aqui é identificar quais antecipações do referencial foram corroboradas pelas tipologias, quais foram sustentadas apenas parcialmente (porque dependem de condições específicas) e quais foram tensionadas (porque se reorganizam de modo diferente do previsto quando a decisão é vivida sob risco e incerteza institucional). Esse movimento é relevante porque mantém a função didática do quadro teórico sem deslocar a tese para uma gramática positivista: as tipologias não confirmam variáveis, mas tornam visíveis lógicas de decisão que reordenam critérios ao longo da cadeia processual do *whistleblowing* (Near; Miceli, 1985; Watts; Stenner, 2005).

No conjunto, algumas expectativas interpretativas foram fortemente corroboradas. A primeira delas é a centralidade do ambiente organizacional e da proteção percebida para a praticabilidade da voz, sobretudo quando a denúncia é imaginada como exposição e não como correção. Em F1, essa expectativa é estruturante: a leitura de viabilidade depende de anonimato, anti-retaliação e governança do trâmite, sem essas condições, a agência se desloca para o silêncio prudencial. Em F2, embora o dever moral-profissional seja mais central, ambiente e canal também importam como facilitadores de execução, reduzindo fricção interpessoal e custo emocional do reporte. Em termos do referencial, a expectativa de que clima psicológico, cultura de voz e mecanismos anti-retaliação modulam risco e controle percebido é sustentada nas duas tipologias, ainda que com peso distinto (Ajzen, 1991; Kaplan et al., 2012; Kaplan; Schultz, 2007). A segunda expectativa corroborada é o papel decisivo da resposta institucional, pois tanto F1 quanto F2 reorganizam decisão e canal a partir do que se espera que aconteça depois, reforçando que a etapa de resposta não é apêndice do processo, mas condição de sustentabilidade da voz, em linha com a cadeia processual proposta por Near e Miceli (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985). A terceira expectativa corroborada é que gravidade e evidência não atuam como gatilhos automáticos, pois são critérios que ganham força ou perdem força conforme são filtrados por risco, proteção e credibilidade institucional. Essa combinação aparece em F1 como evidência usada também como autoproteção e em F2 como evidência vinculada à responsabilidade e proporcionalidade, o que preserva a tese de que o julgamento moral é sensível ao contexto e às consequências esperadas (Jones, 1991).

Outras expectativas foram sustentadas parcialmente, porque a leitura tipológica mostrou que sua validade depende de como o profissional hierarquiza dever e viabilidade sob ameaça. A expectativa de que normas profissionais e orientação ao interesse público sustentam a decisão de reportar é claramente visível em F2, que mobiliza dever moral-profissional e mandato público como eixo organizador. Entretanto, ela é apenas condicional em F1, onde o dever encontra limites práticos quando o ambiente é percebido como punitivo e quando a resposta institucional é incerta. Nesse ponto, o capítulo 2 antecipa bem a força normativa das profissões, mas as tipologias mostram que a normatividade não opera isoladamente: ela precisa convergir com proteção e credibilidade institucional para se converter em agência. De modo similar, a expectativa de que tecnologia e canais ampliam a probabilidade de denúncia aparece nos dois fatores, mas com funções distintas, pois em F1, o canal é fronteira de proteção (condição de possibilidade); em F2, o canal é mediador procedimental do dever (facilitador). A tecnologia, portanto, não “causa” denúncia; ela reconfigura viabilidade e custo emocional do reporte dentro

de lógicas de decisão já estruturadas por dever, prudência e risco (Kaplan; Schultz, 2007; Watts; Stenner, 2005). Além disso, foi parcialmente sustentada a expectativa de que experiência e locus de compromisso modulam a disposição para falar, em que as tipologias sugerem que trajetória e vínculos reorganizam risco reputacional e confiança no trâmite, mas esses efeitos não se deixam reduzir a um gradiente simples (mais experiência = mais voz). Em vez disso, a experiência aparece como recurso ambivalente, que pode reforçar a prudência defensiva em F1 (porque amplia repertório de retaliação e captura institucional) e pode reforçar o julgamento técnico e a responsabilidade aplicada em F2 (porque sustenta a qualificação do caso e a construção de evidência).

Por fim, algumas expectativas foram tensionadas e exigem reinterpretção. A principal tensão recai sobre a ideia de que o valor social da profissão funcionaria predominantemente como vetor pró-voz. As tipologias mostram que o valor social opera em dois registros, e isso reorganiza a expectativa original. No F2, valor social aproxima-se de mandato público e sustenta a obrigação e no F1, valor social é vivido como vulnerabilidade reputacional e de carreira, podendo inibir a denúncia quando a credibilidade institucional é baixa e quando o canal é percebido como exposição. A consequência é interpretativamente importante, pois o mesmo construto pode sustentar voz ou silêncio, dependendo de como se articula com proteção e resposta esperada. Uma segunda tensão está na leitura de credibilidade institucional, assim o Capítulo 2 já antecipa sua relevância, mas as tipologias reforçam que credibilidade não é apenas crença difusa, mas construída ou destruída por sinais concretos de governança do trâmite, devolutiva e consequência. Quando tais sinais falham, a norma pode permanecer “no papel” sem produzir segurança subjetiva, o que explica o travamento típico do F1 e, em cenários mais extremos, pode tensionar também o F2. Nesse ponto, o contexto brasileiro adiciona uma camada útil à síntese, que é a presença de deveres regulatórios de comunicação em PLD/FT (associados ao COAF e a normativos profissionais) que não resolve a decisão por si só, mas pode, inclusive, intensificar a prudência quando a proteção não é percebida como efetiva, ampliando a distância entre norma prescrita e viabilidade percebida do reporte (BRASIL, 1998; CFC, 2024).

Em termos de quadro-síntese interpretativo, a leitura do Capítulo 5 permite registrar três proposições integradoras para carregar adiante. Primeiro, expectativas centradas em canal, proteção e resposta institucional tendem a ser as mais estáveis e transversais, porque modulam a praticabilidade da voz em ambas as tipologias. Segundo, as expectativas centradas em dever profissional e interesse público são robustas, mas condicionais, que sustentam a ação quando não colidem com risco assimétrico e descrença na resposta, e tendem a travar quando essas

condições não são superadas. Terceiro, expectativas centradas no valor social precisam ser tratadas de forma ambivalente, pois o valor social pode ser mandato público (vetor pró-voz) ou vulnerabilidade reputacional (vetor pró-silêncio), e a direção depende do acoplamento entre norma, proteção percebida e credibilidade institucional. Essa síntese prepara o movimento seguinte, no qual a cadeia processual do *whistleblowing* é retomada de forma integradora e aplicada às tipologias, enfatizando como percepção, decisão, canal e resposta se reordenam sob duas lógicas de decisão (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985).

### **5.6 Contribuições para a cadeia processual do *whistleblowing* (Near e Miceli): proposição integradora**

A cadeia processual do *whistleblowing* proposta por Near e Miceli – percepção do problema, decisão de agir, escolha do canal e resposta institucional – oferece um enquadramento particularmente útil para interpretar como as tipologias subjetivas se traduzem (ou não) em voz. O ponto decisivo evidenciado pelas tipologias dessa tese é que cada etapa da cadeia não funciona como “degrau” automático, mas como zona de conversão em que critérios se reorganizam sob duas lógicas de decisão distintas. Em outras palavras, o que F1 e F2 tornam visível é que a cadeia é processual não apenas porque envolve etapas, mas porque cada etapa pode reconfigurar a anterior e antecipar a seguinte, sobretudo quando a resposta institucional é incerta, tardia ou percebida como injusta (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985, 1995).

Na etapa de percepção, Near e Miceli (1985) sugerem que o processo se inicia quando o indivíduo identifica um ato como irregular, relevante e passível de correção. As tipologias mostram que essa percepção já nasce atravessada por critérios distintos. Em F2, a percepção tende a ser organizada por gravidade, dano e responsabilidade pública: a irregularidade é enquadrada como violação relevante de padrões que sustentam a confiança, de modo que o silêncio passa a ser interpretado como omissão com implicações. A evidência opera como requisito de responsabilidade e proporcionalidade, e a percepção se consolida por um trabalho de qualificação do caso. Em F1, a percepção também pode reconhecer gravidade, mas tende a ser governada por um filtro de viabilidade. Quando o caso é percebido e, simultaneamente, avaliado quanto à exposição que o reporte pode produzir e quanto à probabilidade de que o sistema trate a informação com seriedade. Assim, antes mesmo da decisão, a percepção já incorpora a expectativa de resposta e a leitura de risco, o que torna a “percepção do problema” menos um gatilho e mais uma avaliação situada do que é possível fazer com aquilo que se percebe (Near; Miceli, 1985).

Na etapa de decisão, Near e Miceli (1985) enfatizam a passagem da percepção para a intenção de reportar, influenciada por fatores individuais e contextuais. Aqui, as tipologias revelam duas arquiteturas de agência. Em F2, a decisão é sustentada por dever moral-profissional e por compromisso com interesse público, mas acompanhada de prudência aplicada, pois não se trata de automatismo normativo, e sim de uma obrigação que se torna defensável quando gravidade e evidência sustentam a ação e quando o profissional consegue justificar proporcionalidade e materialidade do reporte. Em F1, a decisão é condicional e frequentemente travada por assimetria de custo: o reporte é imaginado como exposição identitária e reputacional, com perdas de carreira e riscos financeiros, enquanto o benefício institucional é incerto. Nessa lógica, o dever encontra limites práticos, pois a agência se converte em prudência defensiva, e a decisão tende a migrar para estratégias intermediárias (conversas, aconselhamento, contenção) quando a denúncia formal é percebida como impraticável (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1995). Assim, a contribuição interpretativa aqui é precisar que a decisão não é apenas “querer denunciar”, mas é a etapa em que o indivíduo calcula se o sistema absorverá o ônus ou o devolverá ao denunciante.

Na etapa de canal, a cadeia original reconhece a importância da escolha de vias internas ou externas e dos mecanismos disponíveis. As tipologias evidenciam que o canal não opera com o mesmo estatuto em F1 e F2. Em F1, o canal é fronteira crítica, ou seja, o anonimato efetivo, governança do trâmite, restrição de acesso e devolutiva são condições mínimas para que a voz deixe de ser vista como imprudência. O canal não é somente meio, mas também parte do risco, pois pode ser percebido como mecanismo de rastreamento e de inversão do ônus. Em F2, o canal é mediador procedimental do dever, no qual os canais seguros e mediações tecnológicas reduzem a fricção interpessoal e o custo emocional do reporte, facilitando a execução de uma obrigação que já é moralmente sustentada por gravidade e evidência. Assim, enquanto F1 exige canal para tornar a voz possível, F2 usa o canal para tornar a voz mais governável e mais efetiva. A consequência para a cadeia é clara, assim no canal não é etapa neutra, mas função distinta dentro de cada lógica de decisão – condição de possibilidade em F1 e instrumento de operacionalização em F2 (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985).

A etapa de resposta institucional é, nessa tese, o ponto mais carregado de contribuição interpretativa. Near e Miceli (1995) já indicam que a resposta – investigação, correção, retaliação ou inação – retroage sobre o processo e afeta futuras decisões. As tipologias reforçam e detalham esse mecanismo de retroalimentação. Em F1, a expectativa de resposta é frequentemente marcada por ceticismo e a demora, ausência de consequência e opacidade do

trâmite são percebidas como sinais de que denunciar produz exposição sem correção. Isso transforma a resposta em travamento antecipado, onde o sujeito decide como se a resposta já fosse negativa, e o silêncio emerge como prudência. Em F2, a confiança no *enforcement* é relativa e pragmática, pois a resposta esperada não é certeza, mas plausibilidade construída por evidência, materialidade e formalização. Ainda assim, a tipologia sugere que, quando a resposta institucional é sistematicamente percebida como inexistente, punitiva para quem fala ou incapaz de corrigir, até mesmo o dever moral-profissional tende a ser tensionado, pois a responsabilidade pública precisa de algum mínimo de institucionalidade do trâmite para permanecer viável. Assim, a resposta institucional não é o fim da cadeia, mas o eixo que decide se o sistema aprende com a voz ou aprende a silenciá-la – e, por essa razão, define as condições de reprodução de F1 e de sustentação de F2 ao longo do tempo (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1995).

Essa leitura permite propor uma formulação integradora para a cadeia processual: entre canal e resposta, existe um núcleo de credibilidade que organiza a viabilidade subjetiva do *whistleblowing*. Quando a credibilidade institucional é baixa – seja por experiências prévias, seja por sinais de opacidade e impunidade – a cadeia tende a se curvar em direção ao silêncio prudencial (F1), mesmo que a percepção moral do problema exista. Quando a credibilidade institucional é relativamente preservada – por proteção percebida, governança do trâmite e alguma previsibilidade de consequência – a cadeia tende a permitir que o dever moral-profissional se converta em ação criteriosa (F2). O ponto decisivo, portanto, não é apenas “ter canal”, mas produzir condições institucionais para que canal e resposta sejam percebidos como um percurso crível. Nesse sentido, a cadeia processual se aproxima, aqui, de uma cadeia de confiança, na qual a percepção e a decisão dependem do que o sujeito acredita que acontecerá depois que ele falar.

No contexto brasileiro, essa proposição integradora ganha relevância adicional ao se cruzar com camadas normativas e regulatórias que estabelecem deveres de comunicação em matéria de PLD/FT, associadas ao COAF e a normativos profissionais. A presença de dever formal, porém não elimina o dilema tipológico, mas ela pode reforçar a responsabilidade pública em F2, assim como intensificar a prudência defensiva em F1 quando o profissional não percebe a norma como proteção efetiva no percurso do reporte. Em outras palavras, a camada regulatória torna mais visível a obrigação em hipóteses específicas, mas a conversão da obrigação em ação contínua condicionada por credibilidade institucional, proteção percebida e resposta crível. A cadeia processual não é apenas uma sequência de etapas, mas um sistema em

que a norma, o contexto e a experiência institucional definem se a voz se torna praticável ou autodestrutiva (BRASIL, 1998; CFC, 2024).

Em síntese, a contribuição desta tese para a cadeia Near–Miceli consiste em explicitar que as etapas não são apenas momentos do processo, mas zonas de reordenação de critérios sob duas lógicas de decisão. F1 e F2 mostram que percepção, decisão, canal e resposta são vividos como problema de viabilidade e justiça prática, e que a resposta institucional funciona como eixo de retroalimentação que, ao longo do tempo, sustenta ou corrói a possibilidade de voz. A implicação é direta nas políticas de integridade que pretendem fortalecer *whistleblowing*, pois não podem se limitar ao desenho formal de canais, elas precisam produzir governança do trâmite, proteção percebida e resposta institucional crível, sob pena de reforçar as condições subjetivas que mantêm a voz como risco e o silêncio como prudência.

### **5.7 Implicações: teóricas, práticas para organizações e implicações para a profissão e instituições de *enforcement***

As tipologias identificadas nessa tese geram implicações que se distribuem em três planos: teórico, organizacional e institucional-profissional. Em comum, esses planos convergem para uma conclusão de fundo: o *whistleblowing* não pode ser compreendido nem tratado como mero “dispositivo formal” de governança. Sua efetividade depende de condições institucionais que tornam a voz praticável e a resposta crível. Quando tais condições falham, a decisão de falar tende a ser reorganizada por prudência defensiva e autoproteção (F1), quando elas se fortalecem, a responsabilidade moral-profissional encontra meios de se converter em ação criteriosa (F2). Essa leitura, embora ancorada em um domínio profissional específico, ilumina um problema mais amplo de integridade, pois a lacuna entre norma prescrita e viabilidade percebida do reporte.

No plano teórico, a contribuição principal é a explicitação de duas lógicas de decisão que organizam a cadeia processual do *whistleblowing*. Em lugar de assumir que barreiras e incentivos atuam como fatores isolados e lineares, as tipologias mostram que o fenômeno é configuracional, ou seja, dever, evidência, risco, canal e resposta se combinam de modos distintos para produzir silêncio ou voz. A implicação é que a explicação do *whistleblowing* ganha potência quando desloca o foco de “preditores” para “arquiteturas de julgamento”. Esse deslocamento não invalida as abordagens baseadas em atitudes e controle percebido, ele as reinterpreta: no F1, o controle percebido é corroído por expectativa de exposição e por baixa credibilidade institucional; no F2, o controle é reconstruído por prudência aplicada e por

formalização criteriosa, mesmo sob risco. Assim, a teoria se beneficia ao tratar a resposta institucional como eixo retro alimentador – um componente que não apenas sucede a denúncia, mas define a sustentabilidade futura da voz, reforçando a centralidade do desfecho na cadeia Near–Miceli (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985).

Ainda no plano teórico, há uma implicação específica para o construto de valor social. A literatura tende a sugerir que maior valorização social da profissão fortaleceria o compromisso com integridade e, por extensão, a disposição para reportar. As tipologias tensionam essa linearidade ao mostrar ambivalência, ou seja, o valor social pode operar como mandato público (F2), ampliando obrigação e orientando ao interesse coletivo; mas pode operar também como vulnerabilidade reputacional e de carreira (F1), inibindo a voz quando o ambiente institucional é percebido como punitivo. O mesmo construto, portanto, não explica automaticamente a denúncia, mas reorganiza o sentido de dever e risco de acordo com proteção percebida e credibilidade institucional. A implicação é que agendas de integridade que apostam apenas em apelo à missão podem fracassar quando não se ocupam do custo subjetivo e material do reporte e quando a resposta institucional não sinaliza justiça prática.

No plano organizacional, as implicações são diretas para o desenho de canais e para a governança do trâmite. Em primeiro lugar, as tipologias sugerem que canais são julgados pelo que efetivamente protegem e pelo que efetivamente produzem. Em F1, anonimato efetivo, restrição de acesso e governança de informação são condições mínimas, assim os canais que operam como mecanismos de rastreamento, ou que não oferecem devolutiva, reforçam a crença de que falar é se expor. Em F2, canais seguros e mediações tecnológicas reduzem fricção interpessoal e carga emocional, facilitando a execução do dever sem depender de confrontação face a face. Em ambos os fatores, portanto, o canal não é caixa de denúncia, uma arquitetura sociotécnica que modula viabilidade e custo da voz. A implicação prática é que organizações devem tratar canal, proteção e devolutiva como um pacote de governança, proporcionando anonimato e confidencialidade, protocolos claros de triagem e investigação, tempos de resposta razoáveis e feedback ao reportante, além de rotinas robustas de anti-retaliação com monitoramento e consequência.

Em segundo lugar, as tipologias destacam que políticas anti-retaliação não podem ser apenas normativas. A proteção precisa ser percebida como efetiva, e isso exige: (i) compromisso visível de liderança, (ii) separação funcional entre denunciado e instâncias de apuração, (iii) documentação de etapas e (iv) mecanismos de proteção contrarretaliação indireta, especialmente em profissões com redes reputacionais e vínculos externos (como

clientela, indicações e mercado). Sem essa camada operacional, a organização pode produzir um paradoxo: criar canais formais, elevar expectativa normativa e, simultaneamente, reforçar o silêncio prudencial, porque o custo percebido de falar aumenta. Assim, se o objetivo é fortalecer integridade, o investimento central não é apenas ter canal; é tornar o canal crível no cotidiano.

No plano profissional e institucional, as implicações se desdobram em duas direções complementares: formação e ambiente regulatório. Para a profissão contábil, a primeira implicação é que ética profissional precisa ser ensinada e praticada como ética procedimental e institucional, e não apenas como ética de princípios. As falas e os padrões tipológicos sugerem que profissionais reconhecem o dever, mas travam na viabilidade, devido ao medo de exposição, a insegurança sobre proteção e a descrença na resposta institucional. Assim, a formação e a educação continuada devem incorporar competências de julgamento, documentação e materialidade, além de conhecimento sobre canais e instâncias, e sobre como reportar de modo defensável e proporcional. Essa orientação fortalece o F2 sem negar o mundo do F1 ao qualificar evidência e percurso, reduz-se a zona de incerteza que transforma a denúncia em risco difuso.

A segunda implicação profissional-institucional diz respeito à camada regulatória brasileira em prevenção à lavagem de dinheiro e financiamento do terrorismo (PLD/FT). O Brasil integra o arranjo internacional associado às recomendações do GAFI/FATF, e a atuação profissional em contabilidade convive com deveres regulatórios de comunicação ao COAF em hipóteses normativamente estabelecidas (BRASIL, 1998; CFC, 2024). Essa camada não deve ser confundida com *whistleblowing* em sentido amplo, mas possui efeitos relevantes para o fenômeno. Primeiro, ela amplia visibilidade do dever de reporte em situações específicas e pode reforçar a lógica de responsabilidade pública (F2) ao fornecer base normativa e procedimental para comunicação. Segundo, pode intensificar a prudência defensiva (F1) quando o profissional não percebe a norma como proteção efetiva, especialmente se desconhece o alcance do dever e se antecipa exposição e retaliação. A implicação é que instituições profissionais e de *enforcement* devem atuar não apenas como instâncias sancionadoras, mas como instâncias de clarificação procedimental e tornar mais inteligível quando, como e com que salvaguardas o reporte ocorre, reduzindo a distância entre norma prescrita e viabilidade percebida.

Para instituições de *enforcement* e sistemas de integridade, a implicação mais importante é que a credibilidade se constrói por sinais. As tipologias indicam que a decisão de reportar depende do que os profissionais acreditam que acontecerá depois e se haverá apuração

consistente, se haverá devolutiva, se haverá consequência e se o sistema será justo com quem fala. Assim, *enforcement* eficaz, para fins de promoção de integridade, não é apenas punir, mas estabilizar a confiança no percurso do reporte. Isso envolve a transparência processual (sem violar sigilo), tempos de resposta compatíveis, coordenação entre instâncias e comunicação institucional que sinalize proteção, proporcionalidade e seriedade na apuração. A ausência desses sinais alimenta F1 e sua presença fortalece F2. Nesse sentido, o ganho institucional não é apenas aumentar o número de denúncias, mas reduzir o custo subjetivo da voz e aumentar a previsibilidade do desfecho, tornando o sistema menos dependente de coragem individual e mais dependente de governança.

Em síntese, as implicações dessa tese convergem para um princípio prático: integridade institucional não se produz apenas por norma e canal, mas por condições de viabilidade e por resposta crível. Ao evidenciar duas lógicas de decisão, o estudo sugere que políticas de integridade serão mais efetivas quando desenhadas para dialogar simultaneamente com F1 e F2, reduzindo assimetrias de custo e ampliando proteção percebida para quem vive a denúncia como exposição, e fortalecendo procedimentos, rigor e devolutiva para quem vive a denúncia como dever aplicado. Dessa forma, o *whistleblowing* deixa de ser aposta em virtude individual e se torna um mecanismo institucionalmente sustentado.

## **5.8 Encerramento do capítulo e ponte para as conclusões**

Este capítulo desenvolveu a análise interpretativa das tipologias extraídas pelo Q-Method, tratando os fatores como configurações compartilhadas de sentido que organizam a decisão de falar ou silenciar diante de irregularidades. A leitura mostrou que F1 e F2 não se opõem por simples preferência moral pela denúncia, mas por duas lógicas de decisão que hierarquizam, de maneira distinta, dever, evidência, risco, canal e expectativa de resposta institucional. Em F1, a denúncia é vivida sob ceticismo institucional e autoproteção, tornando-se condicional à viabilidade prática: anonimato efetivo, proteção percebida e governança do trâmite operam como condições mínimas para que a voz deixe de ser compreendida como exposição. Em F2, a denúncia é organizada por dever moral-profissional e orientação ao interesse público, com prudência aplicada: a ação é sustentada por gravidade e evidência, e o canal funciona como meio de operacionalização e redução de fricção, não como fonte principal de legitimidade.

A comparação entre tipologias evidenciou que a cadeia processual do *whistleblowing* (percepção, decisão, canal e resposta) não opera como sequência automática, mas como zonas

de conversão em que critérios se reorganizam e em que travamentos podem ocorrer por razões distintas. O primeiro travamento recai na passagem da percepção para a decisão em F1, por assimetria de custo e baixo controle percebido e em F2, por exigência de rigor e proporcionalidade. O segundo travamento recai na passagem do canal para a resposta: em F1, a expectativa de demora e impunidade antecipa inutilidade da denúncia, que em F2, a confiança é relativa e pragmática, sustentada por documentação e formalização, mas pode ser tensionada quando a resposta institucional é sistematicamente percebida como inexistente ou punitiva para quem fala. Essa leitura reforça um achado central: a resposta institucional não é apêndice do fenômeno, mas eixo que decide se o sistema aprende com a voz ou aprende a reproduzir o silêncio (Miceli; Near, 2002; Near; Miceli, 1985).

O capítulo também consolidou uma implicação conceitual relevante, que se trata do valor social da profissão contábil que opera em registro ambivalente. Em F2, aparece como mandato público, sustentando a obrigação de agir quando há dano relevante e evidência sustentável, já em F1, aparece como vulnerabilidade reputacional e de carreira, intensificando prudência defensiva quando a proteção não é percebida como efetiva e quando a credibilidade institucional é baixa. Essa ambivalência é decisiva para compreender por que apelos normativos podem falhar em contextos de risco e reforçar a missão sem reforçar a proteção e a resposta pode ampliar a distância entre norma prescrita e viabilidade percebida.

Por fim, a análise mostrou que o contexto brasileiro adiciona uma camada institucional que complexifica o dilema voz/silêncio, pois além de expectativas éticas e profissionais, há deveres regulatórios de comunicação em matéria de PLD/FT, associados ao COAF e a normativos profissionais. Essa camada não se confunde com *whistleblowing* em sentido amplo, mas torna mais visível o desencontro possível entre obrigação formal e segurança subjetiva, que ocorre quando a norma não é percebida como proteção efetiva, ela não estabiliza a ação e pode, inclusive, intensificar a prudência em tipologias orientadas à autoproteção (BRASIL, 1998; CFC, 2024). Esse ponto reforça a conclusão de fundo do capítulo, que trata da integridade institucional que não se produz apenas por norma e canal, mas por condições de viabilidade e por resposta crível.

Com base nesses achados, o capítulo seguinte retoma o conjunto do trabalho para formular conclusões, contribuições e implicações. As conclusões consolidam a proposição central da tese e explicitam o que o estudo acrescenta à compreensão do *whistleblowing* na Contabilidade, ao empregar Q-Method para mapear tipologias e ao revelar como o valor social percebido reorganiza a decisão sob duas lógicas de ação. Além disso, as conclusões discutem

os limites e as possibilidades de generalização tipológica, propõem agenda de pesquisa futura e apresentam recomendações aplicáveis a organizações, profissão e instituições de *enforcement*, com atenção à necessidade de reduzir assimetrias de custo, ampliar proteção percebida e estabilizar a resposta institucional como condição de sustentabilidade da voz.

## 6 CONCLUSÕES

Esta tese nasceu de uma inquietação, que para mim, sempre foi mais prática do que abstrata: o *whistleblowing* se consolidou como peça central nas arquiteturas contemporâneas de integridade e anticorrupção, mas sua efetividade depende de um ponto que frequentemente permanece subestimado nas prescrições normativas – a decisão humana de falar ou silenciar, tomada sob risco, dilemas de lealdade e incerteza quanto à proteção e à resposta institucional (Near; Miceli, 1985, 1995). Ao longo do trabalho, sustento que sem compreender como essa decisão é vivida e racionalizada pelos atores, tende-se a superestimar o poder de mecanismos formais e a subestimar o peso da credibilidade prática, do custo subjetivo e da memória institucional de resposta. Nesse cenário, o profissional contábil ocupa uma posição estratégica porque transita entre informação econômico-financeira, controles, conformidade e credibilidade pública, situando-se no encontro entre normas, processos organizacionais e expectativas sociais (Miceli; Near; Dworkin, 2008).

A pergunta de pesquisa que orientou o estudo foi: “Que tipos de visão sobre denunciar irregularidades emergem entre contadores e como o valor social percebido da profissão os diferencia?” O objetivo geral foi identificar as configurações subjetivas (tipos de visão) sobre *whistleblowing* entre profissionais da contabilidade e compreender como esses tipos se relacionam ao valor social da profissão. Eu formulei, inicialmente, uma declaração de tese deliberadamente provocativa na versão submetida à banca, pois meu interesse era tensionar uma suposição recorrente, qual seja: a de que bastaria “ter mecanismos” para que a prática de reporte se tornasse efetiva. À luz dos dados, proponho aqui uma formulação final mais precisa e empiricamente defensável: o profissional contábil tende a atribuir maior relevância prática às medidas anticorrupção quando percebe que irregularidades atingem – ou ameaçam atingir – o valor social da profissão, reconfigurando o equilíbrio entre o dever, o risco e a expectativa de resposta institucional. Essa reformulação preserva o pivô do valor social, mas desloca a discussão de “insensibilidade” (um rótulo forte e pouco operacional) para um mecanismo processual condicionado por confiança, governança e consequência verificável.

Os resultados evidenciam que emergem duas tipologias consistentes de visão sobre *whistleblowing*, que não se organizam em um contínuo simplista “a favor/contra”. Em vez disso, elas se configuram como duas arquiteturas decisórias com pontos de travamento distintos, percorrendo de maneira diferente o processo que envolve percepção do problema, decisão, escolha de canal e expectativa de resposta, em linha com a compreensão processual do fenômeno (Miceli; Near; Dworkin, 2008; Near; Miceli, 1985, 1995). Eu interpreto essas

tipologias como lógicas de decisão sob risco, ou seja, modos relativamente coerentes de hierarquizar gravidade, evidência, custo pessoal, viabilidade e expectativa de desfecho. As entrevistas *post-sort*, por sua vez, foram decisivas para densificar os nós críticos, porque tornaram mais nítido como cada lógica organiza o julgamento em primeira pessoa, sem “criar novos fatores”, mas qualificando semanticamente a estrutura tipológica já extraída.

A Tipologia 1 (Fator 1) emergiu como lógica de viabilidade e autoproteção. Nela, denunciar é percebido como ação de custo elevado e benefício incerto, sobretudo quando o canal é interpretado como potencial exposição, quando a proteção é vista como insuficiente e quando a resposta institucional é esperada como lenta, improvável ou meramente simbólica. Nesse tipo, a decisão tende a travar porque a agência é vivida como limitada: o controle percebido sobre consequências é baixo e o custo reputacional, econômico e profissional é antecipado como alto (Ajzen, 1991). O ponto interpretativo que eu enfatizo aqui é que o silêncio não se apresenta como “desinteresse moral”, mas como prudência defensiva diante de um ambiente percebido como de baixa credibilidade e baixa previsibilidade. A voz, quando ocorre, é condicional: depende de anonimato efetivo, governança do trâmite e sinais de consequência que reduzam a assimetria de custo entre denunciante e denunciado.

A Tipologia 2 (Fator 2) emergiu como lógica de responsabilidade pública e dever moral-profissional, acompanhada de prudência deliberativa caso a caso. Nesse tipo, denunciar tende a ser mandatário quando há evidência confiável e dano relevante a terceiros, e riscos pessoais ou estigmas sociais são rebaixados como justificativas morais para omissão em situações graves. Ao mesmo tempo, a lógica não se confunde com automatismo, pois a decisão é estruturada por critérios, materialidade, documentação e cuidado com interpretações equivocadas, o que aproxima o agir de um julgamento moral aplicado, sensível às consequências e à responsabilidade (Jones, 1991; Rest, 1986). A voz permanece possível porque o dever se combina a procedimentos e escolhas que buscam transformar o reporte governável, em vez de depender apenas de coragem individual.

Com isso, a pergunta de pesquisa é respondida de modo substantivo: (i) emergem duas tipologias coerentes e interpretáveis; e (ii) o valor social percebido diferencia essas tipologias por registros complementares. Minha leitura final é que a eficácia percebida nas medidas anticorrupção não depende apenas do “tema” ou do “discurso” anticorrupção, mas do quanto ele se torna praticável em condições reais de confiança e consequência (Near; Miceli, 1995). Em termos interpretativos, o achado mais relevante é que o valor social da profissão aparece em dois registros empiricamente distinguíveis. No Fator 2, o valor social se manifesta como

missão pública e identidade moral-profissional: denunciar é entendido como extensão do compromisso ético e da proteção de terceiros, acionado por evidência e gravidade. No Fator 1, o valor social aparece como vulnerabilidade reputacional e de carreira, pois a denúncia é percebida como ameaça à estabilidade econômica e à trajetória profissional quando o canal é interpretado como exposição e quando a resposta institucional é percebida como frágil ou inexistente. Nesse registro, o silêncio se torna autoproteção racional diante de um cenário no qual proteção e consequência não são vividas como críveis (Miceli; Near; Dworkin, 2008).

A partir disso, proponho uma síntese conclusiva que substitui a ideia genérica de “insensibilidade” por um mecanismo mais preciso, pois as medidas anticorrupção tendem a ser psicologicamente ineficazes quando não produzem credibilidade de proteção e de resposta, pois, sob esse cenário, o valor social do profissional é vivido como vulnerável e a autoproteção se torna racional. Por outro lado, quando o valor social é vivido como missão pública e dever moral-profissional, a denúncia se torna mandatória em situações graves, desde que acompanhada de prudência e critérios. Essa formulação mantém o pivô do valor social, mas o coloca dentro de uma cadeia processual: proteção percebida e resposta esperada não aparecem “ao final” do *whistleblowing*; elas retroagem sobre percepção e decisão, moldando memórias institucionais que estabilizam regimes de voz ou regimes de silêncio (Detert; Edmondson, 2011; Morrison, 2014).

A principal contribuição teórica que eu reivindico é mostrar que o *whistleblowing* na contabilidade deve ser compreendido como processo e arquitetura, e não como atitude isolada. Ao integrar a cadeia processual proposta por Near e Miceli com as dimensões do referencial e os achados tipológicos, o estudo evidencia que diferentes dimensões ganham primazia em momentos distintos, ou seja, para uma tipologia, confiança no canal e expectativa de resposta dominam; para outra, dever moral-profissional e critérios de evidência e dano dominam (Miceli; Near; Dworkin, 2008; Near; Miceli, 1985). Essa leitura reforça que proteção percebida e resposta esperada atravessam percepção, decisão, canal e resposta, produzindo aprendizagem institucional, pois quando a resposta institucional é opaca ou punitiva para quem fala, o sistema tende a ensinar silêncio, no entanto quando é crível e consequente, tende a ensinar voz.

A contribuição conceitual reside no refinamento do conceito de valor social aplicado ao *whistleblowing*. Eu sustento que valor social não se reduz a prestígio ou reconhecimento, pois ele também pode ser vivido como missão pública e legitimidade ética. Mais do que isso, valor social pode operar como motor e como freio, dependendo do regime de credibilidade institucional percebida, que quando é vivido como missão pública, sustenta a agência, em

contrpartida quando é vivido como vulnerabilidade reputacional e econômica, sustenta a autoproteção. Ao explicitar essa ambivalência, o estudo amplia a utilidade do conceito para pesquisas futuras, pois permite observar como o mesmo eixo interpretativo pode mobilizar a voz ou racionalizar o silêncio conforme o contexto de proteção e resposta.

No plano metodológico, a tese contribui ao demonstrar a adequação do Q-Method para mapear subjetividades em tema sensível, gerando uma solução parcimoniosa e interpretável. Eu considero que a triangulação *post-sort* acrescentou robustez interpretativa ao converter padrões fatoriais em mecanismos operacionais descritos pelos próprios participantes, reduzindo dependência de inferência unilateral do pesquisador. Ainda assim, mantenho as conclusões sob limites inerentes ao desenho: o Q-Method não visa inferência de prevalências populacionais e, portanto, os fatores representam padrões de visão, não estimativas de frequência. Além disso, as entrevistas *post-sort* foram focais e adequadas à densificação de nós críticos, mas não substituem investigações qualitativas longas voltadas a trajetórias biográficas e dinâmicas organizacionais profundas.

As implicações práticas se distribuem em três planos. No plano organizacional, os resultados indicam que canais e políticas anticorrupção precisam operar como infraestrutura de confiança. Para a tipologia orientada à viabilidade e autoproteção, o canal só se torna condição de possibilidade quando oferece anonimato efetivo e governança do processo, incluindo acompanhamento do trâmite e *feedback*, reduzindo percepção de exposição e aumentando expectativa de resposta. Sem credibilidade prática, mecanismos formais podem coexistir com silêncio estratégico, porque o custo esperado de falar permanece alto e a consequência esperada permanece baixa (Detert; Edmondson, 2011; Morrison, 2014).

No plano profissional, os achados sugerem que a formação ética se beneficia quando é procedimentalizada. A tipologia do dever moral-profissional é sustentada por prudência e critérios, logo, ensinar “o que fazer” precisa vir acompanhado de “como fazer” com evidência, documentação, escalonamento e responsabilidade. Isso ajuda a evitar tanto a omissão quanto a denúncia leviana e reforça o caráter aplicado do julgamento em situações ambíguas (Rest, 1986). Ao mesmo tempo, o estudo evidencia que o dever tende a perder força prática quando o ambiente é percebido como incapaz de proteger e responder, o que recoloca a centralidade das condições institucionais para que a ética se torne praticável (Near; Miceli, 1995).

No plano institucional, reforço uma implicação que considero decisiva para o contexto brasileiro, que além do *whistleblowing* como mecanismo de voz em sistemas de integridade, a atuação do profissional contábil convive com deveres regulatórios de comunicação em matéria

de prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo (PLD/FT), em um ambiente alinhado às recomendações do GAFI/FATF, do qual o Brasil passou a integrar como observador em 1999 e como membro efetivo em 2000. Para os profissionais e as organizações contábeis, a Resolução CFC nº 1.721/2024 explicita hipóteses e procedimentos de comunicação ao COAF e delimita que essa comunicação constitui medida preventiva e não se confunde com denúncia em sentido amplo (CFC, 2024; BRASIL, 1998). Eu faço questão de registrar essa distinção porque ela dialoga diretamente com as tipologias: em F2, o dever de reporte tende a ser integrado a uma ética procedimental de responsabilidade e em F1, a existência de dever formal pode coexistir com baixa segurança subjetiva quando proteção e resposta não são percebidas como críveis, intensificando prudência defensiva e reforçando a distância entre norma prescrita e viabilidade percebida. Em outras palavras, o dever regulatório pode fortalecer a obrigação “no papel”, mas não elimina o dilema tipológico, mas o converte em prática sustentável quando há proteção efetiva, governança do trâmite e resposta institucional verificável.

Por isso, a implicação institucional que eu considero mais importante é esta: *enforcement* crível produz sentido. A percepção de impunidade reduz a racionalidade prática da denúncia e intensifica a autoproteção, sobretudo quando a resposta institucional é imaginada como inexistente ou meramente simbólica. Regimes de proteção ao denunciante e respostas verificáveis – com capacidade real de apuração, tempos razoáveis e proteção efetiva contrarretaliações – são condições para que a norma ultrapasse o papel e se converta em confiança socialmente produzida (Miceli; Near; Dworkin, 2008; Morrison, 2014). Sem isso, mecanismos formais podem, paradoxalmente, consolidar silêncio: elevam expectativa normativa, mas mantêm o custo subjetivo da voz.

As conclusões sugerem, por fim, uma agenda de pesquisa derivada das tensões identificadas. Um desdobramento imediato consiste em testar, comparativamente, se a introdução de mecanismos de governança do canal – especialmente anonimato efetivo e acompanhamento do trâmite com *feedback* – reduz travamentos associados à lógica de autoproteção e aumenta a governabilidade da voz. Em médio prazo, recomendo investigar variações tipológicas conforme o setor, o tipo de vínculo, a maturidade de *compliance* e as experiências de retaliação, bem como operacionalizar o valor social em seus dois registros (missão pública versus vulnerabilidade reputacional) e examinar como interage com proteção organizacional e *enforcement* percebido. Em uma agenda mais ampla, considero promissor integrar tipologias do Q-Method a estudos qualitativos extensos e a estudos quantitativos

confirmatórios, para explorar antecedentes, trajetórias e consequências de alinhamento tipológico ao longo do tempo (Near; Miceli, 1995).

Fecho essa tese com uma convicção que se consolidou durante a análise: o *whistleblowing* entre profissionais da contabilidade é menos um problema de “ser ético” e mais um problema de como a ética se torna praticável em ambientes reais. Ao evidenciar duas tipologias – uma centrada em viabilidade e autoproteção e outra centrada em dever moral-profissional com prudência – o estudo mostra que políticas anticorrupção não pode ser desenhadas como se todos operassem sob a mesma arquitetura decisória. A eficácia dessas políticas depende, simultaneamente, de reduzir travamentos de viabilidade (confiança no canal, proteção percebida e resposta esperada) e de sustentar a operacionalização do dever (critérios, procedimentos e agência), tendo o valor social da profissão como pivô que ora mobiliza a voz, ora racionaliza o silêncio (Miceli; Near; Dworkin, 2008; Morrison, 2014).

## REFERENCIAS

- ABBOTT, Andrew. **The system of professions: An essay on the division of expert labor.** [S.l.]: University of Chicago Press, 1988. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226189666.001.0001>
- ACFE. **Occupational fraud 2024: A report to the nations.** [S.l.]: Association of Certified Fraud Examiners, 2024. Disponível em: <<https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtt/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>>.
- AHRENS, Thomas; CHAPMAN, Christopher S. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 8, p. 819–841, 2006. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.03.007>
- AJZEN, Icek. The theory of planned behavior. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, v. 50, n. 2, p. 179–211, 1991. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- ALDERSON, Sarah L. *et al.* Using Q-methodology to guide the implementation of new healthcare policies. **BMJ Quality & Safety**, v. 27, n. 9, p. 737–742, 2018. <https://doi.org/10.1136/bmjqs-2017-007380>
- ASHFORTH, Blake E.; ANAND, Vikas. The normalization of corruption in organizations. **Research in Organizational Behavior**, v. 25, p. 1–52, 2003. [https://doi.org/10.1016/S0191-3085\(03\)25001-2](https://doi.org/10.1016/S0191-3085(03)25001-2)
- BOURDIEU, Pierre. The forms of capital. *In*: **Handbook of theory and research for the sociology of education.** [S.l.]: Greenwood, 1986. p. 241–258.
- BRASIL. **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013 (Lei Anticorrupção).** [S.l.: S.n.]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm)>.
- BRASIL. **Lei nº 13.608, de 10 de janeiro de 2018.** [S.l.: S.n.]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/113608.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113608.htm)>.
- BRASIL. **Decreto nº 10.153, de 3 de dezembro de 2019.** [S.l.: S.n.]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/d10153.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/d10153.htm)>.
- BRASIL. **Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022.** [S.l.: S.n.]. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2022/decreto/d11129.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d11129.htm)>.
- BROWN, Steven R. A primer on Q methodology. **Operant Subjectivity**, v. 16, n. 3/4, p. 91–138, 1993. <https://doi.org/10.22488/okstate.93.100504>
- CARNEGIE, Garry D.; NAPIER, Christopher J. Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n. 3, p. 360–376, 2010. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.09.002>
- CGU. **Portaria nº 581, de 9 de março de 2021 (versão consolidada).** [S.l.]: Controladoria-Geral da União, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/ouvidorias/pt-br/central-deconteudos/legislacao/arquivos/portarias/portaria-no-581-consolidada-v2.pdf>>.

CGU. **Novo decreto que regulamenta a Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013)**. Disponível em: <<https://www.gov.br/corregedorias/pt-br/aconteceu-aqui/noticias/2022/novo-decreto-que-regulamenta-a-lei-anticorruptao-lei-no-12-846-2013>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

CHUA, Wai Fong. Radical developments in accounting thought. **The Accounting Review**, v. 61, n. 4, p. 601–632, 1986. <https://doi.org/10.2308/TAR-4479026>

CULIBERG, Barbara; MIHELIC, Katarina K. The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. **Journal of Business Ethics**, v. 146, n. 4, p. 787–803, 2017. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3237-0>

DE GRAAF, Gjalt. The loyalties of top public administrators. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 21, n. 2, p. 285–306, 2011. <https://doi.org/10.1093/jopart/muq028>

DE GRAAF, Gjalt; RIJSENBILT, Antoinette; VAN EXEL, Job. Being a good financial auditor: Conceptions of responsibilities among accountancy students. **Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie**, v. 95, n. 9/10, p. 303–319, 2021. <https://doi.org/10.5117/mab.95.71766>

DE GRAAF, Gjalt; VAN EXEL, Job. Using Q methodology in administrative ethics. **Public Integrity**, v. 11, n. 1, p. 63–78, 2008. <https://doi.org/10.2753/PIN1099-9922110104>

DE TERT, James R.; BURRIS, Ethan R. Leadership behavior and employee voice: Is the door really open? **Academy of Management Journal**, v. 50, n. 4, p. 869–884, 2007. <https://doi.org/10.5465/amj.2007.26279183>

DE TERT, James R.; EDMONDSON, Amy C. Implicit voice theories: Taken-for-granted rules of self-censorship at work. **Academy of Management Journal**, v. 54, n. 3, p. 461–488, 2011. <https://doi.org/10.5465/amj.2011.61967925>

DIETEREN, Charlotte M. *et al.* Methodological choices in applications of Q methodology: A systematic literature review. **Social Sciences & Humanities Open**, v. 7, n. 1, p. 100404, 2023. <https://doi.org/10.1016/j.ssaho.2023.100404>

DOZIER, J. Brian; MICELI, Marcia P. Potential predictors of whistle-blowing: A prosocial behavior perspective. **Academy of Management Review**, v. 10, n. 4, p. 823–836, 1985. <https://doi.org/10.2307/258050>

DUNGAN, James A.; YOUNG, Liane; WAYTZ, Adam. The power of moral concerns in predicting whistleblowing decisions. **Journal of Experimental Social Psychology**, v. 85, p. 103848, 2019. <https://doi.org/10.1016/j.jesp.2019.103848>

DYCK, Alexander; MORSE, Adair; ZINGALES, Luigi. Who blows the whistle on corporate fraud? **The Journal of Finance**, v. 65, n. 6, p. 2213–2253, 2010. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2010.01614.x>

EDMONDSON, Amy. Psychological safety and learning behavior in work teams. **Administrative Science Quarterly**, v. 44, n. 2, p. 350–383, 1999. <https://doi.org/10.2307/2666999>

EUROPEAN UNION. **Directive (EU) 2019/1937 on the protection of persons who report breaches of Union law.** [S.l.: S.n.]. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2019/1937/oj/eng>>.

EVERETT, Jeff; NEU, Dean; RAHAMAN, Abu Shiraz. Accounting and the global fight against corruption. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 6, p. 513–542, ago. 2007. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.07.002>

GALLEGO-ÁLVAREZ, Isabel. Sustainable Development Goals and corruption: An international situation analysis through the application of a three-way multivariate analysis. **Sustainability**, v. 17, n. 5, p. 1806, 2025. <https://doi.org/10.3390/su17051806>

GUNDLACH, Michael J.; DOUGLAS, Susan C.; MARTINKO, Mark J. The decision to blow the whistle: A social information processing framework. **Academy of Management Review**, v. 28, n. 1, p. 107–123, 2003. <https://doi.org/10.2307/30040692>

HIRSCHMAN, Albert O. **Exit, voice, and loyalty: Responses to decline in firms, organizations, and states.** [S.l.]: Harvard University Press, 1970.

HOPPER, Trevor; POWELL, Andrew. Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions. **Journal of Management Studies**, v. 22, n. 5, p. 429–465, 1985. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1985.tb00007.x>

IESBA. **2024 handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards).** Disponível em: <<https://www.ethicsboard.org/publications/2024-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

INTERNATIONAL IDEA. **SDG 16 as an enabler of the 2030 Agenda (Policy Paper No. 32).** [S.l.]: International IDEA, 2024. Disponível em: <<https://www.idea.int/sites/default/files/2024-07/sdg16-as-an-enabler-of-2030-agenda.pdf>>.

ISO. ISO 37002:2021 – Whistleblowing management systems – Guidelines. **International Organization for Standardization**, 2021.

JONES, Thomas M. Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. **Academy of Management Review**, v. 16, n. 2, p. 366–395, 1991. <https://doi.org/10.2307/258867>

KAPLAN, Steven E. *et al.* An examination of anonymous and non-anonymous fraud reporting channels. **Advances in Accounting**, v. 28, n. 1, p. 88–95, 2012. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2012.02.008>

KAPLAN, Steven E.; SCHULTZ, Joseph J. Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting. **Journal of Business Ethics**, v. 71, n. 2, p. 109–124, 2007. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-0021-6>

- LAUGHLIN, Richard. Empirical research in accounting: Alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 8, n. 1, p. 63–87, 1995. <https://doi.org/10.1108/09513579510146707>
- LINCOLN, Yvonna S.; GUBA, Egon G. **Naturalistic inquiry**. [S.l.]: SAGE Publications, 1985. [https://doi.org/10.1016/0147-1767\(85\)90062-8](https://doi.org/10.1016/0147-1767(85)90062-8)
- LIYANARACHCHI, Greg; NEWDICK, C. A. A. The impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. **Journal of Business Ethics**, v. 84, n. 3, p. 357–376, 2009. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x>
- LUTFALLAH, Samy; BUCHANAN, Lori. Quantifying subjective data using online Q-methodology software. **The Mental Lexicon**, v. 14, n. 3, p. 415–423, 2019. <https://doi.org/10.1075/ml.20002.lut>
- MACKEY, Tim K.; VIAN, Taryn; KOHLER, Jillian. The sustainable development goals as a framework to combat health-sector corruption. **Bulletin of the World Health Organization**, v. 96, n. 9, p. 634–643, 2018. <https://doi.org/10.2471/BLT.18.209502>
- MALAGUEÑO, Ricardo *et al.* Accounting and corruption: a cross-country analysis. **Journal of Money Laundering Control**, v. 13, n. 4, p. 372–393, 12 out. 2010. <https://doi.org/10.1108/13685201011083885>
- MASSINGHAM, Peter; MASSINGHAM, Rada; DIMENT, Kieren. Q methodology: Is it useful for accounting research? **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 9, n. 1, p. 66–88, 2012. <https://doi.org/10.1108/11766091211216114>
- MAURO, Paolo. Corruption and growth. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 110, n. 3, p. 681–712, 1995. <https://doi.org/10.2307/2946696>
- MCKEOWN, Bruce; THOMAS, Dan B. **Q Methodology**. 2. ed. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, Inc., 2013.
- MESMER-MAGNUS, Jessica R.; VISWESVARAN, Chockalingam. Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. **Journal of Business Ethics**, v. 62, p. 277–297, 2005. <https://doi.org/10.1007/s10551-005-0849-1>
- MICELI, Marcia P.; NEAR, Janet P. The incidence of wrongdoing, whistle-blowing, and retaliation: Results of a naturally occurring field experiment. **Employee Responsibilities and Rights Journal**, v. 2, n. 2, p. 91–108, 1989. <https://doi.org/10.1007/BF01384940>
- MICELI, Marcia P.; NEAR, Janet P. What makes whistle-blowers effective? Three field studies. **Human Relations**, v. 55, n. 4, p. 455–479, 2002. <https://doi.org/10.1177/0018726702055004463>
- MICELI, Marcia P.; NEAR, Janet P.; DWORKIN, Terry Morehead. **Whistle-Blowing in Organizations**. [S.l.]: Routledge, 2008. <https://doi.org/10.4324/9780203809495>
- MILLER, Peter; ROSE, Nikolas. Governing economic life. **Economy and Society**, v. 19, n. 1, p. 1–31, 1990. <https://doi.org/10.1080/03085149000000001>

- MORRISON, Elizabeth W. Employee voice and silence. **Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior**, v. 1, n. 1, p. 173–197, 2014. <https://doi.org/10.1146/annurev-orgpsych-031413-091328>
- NEAR, Janet P. *et al.* Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? **Business Ethics Quarterly**, v. 14, n. 2, p. 219–242, 2004. <https://doi.org/10.5840/beq200414210>
- NEAR, Janet P.; DWORKIN, Terry Morehead; MICELI, Marcia P. Explaining the whistle-blowing process: Suggestions from power theory and justice theory. **Organization Science**, v. 4, n. 3, p. 393–411, 1993. <https://doi.org/10.1287/orsc.4.3.393>
- NEAR, Janet P.; MICELI, Marcia P. Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. **Journal of Business Ethics**, v. 4, p. 1–16, 1985. <https://doi.org/10.1007/BF00382668>
- NEAR, Janet P.; MICELI, Marcia P. Effective whistle-blowing. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 679–708, 1995. <https://doi.org/10.2307/258791>
- NEAR, Janet P.; MICELI, Marcia P. Whistle-blowing: Myth and reality. **Journal of Management**, v. 22, n. 3, p. 507–526, 1996. <https://doi.org/10.1177/014920639602200306>
- NEU, Dean *et al.* Accounting and networks of corruption. **Accounting, Organizations and Society**, v. 38, n. 6–7, p. 505–524, 2013. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.003>
- NEU, Dean; EVERETT, Jim; RAHAMAN, Abu S. Preventing corruption within government procurement: Constructing the disciplined and ethical subject. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 28, p. 49–61, 2015. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.03.012>
- OECD. **Committing to effective whistleblower protection**. [S.l.]: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2016. <https://doi.org/10.1787/9789264252639-en>
- OELRICH, Steffen. Intention without action? Differences between whistleblowing intention and behavior on corruption. **Business Ethics, the Environment & Responsibility**, v. 30, n. 3, p. 447–463, 2021. <https://doi.org/10.1111/beer.12337>
- PAGE, Matthew J. *et al.* The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. **BMJ**, v. 372, p. n71, 2021. <https://doi.org/10.1136/bmj.n71>
- PARK, Heung-Jae; BLENKINSOPP, John. Whistleblowing as planned behavior—A survey of South Korean police officers. **Journal of Business Ethics**, v. 85, n. 4, p. 545–556, 2009. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9788-y>
- PICUR, Ronald D. Quality of Accounting, Earnings Opacity and Corruption. **Review of Accounting and Finance**, v. 3, n. 1, p. 103–114, 1 jan. 2004. <https://doi.org/10.1108/eb043397>
- POWER, Michael. **The audit society: Rituals of verification**. [S.l.]: Oxford University Press, 1999. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296034.001.0001>
- POWER, Michael K. Auditing and the production of legitimacy. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 4, p. 379–394, 2003. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00047-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00047-2)

REHG, Michael T. *et al.* Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: Gender differences and power relationships. **Organization Science**, v. 19, n. 2, p. 221–240, 2008. <https://doi.org/10.1287/orsc.1070.0310>

REST, James R. **Moral development: Advances in research and theory**. [S.l.]: Praeger, 1986.

RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. EFFECTS OF CORRUPTION ON EARNINGS OPACITY INTERNATIONALLY. **Advances in International Accounting**, v. 17, p. 73–84, jan. 2004. [https://doi.org/10.1016/S0897-3660\(04\)17004-9](https://doi.org/10.1016/S0897-3660(04)17004-9)

RITTEL, Horst W. J.; WEBBER, Melvin M. Dilemmas in a general theory of planning. **Policy Sciences**, v. 4, n. 2, p. 155–169, 1973. <https://doi.org/10.1007/BF01405730>

ROBERTS, John. Trust and control in Anglo-American systems of corporate governance: The individualizing and socializing effects of processes of accountability. **Human Relations**, v. 54, n. 12, p. 1547–1572, 2001. <https://doi.org/10.1177/00187267015412001>

ROBERTS, John. The ‘subject’ of corruption. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 28, p. 82–88, 2015. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.01.010>

ROSE-ACKERMAN, Susan; PALIFKA, Bonnie J. **Corruption and government: Causes, consequences, and reform**. [S.l.]: Cambridge University Press, 2016. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139962933>

ROSE-ACKERMAN, Susan; PALIFKA, Bonnie J. **Governo e corrupção: causas, consequências e reforma**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2020.

ROTHSTEIN, Bo; USLANER, Eric M. All for all: Equality, corruption, and social trust. **World Politics**, v. 58, n. 1, p. 41–72, 2005. <https://doi.org/10.1353/wp.2006.0022>

SEC. **Regulation 21F (SEC whistleblower rules)**. [S.l.]: U.S. Securities and Exchange Commission, 2011. Disponível em: <<https://www.sec.gov/about/offices/owb/reg-21f.pdf>>.

SEC. **Whistleblower protections**. Disponível em: <<https://www.sec.gov/enforcement-litigation/whistleblower-program/whistleblower-protections>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

SOROLA, Miika. Q methodology to conduct a critical study in accounting: A Q study on accountants’ perspectives of social and environmental reporting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 86, p. 102355, 2022. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102355>

STEPHENSON, William. Correlating persons instead of tests. **Journal of Personality**, v. 4, n. 1, p. 17–24, 1935. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6494.1935.tb02022.x>

STUBBEN, Stephen R.; WELCH, Kyle T. Evidence on the use and efficacy of internal whistleblowing systems. **Journal of Accounting Research**, v. 58, n. 2, p. 473–518, 2020. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12303>

SUCHMAN, Mark C. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571–610, 1995. <https://doi.org/10.2307/258788>

THOMPSON, Dennis F. Theories of institutional corruption. **Annual Review of Political Science**, v. 21, p. 495–513, 2018. <https://doi.org/10.1146/annurev-polisci-120117-110316>

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **What is corruption?** Disponível em: <<https://www.transparency.org/en/what-is-corruption>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

UNCAC. United nations convention against corruption. 2004.

UNDP. **Global progress report on Sustainable Development Goal 16: Indicators on peaceful, just and inclusive societies.** [S.l.]: UNDP, 2025. Disponível em: <[https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2025-09/undp-global-progress-report-on\\_sustainable-development-goal-16-v2.pdf](https://www.undp.org/sites/g/files/zskgke326/files/2025-09/undp-global-progress-report-on_sustainable-development-goal-16-v2.pdf)>.

UNITED NATIONS. **Transforming our world: The 2030 Agenda for Sustainable Development.** [S.l.]: United Nations, 2015. Disponível em: <<https://sdgs.un.org/publications/transforming-our-world-2030-agenda-sustainable-development-17981>>.

U.S. CONGRESS. **18 U.S.C. § 1514A – Civil action to protect against retaliation in fraud cases.** [S.l.: S.n.]. Disponível em: <<https://uscode.house.gov/view.xhtml?edition=prelim&req=%28granuleid%3AUSC-prelim-title18-section1514A%29>>. Acesso em: 15 jan. 2026.

VADERA, Abhijeet K.; AGUILERA, Ruth V.; CAZA, Brian B. Making sense of whistleblowing's antecedents: Learning from research on identity and ethics programs. **Business Ethics Quarterly**, v. 19, n. 4, p. 553–586, 2009. <https://doi.org/10.5840/beq200919432>

VALENTA, Ann L.; WIGGER, Ulrich. Q-methodology: Definition and application in health care informatics. **Journal of the American Medical Informatics Association**, v. 4, n. 6, p. 501–510, 1997. <https://doi.org/10.1136/jamia.1997.0040501>

WAINBERG, Jonathan S.; PERREAULT, Simon. Whistleblowing in audit firms: Do explicit protections from retaliation activate implicit threats of reprisal? **Behavioral Research in Accounting**, v. 28, n. 1, p. 83–93, 2016. <https://doi.org/10.2308/bria-51122>

WATTS, Simon; STENNER, Paul. Doing Q methodology: Theory, method and interpretation. **Qualitative Research in Psychology**, v. 2, n. 1, p. 67–91, 2005. <https://doi.org/10.1191/1478088705qp022oa>

WAYTZ, Adam; DUNGAN, James A.; YOUNG, Liane. The whistleblower's dilemma and the fairness-loyalty tradeoff. **Journal of Experimental Social Psychology**, v. 49, n. 6, p. 1027–1033, 2013. <https://doi.org/10.1016/j.jesp.2013.07.002>

WEICK, Karl E. **Sensemaking in organizations.** [S.l.]: SAGE, 1995.

ZABALA, Aiora; SANDBROOK, Chris; MUKHERJEE, Nibedita. When and how to use Q methodology to understand perspectives in conservation research. **Conservation Biology**, v. 32, n. 5, p. 1185–1194, 2018. <https://doi.org/10.1111/cobi.13123>

## APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada “*Whistleblowing na contabilidade: Uma análise dos fatores de incentivo e barreira sob a perspectiva do Q-Method*”, sob a responsabilidade dos(as) pesquisadores(as) doutorando Alexandre Pedroza Francisco e orientador Dr Reiner Alves Botinha.

Nesta pesquisa buscamos **compreender quais são os fatores que favorecem ou dificultam a tomada de decisão do contador profissional em denunciar irregularidades percebidas durante sua atividade laboral.**

O Termo/Registro de Consentimento Livre e Esclarecido está sendo obtido de forma virtual antes do início de sua participação na pesquisa e coleta de dados. O termo será obtido eletronicamente pelo pesquisador Alexandre Pedroza Francisco, o qual aparecerá para o participante no início do questionário para sua leitura. Em seguida, ao estar de acordo com o TCLE, o participante deverá assinalar a opção ‘ACEITO’ para ter seus dados e contribuições usados na pesquisa. Caso assinale a opção 'NÃO ACEITO', seus dados e contribuições não serão usados na pesquisa. Antes de concordar em participar da pesquisa, você pode entrar em contato com os pesquisadores, em tempo real, para discutir as informações do estudo. Para isso, responda ao e-mail no qual este termo foi enviado.

Você tem o tempo que for necessário para decidir se quer ou não participar da pesquisa (conforme item IV da Resolução nº 466/2012 ou Capítulo. III da Resolução nº 510/2016).

Na sua participação, você será convidado a avaliar/enunciados os quais você deverá solicitar uma nota acerca de sua concordância em relação à declaração quanto às situações que serão apresentadas em uma escala de -4 até +4 podendo o participante selecionar, em ordem de sua preferência, quais declarações em cada uma das gradações da nota. Assim, não há resposta certa ou errada, trata-se da percepção do participante sobre as proposições apresentadas no formulário.

O questionário está estruturado em três partes. Na primeira, há algumas questões para definir o perfil do respondente. Na segunda parte há um quadro para atribuição de notas para 40 declarações acerca da temática de denúncia de irregularidades (*whistleblowing*). Na terceira parte há um espaço para realização de quaisquer comentários que o participante gostaria de abordar o tema e 01 pergunta para perguntar se deseja participar de uma entrevista sobre o assunto. Estima-se que o tempo médio para resposta seja de 20 minutos.

Você tem o direito de não responder a qualquer questão, sem necessidade de explicação ou justificativa para tal.

Você não terá nenhum gasto nem ganho financeiro por participar da pesquisa.

Nós, pesquisadores, atenderemos às orientações das Resoluções nº 466/2012, Capítulo XI, Item XI.2: fl nº 510/2016, Capítulo VI, Art. 28: IV - manter os dados da pesquisa em arquivo, físico ou digital, sob nossa guarda e responsabilidade, por um período mínimo de 5 (cinco) anos após o término da pesquisa.

Os resultados da pesquisa serão publicados, e ainda assim a sua identidade será preservada. Todas as informações serão tabuladas e comprovadas de forma conjunta. Os riscos consistem na possibilidade de identificação dos respondentes, dados os riscos inerentes aos meios eletrônicos e ao ambiente virtual, porém, esses riscos serão minimizados, tendo em vista que o nome ou qualquer tipo de informação de identificação dos participantes não serão exigidos para responder ao questionário de riscos. Cabe esclarecer que, para garantir a total confidencialidade dos participantes e minimizar o potencial risco de violação, o envio do questionário será feito por e-mail, em formato de lista oculta. No entanto, a conclusão da coleta de dados será realizada o *download* das informações para um dispositivo eletrônico local de responsabilidade do pesquisador, cujo acesso é protegido por senha pessoal e intransferível. Além disso, todo e qualquer registro da plataforma virtual utilizada será desativado. O mesmo cuidado será suspenso para os Registros de Consentimento Livre e Esclarecido.

Para minimizar alguns riscos do ambiente virtual, é importante que você tenha todo o cuidado com a segurança e privacidade do local ao realizar o acesso às etapas virtuais da pesquisa para que sejam garantidos o sigilo e a confidencialidade necessários. Antes, durante ou após o consentimento ou a coleta de dados, informe ao pesquisador quaisquer condições adversas, como entradas inesperadas de pessoas no ambiente.

Os benefícios da pesquisa são coletivos, pois a pesquisa tem o potencial de contribuir não apenas com o interlaço dos temas pesquisados – fatores que influenciam para a denúncia, mas também para a identificação dos fatores como barreiras ou incentivos e como isso pode ter impactado a forma como os profissionais contábeis se comportaram em meio às irregularidades presenciadas. Em termos práticos, esperamos que esta pesquisa contribua na elaboração de políticas mais eficazes de proteção ao denunciante, na estruturação de canais de compliance que consideram como motivações e receitas dos contadores e na conscientização sobre o papel dos profissionais contábeis na promoção da transparência e do combate à corrupção.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento, sem qualquer prejuízo ou coação. Só não serão retirados os dados de sua participação caso não seja possível a identificação do participante (caso não queira inserir seu e-mail de participante para a segunda parte da pesquisa). Caso tenha possibilidade de exclusão de seus dados, até o momento da divulgação dos resultados, você também está livre para solicitar a retirada de seus dados da pesquisa. Para isso, solicite pelo e-mail não qual recebeu o termo de retirada de sua participação. Nesse caso, você receberá um e-mail de resposta de ciência da retirada do consentimento.

**Este Termo de Consentimento Livre e Esclarecido deve ser salvo em seus arquivos. Este Termo é assinado pelo(a) pesquisador(a) responsável e contém seu telefone e endereço de contato para que você possa tirar dúvidas sobre o projeto e sua participação.**

A qualquer momento, caso tenha qualquer dúvida ou consentimento a respeito da pesquisa, você poderá entrar em contato com o pesquisador Alexandre Pedroza Francisco pelo e-mail [alexandre.francisco@ufu.br](mailto:alexandre.francisco@ufu.br) e/ou Reiner Alves Botinha pelo [reiner@ufu.br](mailto:reiner@ufu.br) ou pelo endereço: Av. João Naves de Ávila, nº 2121, bloco: 1F, sala 246, Campus Santa Mônica – Uberlândia – MG CEP: 38408-100; Telefone: (34) 3291-5904.

Tendo algum dano decorrente da pesquisa, você tem direito a solicitar indenização através das vias judiciais (Código Civil, Lei 10.406/2002, Artigos 927 a 954 e Resolução CNS nº 510 de 2016, Artigo 19).

Para obter orientações sobre os direitos dos(as) participantes da pesquisa, acesse a cartilha disponível no *link*:

[https://propp.ufu.br/sites/propp.ufu.br/files/media/documento/cartilha\\_dos\\_direitos\\_dos\\_participantes\\_de\\_pesquisa.pdf](https://propp.ufu.br/sites/propp.ufu.br/files/media/documento/cartilha_dos_direitos_dos_participantes_de_pesquisa.pdf).

Você também poderá entrar em contato com o Comitê de Ética na Pesquisa com Seres Humanos – CEP, da Universidade Federal de Uberlândia, localizada na Av. João Naves de Ávila, nº 2121, bloco A, sala 224, *campus* Santa Mônica – Uberlândia/MG, 38408-100; pelo telefone (34) 3239-4131; ou pelo *e-mail* [cep@propp.ufu.br](mailto:cep@propp.ufu.br). O CEP/UFU é um colegiado independente criado para defender os interesses dos(as) participantes das pesquisas em sua integridade e dignidade e para contribuir para o desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos em conformidade com as resoluções do Conselho Nacional de Saúde.

## **APÊNDICE B – ESTRUTURA DE APLICAÇÃO NO Q-METHOD SOFTWARE**

1ª Tela – TCLE

Campo Obrigatório (Botão de ACEITO – leva à próxima tela / Botão de NÃO ACEITO – agradece à participação e encerra a pesquisa).

2ª Tela (1º Bloco) – Identificação do respondente

**Caso deseje se identificar, escreva seu nome completo aqui.**

(Espaço para resposta – preenchimento não obrigatório)

**Como você identifica sua atuação profissional - considere escolher a opção que melhor define sua atuação nos últimos 5 anos.**

Profissional Contábil que atua em Auditoria/Perícia.

Profissional Contábil que trabalha no ambiente PRIVADO (atuando internamente em empresa privada).

Profissional Contábil que trabalha no ambiente PÚBLICO (atuando internamente em empresa pública - seja efetivo/concursado, seja contratado).

Profissional Contábil que trabalha em escritório de contabilidade (atuando para múltiplas empresas).

Profissional Contábil que trabalha como DOCENTE na formação de novos profissionais de contabilidade.

**Escolha a opção que define sua situação perante o Conselho Regional de Contabilidade.**

Tenho registro e está ATIVO.

Tenho registro e está INATIVO/SUSPENSO.

Não tenho registro.

3ª Tela – Instruções para participação na pesquisa.

São dispostas as seguintes instruções e um vídeo gravado pelo discente para demonstrar a operacionalização no software online (pessoas demonstraram dificuldade no acesso). Segue na íntegra as informações dispostas nessa tela:

“Recomendamos assistir o seguinte vídeo que explica rapidamente todo o instrumento de pesquisa e os respectivos passos que serão realizados. (caso queira assistir no Youtube o link é <https://youtu.be/B5vsrGI5oII>).

Serão apresentadas **40 declarações** / frases sobre incentivos e barreiras que o profissional contábil vivência no momento de denunciar qualquer irregularidade na organização em que ele atua segundo a literatura.

**Nesta etapa seu papel é marcar quais declarações você concorda, você é neutro e quais você discorda totalmente.** Utilize os sinais abaixo para demarcar sua opinião (concordo, neutro e discordo).

*Após pontuar todas as afirmativas aparecerá a opção de submeter sua resposta e partir para a próxima etapa da pesquisa.”*

4ª Tela – Predefinição de suas respostas.

Serão posicionados aleatoriamente todas as 40 declarações dispostas para que o respondente assinale as declarações que concorde totalmente, discorde totalmente ou seja neutro. Após a sinalização das 40 declarações é possível avançar para a próxima tela.

5ª Tela – Definição no triângulo ou pirâmide

Dependendo da sinalização, serão dispostos em montes as afirmações que seja neutro, as que concorda e as que discorda. O respondente deve posicionar no triângulo as declarações (também presente no vídeo destacado na terceira tela) para que seja finalizada sua participação na pesquisa.

6ª Tela – Participação próxima etapa e considerações sobre a pesquisa (Previsão para um possível pós-sort)

As seguintes instruções nesta tela são disponíveis:

“Sou muito grato por sua participação nesta pesquisa! Diferentemente de outras pesquisas acadêmicas, esta pesquisa teve uma amostragem intencional e estratégica o que demonstra que você foi especialmente escolhido para compartilhar de sua visão e compreensão sobre o comportamento do profissional contábil e os desafios em sua atuação.

Obrigado por isso!

Nosso intuito ainda é buscar realizar entrevistas semiestruturadas para nos aprofundarmos na discussão sobre os incentivos e as barreiras inerentes à atuação portanto fique à vontade para

dispor suas informações abaixo. Caso deseje participar desta entrevista - de em média 45 minutos - faremos contato por meio das informações que você inserir nesta etapa.

Caso tenha sentido qualquer desconforto ou deseje expor qualquer consideração, também deixamos um espaço para que você tenha essa opção disponível.

Caso não deseje participar ou fazer qualquer consideração, bastará submeter sua resposta para finalizar sua participação nesta pesquisa.”

**Caso deseje participar da próxima etapa da pesquisa, selecione como deseje ser contatado e, se possível, sugira os melhores dias e horários para que possamos entrar em contato.**

(Espaço para resposta – preenchimento não obrigatório)

**Insira seu e-mail / telefone / WhatsApp para contato.**

(Espaço para resposta – preenchimento não obrigatório)

**Utilize este espaço para realizar qualquer consideração ou comentário sobre esta pesquisa.**

(Espaço para resposta – preenchimento não obrigatório)

## APÊNDICE C – ROTEIRO PÓS-SORT (ENTREVISTAS FATOR 1)

- 1) Você ainda concorda hoje com a ordenação que você fez no Q-sort? Se mudaria algo, qual enunciado mudaria e por quê?

**Justificativa:** valida estabilidade do julgamento e fortalece a credibilidade interpretativa (não depende só do momento da coleta). Uma nova análise do Q-sort (enviado ao respondente).

### Âncora do Fator 1: desconfiança no canal (item 13) (2 min)

- 2) “No seu Q-sort, apareceu muito forte a ideia de *‘não confiar nos mecanismos de denúncia’*. O que exatamente significa *‘não confiar’* para você? (Por exemplo: medo de vazamento da identidade, medo de retaliação, achar que não investigam, achar que investigam seletivamente, falta de retorno etc.)”

**Justificativa:** valida o mecanismo central do F1 (canal como risco/exposição) e permite nomear o fator com base no significado atribuído pelos definidores.

### Resposta institucional: expectativa de investigação (item 14) (1–2 min)

- 3) “Quando você pensa que *‘a denúncia não será levada a sério ou investigada adequadamente’*, o que você imagina que acontece na prática? O que seria, para você, uma *‘investigação adequada?’*”

**Justificativa:** valida o componente “resposta” do processo (Near e Miceli (1985)): se a pessoa não espera resposta, a denúncia perde sentido prático.

### Proteção legal “no papel” versus “na prática” (itens 4 e 31) (2 min)

- 4) “Na sua visão, por que a proteção legal não gera sensação de segurança para denunciar? Isso vem de quê: falta de conhecimento das leis, percepção de que *‘não funciona na prática’*, falta de fiscalização/*enforcement*, ou experiências (suas ou de terceiros)?”

**Justificativa:** valida o achado de ceticismo institucional e diferencia “existência de lei” versus “credibilidade percebida”.

### Custo pessoal: quais riscos pesam mais (itens 11, 16, 22, 19 e 12) (3 min)

- 5) “Entre estes riscos, quais são os que mais pesam para você e por quê:  
(a) retaliação de colegas/superiores,  
(b) ambiente hostil,  
(c) falta de apoio da liderança,  
(d) consequências legais/financeiras,  
(e) prejuízo de carreira?  
Se puder, escolha os **dois mais fortes.**”

**Justificativa:** valida o Eixo 2 (custo pessoal) e mostra qual componente é determinante dentro do F1.

### Condição de mudança: o que tornaria a denúncia viável (2 min)

- 6) “O que teria que existir para você se sentir seguro(a) e considerar a denúncia viável? (Por exemplo: canal realmente anônimo, canal externo independente, política anti-retaliação com punição efetiva, apoio explícito da liderança, prazos e retorno do processo etc.)”

**Justificativa:** transforma a tipologia em implicação prática e valida a leitura “condicional/viabilidade” do fator.

#### **Frase-síntese (30–60s)**

- 7) “Se você tivesse que resumir sua visão em uma frase, seria algo como: ‘Eu denunciaria se...’ (complete com suas palavras).”

**Justificativa:** gera uma evidência qualitativa curta, citável na tese, que valida o rótulo do fator e o mecanismo.

#### **Mensagem “definitiva” utilizada para o contato com os respondentes do Fator 1:**

Olá! Tudo bem? Aqui é o Alexandre, da pesquisa sobre *whistleblowing* na contabilidade. Estou fazendo uma etapa **pós-sort** (prevista no projeto aprovado pelo CEP) para **validar a interpretação** dos resultados do Q-Method. Você foi um(a) dos participantes que mais representaram um dos fatores encontrados, e por isso sua contribuição é muito importante. Você pode responder por **áudio**. Leva cerca de **10 a 15 minutos**.

Peço apenas duas coisas:

1. **Não cite nomes** de pessoas, empresas ou organizações (fale de forma geral).
2. Se puder, responda **numerando** cada resposta (1, 2, 3...), ou envie um único áudio seguindo a ordem.

#### **Perguntas:**

- 1) Você ainda concorda hoje com a ordenação que você fez no Q-sort? Se mudaria algo, qual enunciado mudaria e por quê?
- 2) No seu Q-sort apareceu muito forte a ideia de “não confiar nos mecanismos de denúncia”. O que exatamente significa “não confiar” para você? (ex.: medo de vazamento da identidade, medo de retaliação, achar que não investigam, falta de retorno etc.)
- 3) Quando você pensa que “a denúncia não será levada a sério ou investigada adequadamente”, o que você imagina que acontece na prática? O que seria, para você, uma investigação adequada?
- 4) Por que a proteção legal não gera sensação de segurança para denunciar? Isso vem de quê: falta de conhecimento das leis, percepção de que “não funciona na prática”, falta de fiscalização/*enforcement*, ou experiências (suas ou de terceiros)?
- 5) Entre estes riscos, quais são os que mais pesam para você e por quê? Se puder, escolha os **dois mais fortes**:
  - (a) retaliação de colegas/superiores
  - (b) ambiente hostil
  - (c) falta de apoio da liderança
  - (d) consequências legais/financeiras
  - (e) prejuízo de carreira
- 6) O que teria que existir para você se sentir seguro(a) e considerar a denúncia viável? (ex.: canal realmente anônimo, canal externo independente, política anti-retaliação com punição efetiva, apoio explícito da liderança, prazos e retorno do processo etc.)
- 7) Se você tivesse que resumir sua visão em uma frase, seria algo como: **“Eu denunciaria se...”** (complete com suas palavras).

Muito obrigado(a)! Se quiser acrescentar algo além das perguntas, pode enviar também.

## APÊNDICE D – ROTEIRO PÓS-SORT (ENTREVISTAS FATOR 2)

- 1) Você ainda concorda hoje com a ordenação que você fez no Q-sort? Se mudaria algo, qual enunciado mudaria e por quê?

**Justificativa:** valida estabilidade do julgamento e fortalece a credibilidade interpretativa (não depende só do momento da coleta). Uma nova análise do Q-sort (enviado ao respondente).

### Âncora do Fator 2: dever moral-profissional (itens 18 e 1) (2 min)

- 2) “No seu Q-sort, apareceu muito forte a ideia de que denunciar é um dever ligado à ética/moral e à responsabilidade profissional. De onde vem esse dever, para você? (por exemplo: formação, código de ética, valores pessoais, identidade profissional, compromisso com a sociedade).”

**Justificativa:** valida o núcleo interpretativo do F2 (“deontológico/obrigação”) e esclarece qual fundamento o participante mobiliza.

### Condição-chave: evidência e dano relevante (item 40) (2 min)

- 3) “Quando você pensa em ‘evidências confiáveis’ e ‘dano relevante a terceiros’, o que isso significa concretamente? Que critérios você usa para considerar que o caso atingiu um nível que exige ação?”

**Justificativa:** valida o mecanismo do F2 de ancorar o dever em **limiar de gravidade/evidência** (evita leitura de “denunciar por denunciar”).

### Prudência e julgamento: “caso a caso” (item 36) (2 min)

- 4) “O que significa para você ‘avaliar caso a caso’? O que você considera na prática antes de denunciar? (por exemplo: gravidade, materialidade, intenção, recorrência, possibilidade de correção interna, documentação, risco de erro).”

**Justificativa:** valida a leitura de que o F2 não é ingênuo/impulsivo; ele combina dever com prudência e procedimento.

### Riscos que você relativiza (itens 16, 17 e 13) (2–3 min)

- 5) “No seu Q-sort, itens como ‘consequências legais/financeiras’, ‘ser visto como traidor’ e ‘falta de confiança no canal’ não apareceram como impeditivos centrais. Como você interpreta isso? O que faz esses riscos não governarem sua decisão quando o caso é grave?”

**Justificativa:** valida o contraste com o F1 e confirma o ponto interpretativo do capítulo: no F2, risco existe, mas não domina a moralidade do ato.

### Agência: experiência, tecnologia e canal como facilitadores (itens 23, 38 e 3) (2 min)

- 6) “O que ajuda você a transformar o dever em ação? A sua experiência, a tecnologia e canais seguros/anônimos fazem diferença? Como exatamente?”

**Justificativa:** valida o Eixo 4 (agência/operacionalização) e sustenta a leitura de canal/tecnologia como **facilitadores**, não como condição moral.

### Limites do dever (1–2 min)

- 7) “Existe alguma situação em que você não denunciaria, mesmo achando errado? (por exemplo: evidência fraca, dano pequeno, risco de erro, possibilidade de correção interna imediata, ou outra razão).”

**Justificativa:** valida os limites internos do fator e permite discutir “fronteiras” do dever moral-profissional (importante para discussão acadêmica).

#### **Frase-síntese (30–60s)**

- 8) “Se você tivesse que resumir sua visão em uma frase, seria algo como: ‘Eu devo denunciar quando...’ (complete com suas palavras).”

**Justificativa:** gera evidência qualitativa citável e ajuda a consolidar o rótulo do fator com a voz do participante.

#### **Mensagem “definitiva” utilizada para o contato com os respondentes do Fator 2:**

Olá! Tudo bem? Aqui é o Alexandre, da pesquisa sobre *whistleblowing* na contabilidade.

Estou fazendo uma etapa **pós-sort** (prevista no projeto aprovado pelo CEP) para **validar a interpretação** dos resultados do Q-Method. Você foi um(a) dos participantes que mais representaram um dos fatores encontrados, e por isso sua contribuição é muito importante.

Você pode responder por **áudio**. Leva cerca de **10 a 15 minutos**.

Peço apenas duas coisas:

1. **Não cite nomes** de pessoas, empresas ou organizações (fale de forma geral).
2. Se puder, responda **numerando** cada resposta (1, 2, 3...), ou envie um único áudio seguindo a ordem.

#### **Perguntas:**

1. Você ainda concorda hoje com a ordenação que você fez no Q-sort? Se mudaria algo, qual enunciado mudaria e por quê?
2. No seu Q-sort apareceu muito forte a ideia de que denunciar é um dever ligado à ética/moral e à responsabilidade profissional. De onde vem esse dever, para você? (ex.: formação, código de ética, valores pessoais, identidade profissional, compromisso com a sociedade)
3. Quando você pensa em “evidências confiáveis” e “dano relevante a terceiros”, o que isso significa concretamente? Que critérios você usa para considerar que o caso atingiu um nível que exige ação?
4. O que significa para você “avaliar caso a caso”? O que você considera na prática antes de denunciar? (ex.: gravidade, materialidade, intenção, recorrência, possibilidade de correção interna, documentação, risco de erro)
5. No seu Q-sort, itens como “consequências legais/financeiras”, “ser visto como traidor” e “falta de confiança no canal” não apareceram como impeditivos centrais. Como você interpreta isso? O que faz esses riscos não governarem sua decisão quando o caso é grave?
6. O que ajuda você a transformar o dever em ação? A sua experiência, a tecnologia e canais seguros/anônimos fazem diferença? Como exatamente?
7. Existe alguma situação em que você não denunciaria, mesmo achando errado? (ex.: evidência fraca, dano pequeno, risco de erro, possibilidade de correção interna imediata, ou outro motivo)
8. Se você tivesse que resumir sua visão em uma frase, seria algo como: **“Eu devo denunciar quando...”** (complete com suas palavras).

Muito obrigado(a)! Se quiser acrescentar algo além das perguntas, pode mandar também.

## APÊNDICE E – MATRIZ PEARSON COMPLETA

Resp.	0KNN	2K7W	2UQI	37UB	3X4B	42ZJ	450D	5RMN	6LXO	789S	8UWY	9D5I	CVKP	DTXA	HZY6	JDTC
0KNN	1.00	-0.1466	0.0345	0.319	0.0776	0.0172	0.1552	-0.1897	-0.0862	0.1293	0.2672	-0.1207	0.1379	0.2845	0.0862	0.2069
2K7W	-0.1466	1.00	0.1293	-0.2845	0.1724	0.3707	0.0776	-0.0086	0.3879	0.0603	0.3103	0.0259	0.1466	0.2672	-0.1034	-0.1293
2UQI	0.0345	0.1293	1.00	-0.0259	-0.1034	-0.0259	0.0431	0.00	0.0086	-0.0431	-0.0259	0.1638	-0.1207	-0.1207	-0.1466	-0.1207
37UB	0.319	-0.2845	-0.0259	1.00	0.0776	-0.2586	0.0431	0.069	-0.319	0.069	-0.0948	-0.1293	-0.2328	-0.1552	0.3534	0.2328
3X4B	0.0776	0.1724	-0.1034	0.0776	1.00	0.2759	0.1897	-0.0172	0.1897	0.2845	0.2414	-0.1983	-0.1638	0.2845	-0.1983	0.2759
42ZJ	0.0172	0.3707	-0.0259	-0.2586	0.2759	1.00	0.0259	-0.2241	0.4914	0.3707	0.3793	-0.1897	0.4569	0.5259	-0.0776	0.069
450D	0.1552	0.0776	0.0431	0.0431	0.1897	0.0259	1.00	0.1034	0.25	-0.0172	0.2845	0.1897	0.0345	0.3879	0.1034	0.1983
5RMN	-0.1897	-0.0086	0.00	0.069	-0.0172	-0.2241	0.1034	1.00	-0.319	0.069	-0.1552	0.4397	-0.2069	-0.181	0.181	0.0603
6LXO	-0.0862	0.3879	0.0086	-0.319	0.1897	0.4914	0.25	-0.319	1.00	0.1983	0.5259	0.00	0.3793	0.4483	-0.3103	0.0345
789S	0.1293	0.0603	-0.0431	0.069	0.2845	0.3707	-0.0172	0.069	0.1983	1.00	0.2155	-0.0431	0.2586	0.3793	-0.0431	0.1983
8UWY	0.2672	0.3103	-0.0259	-0.0948	0.2414	0.3793	0.2845	-0.1552	0.5259	0.2155	1.00	-0.0345	0.181	0.5776	0.069	0.1552
9D5I	-0.1207	0.0259	0.1638	-0.1293	-0.1983	-0.1897	0.1897	0.4397	0.00	-0.0431	-0.0345	1.00	0.00	-0.0603	0.0431	0.0517
CVKP	0.1379	0.1466	-0.1207	-0.2328	-0.1638	0.4569	0.0345	-0.2069	0.3793	0.2586	0.181	0.00	1.00	0.4224	0.0603	-0.0517
DTXA	0.2845	0.2672	-0.1207	-0.1552	0.2845	0.5259	0.3879	-0.181	0.4483	0.3793	0.5776	-0.0603	0.4224	1.00	-0.0345	0.2931
HZY6	0.0862	-0.1034	-0.1466	0.3534	-0.1983	-0.0776	0.1034	0.181	-0.3103	-0.0431	0.069	0.0431	0.0603	-0.0345	1.00	0.2328
JDTC	0.2069	-0.1293	-0.1207	0.2328	0.2759	0.069	0.1983	0.0603	0.0345	0.1983	0.1552	0.0517	-0.0517	0.2931	0.2328	1.00
KSP7	0.2241	-0.1724	-0.0172	0.4224	0.1638	-0.2155	0.1983	0.2241	-0.2759	-0.0086	0.0259	-0.0345	-0.1379	0.1638	0.1379	0.1379
LJ2T	0.4397	-0.0086	-0.0948	0.0172	0.0517	0.1724	0.0345	0.0345	0.0086	0.1207	0.3793	0.0431	0.0431	0.2328	0.3879	0.2155
LSNZ	0.1379	0.3707	0.2328	0.069	0.25	0.4828	0.1983	-0.0776	0.4052	0.25	0.4397	-0.0776	0.1034	0.3793	0.0172	0.1293
MA2Q	0.4828	0.1207	-0.0517	0.4138	0.0776	0.0862	0.181	-0.181	0.1293	0.3103	0.4138	-0.1724	0.1466	0.2586	0.2069	0.1724
N52Q	0.0776	0.1897	0.0776	0.3879	0.0776	-0.0345	-0.1121	0.2845	-0.1034	0.069	0.0776	0.069	-0.3707	0.0345	0.1897	0.1466
NUXP	0.1034	-0.1983	-0.069	0.4224	-0.0431	-0.3362	0.2414	0.2931	-0.2931	-0.1121	0.0345	0.0172	-0.1379	-0.2069	0.5259	0.0603
OFGN	0.1207	0.25	-0.0517	-0.0431	0.2328	0.6638	0.1897	-0.1466	0.4828	0.3879	0.4655	-0.0603	0.4741	0.5345	-0.0172	0.181
P8B6	0.2845	-0.0431	-0.1897	0.3103	0.0776	0.0776	0.0431	-0.0517	-0.0603	0.0259	0.1034	-0.1207	-0.1638	0.1552	0.2155	0.3362
S69I	0.2759	-0.2931	-0.069	0.5517	0.1034	-0.2241	0.3448	0.2672	-0.0776	-0.0776	0.1379	0.0603	-0.2759	0.069	0.1293	0.4569

SZ1Z	-0.0603	0.2586	0.1466	-0.4224	0.1552	0.4397	0.0948	-0.25	0.4138	0.1638	0.1466	-0.069	0.2759	0.2586	-0.3621	-0.1293
T3P8	0.2759	0.2328	-0.1897	0.2241	0.069	0.2241	0.3879	-0.0086	0.2414	0.1293	0.3448	0.1207	0.1983	0.319	0.4397	0.4828
VBQZ	0.1983	0.181	-0.1983	0.3103	0.1552	0.00	0.1207	0.2069	-0.1466	0.0948	0.2241	-0.1724	-0.0862	0.0948	0.319	0.0345
WH81	0.181	0.0603	0.0603	0.181	0.0948	-0.069	0.1121	0.1638	-0.1034	0.0172	-0.1983	0.1466	0.0603	-0.0345	0.0603	0.2328
WOG2	-0.0603	-0.1121	-0.3966	0.4483	-0.069	-0.2759	0.1121	0.0431	-0.0431	-0.0603	0.1983	-0.0517	-0.069	-0.0862	0.4914	0.0345
ZYFL	0.1638	-0.0172	-0.1552	0.3103	0.0948	-0.1638	0.25	0.069	-0.1379	0.0086	0.0603	-0.0948	-0.2414	-0.0517	0.25	0.3879
Resp.	KSP7	LJ2T	LSNZ	MA2Q	N52Q	NUXP	OFGN	P8B6	S69I	SZ1Z	T3P8	VBQZ	WH81	WOG2	ZYFL	
0KNN	0.2241	0.4397	0.1379	0.4828	0.0776	0.1034	0.1207	0.2845	0.2759	-0.0603	0.2759	0.1983	0.181	-0.0603	0.1638	
2K7W	-0.1724	-0.0086	0.3707	0.1207	0.1897	-0.1983	0.25	-0.0431	-0.2931	0.2586	0.2328	0.181	0.0603	-0.1121	-0.0172	
2UQI	-0.0172	-0.0948	0.2328	-0.0517	0.0776	-0.069	-0.0517	-0.1897	-0.069	0.1466	-0.1897	-0.1983	0.0603	-0.3966	-0.1552	
37UB	0.4224	0.0172	0.069	0.4138	0.3879	0.4224	-0.0431	0.3103	0.5517	-0.4224	0.2241	0.3103	0.181	0.4483	0.3103	
3X4B	0.1638	0.0517	0.25	0.0776	0.0776	-0.0431	0.2328	0.0776	0.1034	0.1552	0.069	0.1552	0.0948	-0.069	0.0948	
42ZJ	-0.2155	0.1724	0.4828	0.0862	-0.0345	-0.3362	0.6638	0.0776	-0.2241	0.4397	0.2241	0.00	-0.069	-0.2759	-0.1638	
450D	0.1983	0.0345	0.1983	0.181	-0.1121	0.2414	0.1897	0.0431	0.3448	0.0948	0.3879	0.1207	0.1121	0.1121	0.25	
5RMN	0.2241	0.0345	-0.0776	-0.181	0.2845	0.2931	-0.1466	-0.0517	0.2672	-0.25	-0.0086	0.2069	0.1638	0.0431	0.069	
6LXO	-0.2759	0.0086	0.4052	0.1293	-0.1034	-0.2931	0.4828	-0.0603	-0.0776	0.4138	0.2414	-0.1466	-0.1034	-0.0431	-0.1379	
789S	-0.0086	0.1207	0.25	0.3103	0.069	-0.1121	0.3879	0.0259	-0.0776	0.1638	0.1293	0.0948	0.0172	-0.0603	0.0086	
8UWY	0.0259	0.3793	0.4397	0.4138	0.0776	0.0345	0.4655	0.1034	0.1379	0.1466	0.3448	0.2241	-0.1983	0.1983	0.0603	
9D5I	-0.0345	0.0431	-0.0776	-0.1724	0.069	0.0172	-0.0603	-0.1207	0.0603	-0.069	0.1207	-0.1724	0.1466	-0.0517	-0.0948	
CVKP	-0.1379	0.0431	0.1034	0.1466	-0.3707	-0.1379	0.4741	-0.1638	-0.2759	0.2759	0.1983	-0.0862	0.0603	-0.069	-0.2414	
DTXA	0.1638	0.2328	0.3793	0.2586	0.0345	-0.2069	0.5345	0.1552	0.069	0.2586	0.319	0.0948	-0.0345	-0.0862	-0.0517	
HZY6	0.1379	0.3879	0.0172	0.2069	0.1897	0.5259	-0.0172	0.2155	0.1293	-0.3621	0.4397	0.319	0.0603	0.4914	0.25	
JDTC	0.1379	0.2155	0.1293	0.1724	0.1466	0.0603	0.181	0.3362	0.4569	-0.1293	0.4828	0.0345	0.2328	0.0345	0.3879	
KSP7	1.00	-0.1293	-0.0431	0.3707	0.2845	0.2155	0.069	0.1983	0.4138	-0.1207	0.0517	0.3448	0.0431	0.2672	0.25	
LJ2T	-0.1293	1.00	0.2759	0.2414	0.0259	0.1121	0.1121	0.1379	0.1293	0.0345	0.2845	0.0862	0.00	0.1121	0.1207	
LSNZ	-0.0431	0.2759	1.00	0.2931	0.1638	-0.0603	0.4569	-0.1207	0.1379	0.25	0.431	0.181	0.2414	0.00	-0.0603	
MA2Q	0.3707	0.2414	0.2931	1.00	0.0431	0.181	0.2759	0.2586	0.2328	-0.0948	0.5172	0.25	0.0086	0.2241	0.3276	
N52Q	0.2845	0.0259	0.1638	0.0431	1.00	0.1121	0.1466	0.2845	0.3017	-0.1897	0.2328	0.3793	-0.0776	0.3448	0.2328	

NUXP	0.2155	0.1121	-0.0603	0.181	0.1121	1.00	-0.2845	0.2759	0.3276	-0.4914	0.1293	0.4052	0.069	0.50	0.2069
OFGN	0.069	0.1121	0.4569	0.2759	0.1466	-0.2845	1.00	0.0172	0.1638	0.2845	0.431	0.1034	-0.0259	0.0603	-0.0345
P8B6	0.1983	0.1379	-0.1207	0.2586	0.2845	0.2759	0.0172	1.00	0.3103	-0.1897	0.1638	0.1121	0.1897	0.1379	0.4397
S69I	0.4138	0.1293	0.1379	0.2328	0.3017	0.3276	0.1638	0.3103	1.00	-0.319	0.2931	0.1034	0.2414	0.3448	0.2845
SZ1Z	-0.1207	0.0345	0.25	-0.0948	-0.1897	-0.4914	0.2845	-0.1897	-0.319	1.00	-0.1638	-0.1034	-0.181	-0.3793	-0.2672
T3P8	0.0517	0.2845	0.431	0.5172	0.2328	0.1293	0.431	0.1638	0.2931	-0.1638	1.00	0.1638	0.2328	0.2414	0.3534
VBQZ	0.3448	0.0862	0.181	0.25	0.3793	0.4052	0.1034	0.1121	0.1034	-0.1034	0.1638	1.00	-0.2759	0.4741	0.181
WH81	0.0431	0.00	0.2414	0.0086	-0.0776	0.069	-0.0259	0.1897	0.2414	-0.181	0.2328	-0.2759	1.00	-0.1034	0.0603
WOG2	0.2672	0.1121	0.00	0.2241	0.3448	0.50	0.0603	0.1379	0.3448	-0.3793	0.2414	0.4741	-0.1034	1.00	0.2931
ZYFL	0.25	0.1207	-0.0603	0.3276	0.2328	0.2069	-0.0345	0.4397	0.2845	-0.2672	0.3534	0.181	0.0603	0.2931	1.00

---

## APÊNDICE F – FATORES EXTRAÍDOS (CFA COM 7 FATORES)

Resp.	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5	Fator 6	Fator 7
0KNN	0.42045	0.0312	-0.19382	0.39594	-0.09401	0.27573	0.26174
2K7W	0.12009	0.39339	0.17618	-0.23099	0.22719	0.03892	0.02696
2UQI	-0.18495	0.10577	0.17494	0.0766	0.21315	0.33262	0.28794
37UB	0.43186	-0.52884	-0.04019	0.0335	0.04095	0.20415	0.23462
3X4B	0.30604	0.15171	0.28765	-0.27271	-0.31377	0.12969	-0.00918
42ZJ	0.2481	0.71719	0.08464	-0.12241	-0.10154	-0.15339	0.14574
450D	0.36985	0.03694	0.21785	0.10955	0.18754	0.10305	-0.35897
5RMN	0.01051	-0.41576	0.35389	-0.08221	0.24817	-0.20894	0.1374
6LXO	0.13996	0.69481	0.10948	-0.01274	0.1843	0.0681	-0.43425
789S	0.31375	0.28649	0.01387	-0.10911	-0.13466	-0.16419	0.21539
8UWY	0.55107	0.45155	-0.12053	-0.08969	0.06918	0.12487	-0.23802
9D5I	-0.04217	-0.06696	0.2292	0.13045	0.33013	-0.26153	-0.02685
CVKP	0.07648	0.49712	-0.18756	0.05789	0.07012	-0.44816	0.0859
DTXA	0.52054	0.54972	0.07987	-0.02363	-0.08344	-0.02689	-0.06377
HZY6	0.40294	-0.36848	-0.32297	0.12235	0.1451	-0.34204	0.09907
JDTC	0.48932	-0.09073	0.3089	0.29339	-0.24507	-0.11659	-0.15795
KSP7	0.32836	-0.32426	0.03806	-0.08204	0.02097	0.24469	0.09084
LJ2T	0.35425	0.08396	-0.21066	0.13976	-0.10404	-0.08467	0.01316
LSNZ	0.45476	0.44111	0.11585	-0.00814	0.30	0.08725	0.24221
MA2Q	0.63373	0.08805	-0.25259	0.14222	0.04118	0.28445	0.13687
N52Q	0.33181	-0.30113	0.25935	-0.39718	0.05706	0.04044	0.19187
NUXP	0.29747	-0.54752	-0.28204	0.03087	0.25839	0.06425	-0.058
OFGN	0.50089	0.52077	0.1413	-0.15519	0.07692	-0.18536	0.07167
P8B6	0.41081	-0.26497	0.0333	0.07825	-0.34867	0.09075	-0.01026
S69I	0.4911	-0.4059	0.23135	0.10482	0.07891	0.10209	-0.10504
SZ1Z	-0.09701	0.65505	0.09784	-0.10989	-0.10186	0.09563	0.06491
T3P8	0.73653	0.04864	0.03227	0.24568	0.22624	-0.19112	-0.00761
VBQZ	0.45918	-0.17463	-0.22443	-0.52276	0.06756	0.13519	0.15789
WH81	0.12671	-0.06036	0.26749	0.48577	0.11399	-0.00435	0.10205
WOG2	0.41694	-0.4549	-0.33358	-0.31919	0.28997	-0.05248	-0.23236
ZYFL	0.40469	-0.32289	0.05845	0.12196	-0.11916	0.13002	-0.11839

## APÊNDICE G – FACTOR LOADINGS (4F – VARIMAX)

No	Participant	Factor Group	F1	F2	F3	F4
1	0KNN	F-1-3	0.58788 ✓	0.09699	-0.10432	-0.0787
2	2K7W	F-2-8	-0.17988	0.46983 ✓	0.01149	0.01859
3	2UQI	F-4-3	-0.17575	0.01212	-0.0692	-0.21457
4	37UB	F-3-4	0.4489	-0.20827	0.45587	0.12727
5	3X4B	F-2-10	-0.06141	0.41507 ✓	0.31162	0.0251
6	42ZJ	F-2-1	-0.05648	0.73981 ✓	-0.21794	-0.00664
7	450D	F-2-11	0.24325	0.24789	0.21801	-0.17167
8	5RMN	F-3-3	-0.08527	-0.21111	0.48241 ✓	-0.14282
9	6LXQ	F-2-4	-0.07918	0.64594 ✓	-0.27875	-0.11533
10	789S	F-2-9	0.10735	0.41618 ✓	0.01567	0.08739
11	8UWY	F-2-5	0.30713	0.6296 ✓	-0.06493	0.18764
12	9D5I	F-4-4	-0.02855	-0.04861	0.10258	-0.24922
13	CVKP	F-3-6	0.05922	0.36716	-0.38812 ✓	0.05052
14	DTXA	F-2-3	0.23001	0.72455 ✓	-0.04556	-0.01175
15	HZY6	F-1-4	0.54813 ✓	-0.19017	0.15315	0.2395
16	JDTC	F-1-6	0.42322	0.18788	0.32455	-0.33078
17	KSP7	F-3-5	0.24217	-0.05421	0.38209 ✓	0.11649
18	LJ2T	F-1-8	0.39435 ✓	0.16215	-0.07396	0.09583
19	LSNZ	F-2-6	0.19876	0.61087 ✓	0.00471	-0.04681
20	MA2Q	F-1-2	0.61309 ✓	0.29876	0.01702	0.16723
21	N52Q	F-3-1	-0.01363	0.09765	0.61886 ✓	0.18189
22	NUXP	F-1-5	0.44084	-0.35216	0.27189	0.27656
23	OFGN	F-2-2	0.12655	0.73913 ✓	0.04912	0.0375
24	P8B6	F-1-9	0.38076 ✓	-0.00543	0.31777	0.01498
25	S69I	F-3-2	0.4094	-0.03105	0.53766 ✓	-0.11312
26	SZ1Z	F-2-7	-0.29302	0.51306 ✓	-0.3251	-0.07321
27	T3P8	F-1-1	0.64952 ✓	0.36713	0.20734	-0.08126
28	VBQZ	F-4-1	0.16	0.17205	0.36942	0.61099 ✓
29	WH81	F-4-5	0.27504	-0.03304	0.05511	-0.49744 ✓
30	WOG2	F-4-2	0.33522	-0.14568	0.37394	0.56613 ✓
31	ZYFL	F-1-7	0.40253 ✓	-0.05822	0.34659	-0.02797

O símbolo ✓ indica que o participante foi marcado pelo software como definidor daquele fator.

O *Factor Group* apresenta de qual fator e a ordem em que o participante se enquadra.

## APÊNDICE H – FACTOR LOADINGS (3F – VARIMAX)

No	Participant	Factor Group	F1	F2	F3
1	0KNN	F-1-9	0,38999 ✓	0,25145	0,00018
2	2K7W	F-2-10	-0,18750	0,40460 ✓	0,03697
3	2UQI	F-1-13	-0,27440	-0,00542	0,02595
4	37UB	F-1-4	0,55754 ✓	-0,17749	0,35416
5	3X4B	F-2-11	-0,01366	0,32979 ✓	0,30078
6	42ZJ	F-2-2	-0,18847	0,73099 ✓	-0,11493
7	450D	F-3-5	0,12069	0,26768	0,31527 ✓
8	5RMN	F-3-4	-0,00893	-0,29325	0,46057 ✓
9	6LXQ	F-2-5	-0,26843	0,65226 ✓	-0,12979
10	789S	F-2-9	0,08641	0,41545 ✓	0,02541
11	8UWY	F-2-4	0,25584	0,67361 ✓	-0,05379
12	9D5I	F-3-7	-0,12894	-0,05564	0,19766
13	CVKP	F-2-8	-0,05925	0,42625 ✓	-0,32087
14	DTXA	F-2-1	0,07874	0,75487 ✓	0,05919
15	HZY6	F-1-2	0,62575 ✓	-0,09355	0,04623
16	JDTC	F-3-2	0,20935	0,24380	0,48971 ✓
17	KSP7	F-1-11	0,35120 ✓	-0,06541	0,29461
18	LJ2T	F-1-12	0,32987 ✓	0,25357	-0,06173
19	LSNZ	F-2-6	0,06009	0,63257 ✓	0,10514
20	MA2Q	F-1-5	0,54758 ✓	0,41599	0,01639
21	N52Q	F-3-3	0,21913	-0,02263	0,46851 ✓
22	NUXP	F-1-3	0,60741 ✓	-0,29527	0,10810
23	OFGN	F-2-3	0,04316	0,72622 ✓	0,11314
24	P8B6	F-1-10	0,38565 ✓	0,03004	0,30076
25	S69I	F-3-1	0,39254	-0,01672	0,55235 ✓
26	SZ1Z	F-2-7	-0,41057	0,48059 ✓	-0,22031
27	T3P8	F-1-7	0,47691	0,47283	0,30801
28	VBQZ	F-1-6	0,52470 ✓	0,10528	0,07288
29	WH81	F-3-6	-0,03495	0,05220	0,29547
30	WOG2	F-1-1	0,67946 ✓	-0,15602	0,07768
31	ZYFL	F-1-8	0,39266 ✓	-0,01767	0,34199

O símbolo ✓ indica que o participante foi marcado pelo software como definidor daquele fator.

O *Factor Group* apresenta de qual fator e a ordem em que o participante se enquadra.

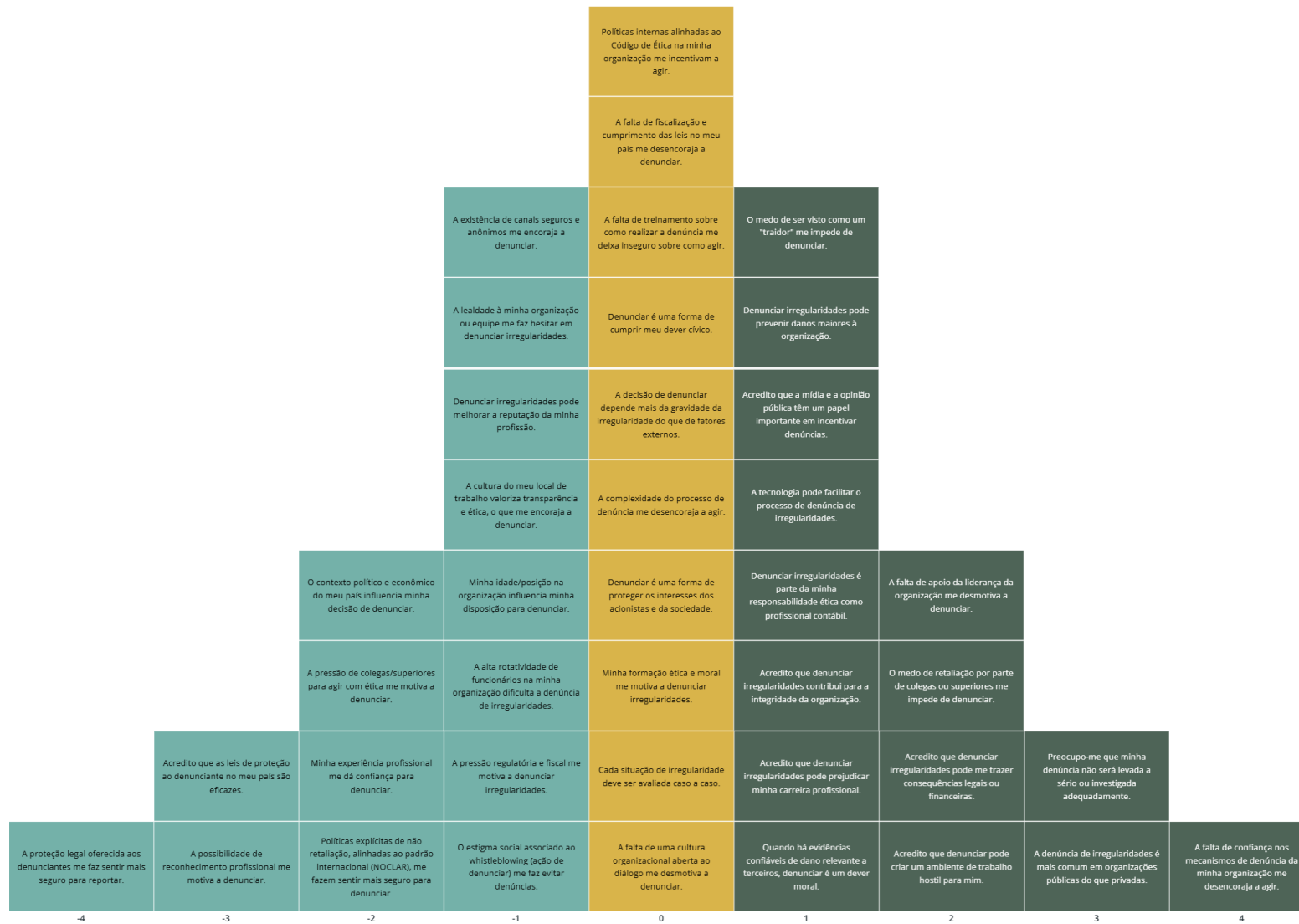
## APÊNDICE I – FACTOR LOADINGS (2F – VARIMAX)

No	Participant	Factor Group	F1	F2
1	0KNN	F-1-14	0,31689 ✓	0,27809
2	2K7W	F-2-9	-0,14101	0,38639 ✓
3	2UQI	F-1-17	-0,21135	-0,02693
4	37UB	F-1-1	0,66323 ✓	-0,16215
5	3X4B	F-2-10	0,15297	0,30541
6	42ZJ	F-2-2	-0,23379	0,72197 ✓
7	450D	F-1-15	0,27303	0,25221
8	5RMN	F-2-13	0,25875	-0,32560 ✓
9	6LXQ	F-2-5	-0,30665	0,63900 ✓
10	789S	F-2-8	0,07798	0,41765 ✓
11	8UWY	F-2-4	0,16804	0,69234 ✓
12	9D5I	F-2-12	0,00665	-0,07885
13	CVKP	F-2-7	-0,23829	0,44294 ✓
14	DTXA	F-2-1	0,08456	0,75233 ✓
15	HZY6	F-1-6	0,54358 ✓	-0,05154
16	JDTC	F-1-13	0,44529 ✓	0,22222
17	KSP7	F-1-10	0,45742 ✓	-0,06115
18	LJ2T	F-2-11	0,23226	0,28036
19	LSNZ	F-2-6	0,09744	0,62602 ✓
20	MA2Q	F-1-11	0,45293 ✓	0,45190
21	N52Q	F-1-12	0,44623 ✓	-0,04060
22	NUXP	F-1-4	0,56720 ✓	-0,25799
23	OFGN	F-2-3	0,08630	0,71739 ✓
24	P8B6	F-1-8	0,48754 ✓	0,03583
25	S69I	F-1-2	0,63650 ✓	-0,02833
26	SZ1Z	F-1-18	-0,47190 ✓	0,46455
27	T3P8	F-1-5	0,55873 ✓	0,48235
28	VBQZ	F-1-9	0,47175 ✓	0,13709
29	WH81	F-1-16	0,13751	0,02811
30	WOG2	F-1-3	0,60680 ✓	-0,11210
31	ZYFL	F-1-7	0,51753 ✓	-0,01409

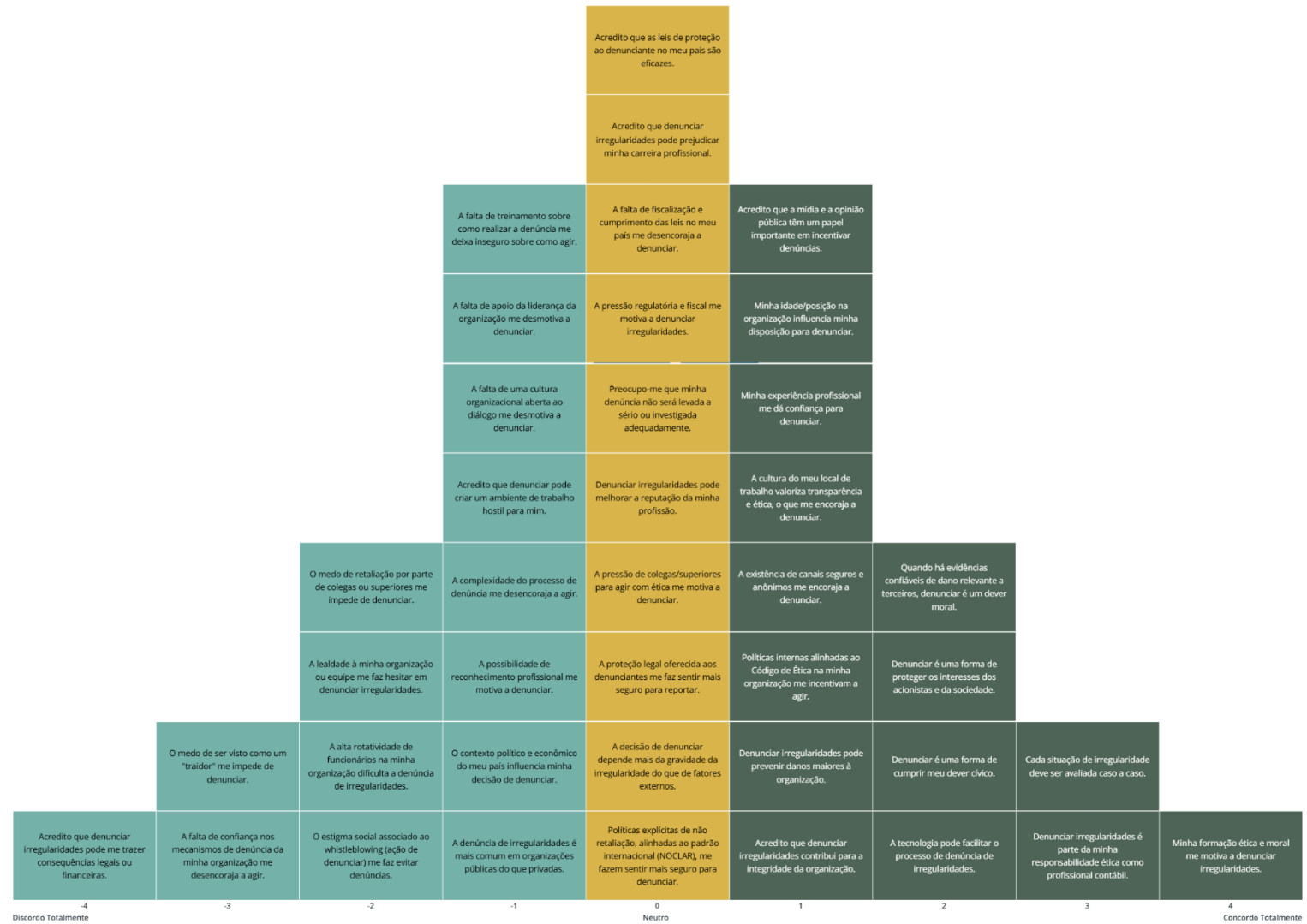
O símbolo ✓ indica que o participante foi marcado pelo software como definidor daquele fator. As marcações representam as maiores cargas fatoriais de cada fator.

O *Factor Group* apresenta de qual fator e a ordem em que o participante se enquadra.

## APÊNDICE J – COMPOSITE Q-SORT DO FATOR 1



## APÊNDICE K – COMPOSITE Q-SORT DO FATOR 2



## APÊNDICE L – MATRIZ DE TRIANGULAÇÃO EXPANDIDA

Tipologia	Nó crítico validado	Pergunta do roteiro	Evidência Q (itens: F1 pos(Z)   F2 pos (Z))	Evidência pós-sort (citações literais)
Fator 1 (viabilidade/autopr oteção)	Canal como exposição / medo de vazamento de identidade	<b>P2</b> (não confiar no canal)	<b>13:</b> +4 (1,973)   -3 (-1,358); <b>3:</b> -1 (-0,788)   +1 (0,596)	<b>F1-2:</b> “ <i>eu tenho medo de vazar a pessoa que eu sou... vazando a minha identidade para outras pessoas acaba me afetando profissionalmente...</i> ” <b>F1-3:</b> “ <i>tenho pessoas que gostaria de fazer a denúncia, mas não faria pois já soube de vazamento de informações nesse sentido.</i> ”
Fator 1 (viabilidade/autopr oteção)	Baixa expectativa de investigação/resposta adequada	<b>P3</b> (investigação adequada)	<b>14:</b> +3 (1,205)   0 (0,038)	<b>F1-2:</b> “ <i>eu não sei até que ponto a investigação é feita de forma 100% adequada... já tive caso... denúncia somente para causar uma intriga.</i> ” <b>F1-3:</b> “ <i>investigação adequada: apuração de conduta, contratos, auditoria das declarações.</i> ”
Fator 1 (viabilidade/autopr oteção)	Proteção legal/ <i>enforcement</i> não geram segurança subjetiva	<b>P4</b> (proteção legal)	<b>4:</b> -4 (-2,381)   0 (0,130); <b>31:</b> -3 (-2,370)   0 (-0,534)	<b>F1-2:</b> “ <i>além de eu não conhecer muito bem a lei que me resguarda... eu também não confio muito nos portais... eu temo por denunciar... e ali ser vazada uma informação minha.</i> ” <b>F1-3:</b> “ <i>experiência com colegas que já fizera denúncia... e nunca ocorreu nada.</i> ”
Fator 1 (viabilidade/autopr oteção)	Custo pessoal domina: consequências legais/financeiras e carreira	<b>P5</b> (dois riscos mais fortes)	<b>16:</b> +2 (1,075)   -4 (-1,958); <b>11:</b> +2 (0,961)   -2 (-0,983); <b>22:</b> +2 (1,142)   -1 (-0,857); <b>12:</b> +1 (0,757)   0 (-0,500)	<b>F1-2:</b> “ <i>as duas opções que mais pesam... consequências legais/financeiras e prejuízo de carreira... clientes... vão tirar a escrita do meu escritório... perdas financeiras... prejudicar minha carreira.</i> ” <b>F1-1:</b> “ <i>Eu denunciaria se as consequências para o denunciante não fossem maiores do que para os denunciados.</i> ”
Fator 1 (viabilidade/autopr oteção)	Condição mínima para agir: anonimato real + acompanhamento do trâmite	<b>P6 e P7</b> (condição de viabilidade; frase-síntese)	<b>3:</b> -1 (-0,788)   +1 (0,596); <b>28:</b> -2 (-0,920)   0 (0,173)	<b>F1-2:</b> “ <i>criando um canal que realmente seja anônimo... anônimo de tudo mesmo... não ter a informação de onde está vindo a informação eletronicamente.</i> ” <b>F1-3:</b> “ <i>um canal anônimo e uma forma de acompanhar o processo de investigação... eu denunciaria se houvesse... canal anônimo e meios de acompanhar o trâmite.</i> ”

Fator 2 (dever moral-profissional)	Dever moral-profissional como fundamento (valor social como missão pública)	<b>P2</b> (origem do dever)	<b>18:</b> 0 (0,388)   +4 (1,994); <b>1:</b> +1 (0,589)   +3 (1,843)	<b>F2-1:</b> “a questão da moral... são princípios inegociáveis... compromisso com a sociedade... se cada um cumprir com o seu dever... seria melhor para todos.” <b>F2-3:</b> “da minha formação e compromisso com o bem comum.”
Fator 2 (dever moral-profissional)	Limiar de legitimidade: evidência confiável e dano relevante a terceiros	<b>P3 e P8</b> (evidência/dano; frase-síntese)	<b>40:</b> +1 (0,771)   +2 (1,249)	<b>F2-1:</b> “eu devo denunciar quando eu tiver elementos e provas seguras e confiáveis... materialidade... segurança... para que a denúncia tenha o resultado esperado.” <b>F2-2:</b> “evidência confiável é algo que não é só achismo... que a gente consegue sustentar... provar... com documentos.”
Fator 2 (dever moral-profissional)	Prudência deliberativa: “caso a caso” e responsabilidade (não denunciamento)	<b>P4 e P7</b> (caso a caso; quando não denunciaria)	<b>36:</b> 0 (0,393)   +3 (1,582)	<b>F2-1:</b> “nem tudo deve ser denunciado... a pessoa precisa ter responsabilidade... erro passível de ser corrigido sem prejuízo a terceiros... é preciso cautela.” <b>F2-2:</b> “avaliar caso a caso é não agir no automático... pegar o caso, analisar a fundo... identificar impacto e forma de corrigir.”
Fator 2 (dever moral-profissional)	Risco/estigma rebaixados quando o caso é grave (hierarquia moral distinta)	<b>P5</b> (por que riscos não governam)	<b>16:</b> +2 (1,075)   -4 (-1,958); <b>17:</b> +1 (0,447)   -3 (-1,645); <b>13:</b> +4 (1,973)   -3 (-1,358)	<b>F2-2:</b> “esses itens podem ser impeditivos dependendo do caso... só que quando o caso é realmente grave, a gente tem que deixar isso um pouquinho de lado... pensar no profissional, no que é certo fazer.” <b>F2-1:</b> “isso realmente não me impede... eu parto do princípio que é importante fazer a denúncia... independente das consequências que eu venha a sofrer.”
Fator 2 (dever moral-profissional)	Agência e operacionalização: experiência, tecnologia e canal como facilitadores do dever	<b>P6</b> (transformar dever em ação)	<b>23:</b> -2 (-1,136)   +1 (0,434); <b>38:</b> +1 (0,537)   +2 (1,414); <b>3:</b> -1 (-0,788)   +1 (0,596)	<b>F2-2:</b> “canais seguros ajudam... cria mais coragem... tecnologia faz diferença... tira a pressão de estar na frente de uma pessoa... fica menos emocional.” <b>F2-3:</b> “experiência é a base para uma análise imparcial; tecnologia e canais seguros/anônimos são por onde formalizar o cumprimento do dever.”

## APÊNDICE M – ARTIGOS UTILIZADOS NA AMOSTRA DA REVISÃO

RefID	Referência (ABNT)
A001	BRENNAN, N.; KELLY, J. A Study of <i>Whistleblowing</i> among Trainee Auditors. <i>British Accounting Review</i> , v. 39, n. 1, p. 61-87, 2007.
A002	BRYKMAN, K. M.; RAVER, J. L. Persuading managers to enact ideas in organizations: The role of voice message quality, peer endorsement, and peer opposition. <i>Journal of Organizational Behavior</i> , v. 44, n. 5, p. 802-817, 2023.
A003	CHELIATSIDOU, Anastasia et al. Exploring Attitudes towards <i>Whistleblowing</i> in Relation to Sustainable Municipalities. <i>Administrative Sciences</i> , v. 13, n. 199, 2023.
A004	DZOMIRA, Shewangu. Conceptual & economic modelling on <i>whistleblowing</i> decision-making phenomena. <i>Corporate Ownership &amp; Control</i> , v. 12, n. 3, p. 400-412, 2015.
A005	HOSSEINI, Elahe et al. The study of knowledge employee voice among the knowledge-based companies: the case of an emerging economy. <i>Revista de Gestão</i> , v. 29, n. 2, 2022.
A006	INDUSTRIAL LAW JOURNAL. Stigma and <i>Whistleblowing</i> : Should Punitive Damages be Available in Retaliation Cases. Oxford University Press, mar. 2022.
A007	KAFTERANIS, D.; ANDREADAKIS, S. A New Perspective on the Protection of Whistleblowers Under Ech: Halet V Luxembourg. <i>Studies in Logic, Grammar and Rhetoric</i> , v. 68, n. 81, p. 611-628, 2023.
A008	KAMPOURAKIS, Ioannis. Whistleblowers as regulatory intermediaries: Instrumental and reflexive considerations in decentralizing regulation. <i>Regulation &amp; Governance</i> , v. 15, p. 745–759, 2021.
A009	KENNY, Kate; FANCHINI, Mahaut. Women Whistleblowers: Examining parrhesia, power and gender with Sophocles’ Antigone. <i>Organization Studies</i> , v. 45, n. 2, 2024.
A010	KENNY, Kate. Censored: Whistleblowers and impossible speech. <i>Human Relations</i> , v. 71, n. 8, p. 1025–1048, 2018.
A011	KENNY, Kate; FOTAKI, Marianna; VANDEKERCKHOVE, Wim. Whistleblower subjectivities: organization and passionate attachment. <i>Organization Studies</i> , v. 41, n. 3, p. 323-343, 2020.
A012	LINSTEAD, S. Organizational bystanding: <i>whistleblowing</i> , watching the work go by or aiding and abetting? <i>M@n@gement</i> , v. 16, n. 5, p. 680-696, 2013.
A013	MADUREIRA, Alberto Saturno. Denunciar o exercício ilegal do profissional de educação física: não deveria ser um dever ético, para não se tornar um X9. <i>Caderno de Educação Física e Esporte</i> , v. 18, n. 1, p. 133-139, 2020.
A014	ORTIZ PRADILLO, Juan Carlos. La Recepción de la Cultura del “Compliance” y del “ <i>Whistleblowing</i> ” en España. <i>Revista Internacional Consinter de Direito</i> , v. 6, n. 11, 2020.
A015	PROUSKA, R.; KAPSALI, M. The determinants of project worker voice in project-based organisations: An initial conceptualisation and research agenda. <i>Human Resource Management Journal</i> , v. 31, p. 375–391, 2021.
A016	ROTEGRUBER, Przemysław. Words and deeds: Corporate Social Responsibility in higher education institutions. <i>Annales. Ethics in Economic Life</i> , v. 21, n. 6, 2018.
A017	SIEGEL, Dina. Secrecy, Betrayal and Crime. <i>Utrecht Law Review</i> , v. 7, n. 3, out. 2011.
A018	SROKA, Robert. Zgłaszanie nadużyć w przedsiębiorstwach ( <i>whistleblowing</i> ) – aspekty etyczny, prawny i zarządczy. <i>Etyka</i> , v. 58, n. 2, p. 121-141, 2019.
A019	STOLOWY, Hervé et al. Building the Legitimacy of Whistleblowers: A Multi-Case Discourse Analysis. <i>Contemporary Accounting Research</i> , v. 36, n. 1, p. 7–49, 2019.

- A020 SUHARTINI, Dwi; AZMIYANTI, Rizdina; PUTRI, Sofie Yunida. *Whistleblowing* Intention in Accounting Students with Locus of Control as a Moderating Variable. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, v. 25, n. 3, p. 288-300, 2023.
- A021 SZABŁOWSKA-JUCKIEWICZ, Marzena; GIEDREWICZ-NIEWIŃSKA, Aneta. The Internal Reporting Procedure for Breaches of Law and the Protection of the Entrepreneur's Interest. *Bialystok Legal Studies*, v. 28, n. 4, 2023.
- A022 TOMPUNU, Claudia; KASINGKU, Frisky Jeremy; PRAYANTHI, Ika. Do Professional Commitment and Anticipatory Socialization Affect The Intention To Do *Whistleblowing* ?. *International Research Journal of Business Studies*, v. 13, n. 3, 2020.
- A023 WARREN, Maroun; SOLOMON, Jill. Whistle-blowing by external auditors: seeking legitimacy for the South African audit profession? *Accounting Forum*, v. 38, n. 2, p. 109-121, 2014.
- A024 WEFORT, E. F. J.; GONÇALVES, R. S. O contador, o medo e a fraude: uma análise a luz das emoções. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 19, n. 52, p. 61-78, 2022.
- A025 AHMAD, Syahrul Ahmar et al. *Whistleblowing* behaviour: The influence of ethical climates theory. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, v. 164, p. 445-450, 2014.
- A026 AYRES, R. M.; SAUERBRONN, F. F.; FONSECA, A. C. P. D. D. Accounting professionals and *whistleblowing* : a typology of the influence of institutional logics. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 33, n. 89, p. 248-264, 2022.
- A027 AZIZ, Putri Sherina Aizat Abdul; ALIAS, Siti Noormi. Factors Influencing *Whistleblowing* Intention Among Administrative And Diplomatic Officers At Malaysian Selected Public Organizations. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, v. 13, n. 12, 2023.
- A028 BUTLER, J. V.; SERRA, D.; SPAGNOLO, G. Motivating Whistleblowers. *Management Science*, v. 66, n. 2, 2020.
- A029 CAILLEBA, Patrice; PETIT, Sandra Charreire. The whistleblower as the personification of a moral and managerial paradox. *M@n@gement*, v. 21, n. 1, 2018.
- A030 CHENG, Jinting et al. How Ethical Leadership Prompts Employees' Voice Behavior: The Roles of Employees' Affective Commitment and Moral Disengagement. *Frontiers in Psychology*, v. 12, 2022.
- A031 COUTO, Felipe Fróes; PALHARES, José Vitor; CARRIERI, Alexandre de Pádua. Corrupção organizacional e uma justificação decolonial para as práticas de *whistleblowing*. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, v. 19, n. 3, p. 337-358, 2020.
- A032 DEWI, Nurul Hasanah Uswati; DJUWITO; WILOPO, Romanus. The Role of Auditor in Whistleblower System: The Cases in Indonesia. *Journal of Economic, Business, and Accountancy Ventura*, v. 18, n. 1, 2015.
- A033 KHAN, Jawad et al. Examining *Whistleblowing* Intention: The Influence of Rationalization on *wrongdoing* and Threat of Retaliation. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, v. 19, n. 3, 2022.
- A034 KHELIL, I. et al. Breaking the silence: An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage. *International Journal of Auditing*, v. 22, n. 2, p. 268-284, 2018.
- A035 LATAN, Hengky; JABBOUR, Charbel Jose Chiappetta; SOUSA JABBOUR, Ana Beatriz Lopes de. Ethical Awareness, Ethical Judgment and *Whistleblowing* : A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, 2019.
- A036 LATAN, H. et al. Social Media as a Form of Virtual *Whistleblowing* : Empirical Evidence for Elements of the Diamond Model. *Journal of Business Ethics*, v. 174, p. 529-548, 2021.
- A037 LI, Wanyun; CHOI, Ka Wai (Stanley); HO, Shuk Ying. Understanding the whistle-blowing intention to report breach of confidentiality. *Communications of the Association for Information Systems*, v. 47, p. 43-70, 2020.
- A038 LOPEZ, Y.; LAVAN, H.; KATZ, M. *Whistleblowing* in Organizations: A Logit analysis of Litigated Cases. *Journal of Business Ethics*, 2013.
- A039 MARAGNO, L. M. D.; CORDEIRO, N. A influência do locus de comprometimento e do estilo ético no *whistleblowing* de auditores independentes. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 16, e185317, 2022.

- A040 MASDIANTINI, Putu Riesty et al. Detection of Financial Statement Fraud: In Review of Bystander Effect, *Whistleblowing* and Locus of Control. Atlantis Press, 2020.
- A041 MECHTENBERG, Lydia; MUEHLHEUSSER, Gerd; ROIDER, Andreas. Whistleblower protection: theory and experimental evidence. *European Economic Review*, v. 126, p. 103447, 2020.
- A042 MKHEIMER, Ibrahim M. et al. Can hotel employees arise internal *whistleblowing* intentions? Leader ethics, workplace virtues and moral courage. *European Journal of Management and Business Economics*, v. 32, n. 2, p. 203-221, 2023.
- A043 MOURA-PAULA, Marcos Júnior de. Silêncio nas organizações: uma revisão e discussão da literatura. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, v. 15, n. 5, p. 15-44, 2014.
- A044 MROWIEC, Dawid. Factors influencing internal *whistleblowing* : A systematic review of the literature. *Journal of Economics and Management*, v. 44, p. 142-186, 2022.
- A045 MUKHLASIN, Mukhlisin. The Self-Esteem, Moral Courage, and *Whistleblowing* : Case of Corporate Accounting Staff in Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, v. 14, n. 2, 2022.
- A046 RIAZ, Adnan et al. The Relationship between Ethical Leadership and *Whistleblowing* : Moderating Effects of Job Security and Affective Commitment. *Journal of Management and Research*, v. 8, n. 2, 2021.
- A047 SETIANTO, Vania Yunita; UTAMI, Intiyas; NOVIANTI, Suzy. *Whistleblowing* Dalam Tekanan Ketaatan Dan Kepercayaan Pada Pimpinan. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, v. 19, n. 3, p. 485-505, 2016.
- A048 SHONHADJI, Nanang. Is *Whistleblowing* an Ethical Practice?. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, v. 25, n. 2, 2022.
- A049 SYAMSUDDIN et al. Effect of Competence, Whistleblower, and Probity Audit on the Detection of Fraud in the Procurement of Goods/Services with Emotional Intelligence as a Moderating Variable. *International Journal of Professional Business Review*, v. 8, n. 4, 2023.
- A050 TRIPERMATA, L. et al. The Driver of *Whistleblowing* Intention and Fraud Prevention: Attitude and The Ethical Culture of The Organization. *SIJDEB*, v. 5, n. 1, p. 91-110, 2021.
- A051 WHITTINGTON, R.; YAKIS-DOUGLAS, B. The Grand Challenge of Corporate Control: Opening strategy to the normative pressures of networked professionals. *Organization Theory*, v. 1, p. 1-19, 2020.
- A052 YANG, X. et al. Why Am I Willing to Speak Up? The Impact of Spiritual Leadership on Employee Voice Behavior. *Frontiers in Psychology*, 2019.
- A053 ZAIRI, Zul Muhammad et al. Understanding *whistleblowing* intention among public sector employees in the northern region of Malaysia: does gender matter? *Information Management and Business Review*, v. 15, n. 4(SI), p. 516-528, 2023.
- A054 ALLEN, Joseph A. et al. Would you please stop that!? The relationship between counterproductive meeting behaviors, employee voice, and trust. *Journal of Management Development*, v. 34, n. 10, p. 1272-1287, 2015.
- A055 ARROYO PARDO, P.; SMAILL, N.; BENSID, S. Removing Barriers to *Whistleblowing* at Nonprofit Organizations through Employee Empowerment. *Accounting Perspectives*, v. 23, n. 2, p. 267-300, 2024.
- A056 BENDER, Keith A.; HEYWOOD, John S.; KIDD, Michael P. Claims of employment discrimination and worker voice. *Industrial Relations Journal*, v. 48, n. 2, p. 133-153, 2017.
- A057 BJØRKELO, Brita. Workplace bullying after *whistleblowing* : future research and implications. *Journal of Managerial Psychology*, v. 28, n. 3, p. 306-323, 2013.
- A058 BOOT, E. R. Obligatory *Whistleblowing* : Civil Servants and the Complicity-Based Obligation to Disclose Government *wrongdoing*. *The Journal of Political Philosophy*, 2023.
- A059 BOSUPENG, Mpho. Whistle blowing: what do contemporary ethical theories say? *Studies in Business and Economics*, v. 12, n. 1, p. 19-30, 2017.

- A060 CAMBRA, Maura; ESPOSITO, Paolo; BRESCIA, Valerio. Corporate social responsibility and technological perspectives in healthcare: An exploratory analysis of the evolution of the anti-corruption system through multiple case studies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, v. 30, n. 6, p. 2816–2829, 2023.
- A061 CORPORATE OWNERSHIP & CONTROL (Journal). *Whistleblowing* : Impediments to effective implementation within the South African public sector. *Corporate Ownership & Control*, v. 8, n. 3, 2011.
- A062 DE CLERCQ, Dirk; PEREIRA, Renato. Unfair, uncertain, and unwilling: how decision-making unfairness and unclear job tasks reduce problem-focused voice behavior, unless there is task conflict. *European Management Journal*, v. 41, n. 3, p. 354-365, 2023.
- A063 DE GRAAF, Gjalt. What Works: The Role of Confidential Integrity Advisors and Effective *Whistleblowing*. *International Public Management Journal*, v. 22, n. 2, p. 213–231, 2015.
- A064 DILSHAD, Waqar et al. Empirical Evidence of Forensic Auditing and Whistleblower on Fraud Control, Organizational Performance; A Case Study of Public and Private Sectors of Pakistan. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, v. 6, n. 4, 2020.
- A065 DOHERTY, Michael. Richard B. Freeman, Peter Boxhall and Peter Haynes (eds): What Workers Say: Employee Voice in the Anglo-American Workplace. Cornell University Press, Ithaca and London, 2007, 244 pp. [Resenha]. *Journal of Labor Research*, v. 31, p. 202-204, 2010.
- A066 DONAGHEY, J. et al. Reconceptualising employee silence. *Work, employment and society*, v. 25, n. 1, p. 51-67, 2011.
- A067 ELLMER, M.; REICHEL, A. Mind the channel! An affordance perspective on how digital voice channels encourage or discourage employee voice. *Human Resource Management Journal*, v. 31, p. 259-276, 2021.
- A068 FATCHAN, Fuad Hudaya; WIDAGDO, Ari Kuncara. The Influence Of Moral Character and Ethical Awareness of Internal Auditor Toward Internal Audit Effectiveness with *Whistleblowing* System as Moderating Variable. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, v. 6, n. 1, 2021.
- A069 GEURKINK, B. et al. Political Participation and Workplace Voice: The Spillover of Suppression by Supervisors. *Political Studies*, v. 70, n. 2, p. 331–352, 2020.
- A070 HASSINK, H.; DE VRIES, M.; BOLLEN, L. A Content Analysis of *Whistleblowing* Policies of Leading European Companies. *Journal of Business Ethics*, v. 75, n. 1, p. 25-44, 2007.
- A071 INTERNATIONAL JOURNAL OF TECHNOLOGY AND HUMAN INTERACTION. The Effect of Leader-Member Exchange on Voice. v. 18, n. 1, 2022.
- A072 JABBOUR, Charbel Jose Chiappetta et al. What Makes You a Whistleblower? A Multi-Country Field Study on the Determinants of the Intention to Report *wrongdoing*. *Journal of Business Ethics*, 2023.
- A073 JAVEED, Mubasher; HOSHINO, Yusuke; HASSAN, Hamid; HUSSAIN, Mujahid. Making Leaders' and Followers' Relationship Sustainable: The Impact of Leaders' Behavioral Integrity on Employees' Voice in the Banking Sector of Pakistan. *Sustainability*, v. 13, n. 11733, 2021.
- A074 KAGIAS, Paschalis et al. Validating the *Whistleblowing* Maturity Model Using the Delphi Method. *Administrative Sciences*, v. 13, n. 120, 2023.
- A075 KAPTEIN, Muel. From Inaction to External *Whistleblowing* : The Influence of the Ethical Culture of Organizations on Employee Responses to Observed *wrongdoing*. *Journal of Business Ethics*, v. 98, p. 513–530, 2011.
- A076 KAZANCI, Onur. Managers' Assessments of the Formal Applicability of *Whistleblowing* in Turkish Organizations: A Qualitative Study of Top and Senior Executives Working in SMEs and Large Enterprises. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, v. 25, n. 3, 2023.
- A077 KULDOVA, Tereza Østbø; NORDRIK, Bitten. Workplace investigations, the epistemic power of managerialism and the hollowing out of the Norwegian model of co-determination. *Capital & Class*, v. 48, n. 3, p. 463-488, 2024.
- A078 LATAN, Hengky; RINGLE, Christian M.; JABBOUR, Charbel Jose Chiappetta. *Whistleblowing* Intentions among Public Accountants in Indonesia: Testing for the Moderation Effects. *Journal of Business Ethics*, 2018.
- A079 LOYENS, Kim. Towards a Custom-Made *Whistleblowing* Policy: Using Grid-Group Cultural Theory to Match Policy Measures to Different Styles of Peer Reporting. *Journal of Business Ethics*, v. 114, n. 2, 2013.

- A080 MOHD NOOR, Nor Raihana Asmar; MANSOR, Noorhayati. Exploring the Adaptation of Artificial Intelligence in *Whistleblowing* Practice of the Internal Auditors in Malaysia. *Procedia Computer Science*, v. 163, p. 434–439, 2019.
- A081 MUSTAFIDA, Nurul. Determinants of Employee *Whistleblowing* Intentions in Indonesia: Applying Theory of Planned Behavior. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, v. 23, n. 2, p. 241-262, 2020.
- A082 NYRERÖD, T.; SPAGNOLO, G. A fresh look at whistleblower rewards. *Journal of Governance and Regulation*, v. 10, n. 4, p. 341-350, 2021.
- A083 O'LEARY, Conor. Empirical evidence of lack of significant support for *whistleblowing*. *Corporate Ownership & Control*, v. 7, n. 3, 2010.
- A084 PREVITALI, P.; CERCHIELLO, P. Organizational Determinants of *Whistleblowing* : A Study of Italian Municipalities. *Public Organization Review*, v. 22, p. 903–918, 2022.
- A085 PRIYASTIWI; HALIM, Abdul. The Influence of Supervisor's Support and Protection Against *Whistleblowing* Decision in The Organizations of Local Government In Indonesia. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, v. 21, n. 3, 2018.
- A086 RAJEEVAN, S. Building a bulletproof *whistleblowing* environment: an accountant's perspective. *Asian Journal of Accounting Research*, v. 5, n. 1, p. 15-31, 2020.
- A087 RUSTIARINI, Ni Wayan; MERAWATI, Luh Komang. Fraud and *Whistleblowing* Intention: Organizational Justice Perspective. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, v. 5, n. 3, p. 210-222, 2020.
- A088 SALLABERRY, J. D.; FLACH, L. Analysis of Whistleblower beliefs in Latin America. *Revista Criminalidad*, v. 64, n. 1, p. 133-153, 2022.
- A089 SAMPAIO, D. B. D.; SOBRAL, F. Speak Now or Forever Hold Your Peace? An Essay on *Whistleblowing* and its Interfaces with the Brazilian Culture. *BAR - Brazilian Administration Review*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 4, p. 370-388, out./dez. 2013.
- A090 SENEKAL, Anton; UYS, Tina. Creating an ethogenic organisation: The development and implementation of a *whistleblowing* policy. *African Journal of Business Ethics*, v. 7, n. 1, p. 32-39, 2013.
- A091 SITUMEANG, Romaito; UTAMI, Intiyas; PUTRA, I Gede Cahyadi. Cultural Orientation and Reporting Channels: Experimental Study of *Whistleblowing* Intentions. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, v. 23, n. 2, p. 325-348, 2020.
- A092 SLUITER, R. et al. Atypical work, worker voice and supervisor responses. *Socio-Economic Review*, v. 20, n. 3, p. 1069–1089, 2022.
- A093 STUBBEN, Stephen R.; WELCH, Kyle T. Evidence on the Use and Efficacy of Internal *Whistleblowing* Systems. *Journal of Accounting Research*, v. 58, n. 2, 2020.
- A094 ULFA, U.; UTAMI, I. Obedience pressure and group pressure: An experimental study on *whistleblowing*. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, v. 26, n. 1, p. 123-140, 2023.
- A095 VICARIO PÉREZ, Ana María. La Directiva *Whistleblowing* : un paso más en la privatización del proceso penal. Especial referencia a las entrevistas en las investigaciones internas. *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, v. 9, n. 2, p. 689-722, mai./ago. 2023.
- A096 WINNICKA-WEJS, A. *Whistleblowing* as a tool for HR compliance management system – survey report. *Management*, v. 27, n. 1, 2023.
- A097 ZAKARIA, M. Antecedent Factors of *Whistleblowing* in Organizations. *Procedia Economics and Finance*, v. 28, p. 230-234, 2015.
- A098 ABAZI, V. The European Union Whistleblower Directive: A 'Game Changer' for *Whistleblowing* Protection. *Industrial Law Journal*, v. 49, n. 4, p. 640-656, 2020.
- A099 ASHTON, Jeanette. When Is *Whistleblowing* in the Public Interest? *Chesterton Global Ltd. & Another v Nurmohamed Leaves This Question Open*. *Industrial Law Journal*, v. 44, n. 3, p. 450–459, 2015.
- A100 BASRI, S. A. et al. Reinforcement tool of *whistleblowing* to eradicate fraud in public sector. 2016 ICGA, 2016.
- A101 BENÍTEZ PALMA, Enrique. Las múltiples dimensiones de la protección a los denunciantes (whistleblowers): lecciones del caso Wirecard. *Revista Española de la Transparencia*, n. 13, 2021.

- A102 CASSIM, R. A Critical Analysis of the Corporate *Whistleblowing* Provisions of the South African Companies Act. *Journal of African Law*, v. 67, p. 297–315, 2023.
- A103 JURGILEWICZ, Marcin; MICHALSKI, Krzysztof; MISIUK, Andrzej; DROTÁROVÁ, Jozefína. Internal *Whistleblowing* Systems – New Standards for Active Security Management and Protection Against Systemic Risks. *European Research Studies Journal*, v. XXIII, n. 4, p. 347-361, 2020.
- A104 KAÇIKU BALJIIA, Shpresa; MIN, Kyoung-sun. Evaluating the effectiveness of whistleblower protection: A new index. *Data & Policy*, v. 5, 2023.
- A105 LAUCK, John R. et al. How Auditors' Fraud Inquiry Strategies Can Increase the Likelihood of *Whistleblowing*. *Current Issues in Auditing*, v. 16, n. 2, p. P58-P63, 2021.
- A106 MAKING regulation fit by taking irrationality into account: the case of the whistleblower. *Business Research*, v. 12, p. 175–207, 2019.
- A107 MAMAT, Suaniza; NATAWIBAWA, I Wayan Yeremia. Will Graduating Year Accountancy Students Cheat in Examination: A Malaysian Case. *International Education Studies*, v. 3, n. 3, 2010.
- A108 OURIEMMI, Oussama; BEN KHALED, Wafa; FANCHINI, Mahaut. Whistleblowers or Offenders? A Judicial Approach to *Whistleblowing* – The LuxLeaks Case. *M@n@gement*, v. 24, n. 4, 2021.
- A109 SCHEETZ, A. M. et al. Perception of Internal Controls Helps Explain *Whistleblowing*. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, v. 51, n. 4, p. 759-782, 2022.
- A110 SMALL NONPROFITS Unfamiliar with Sarbanes-Oxley Failed to Establish Whistleblower Protections. *Issues in Information Systems*, v. 12, n. 1, p. 44-53, 2011.
- A111 URZICĂ, A.; GOTTSCHALK, P. Perceptions of Potential White-Collar Criminals in Romania: A Convenience Theory Approach. *Deviant Behavior*, v. 45, n. 4, p. 471-482, 2024.
- A112 UZAL SÁNCHEZ, Alba. La tutela del Whistleblower frente a represalias empresariales: una laguna en el ordenamiento jurídico español. *Estudios de Deusto: Revista de Derecho Público*, v. 71, n. 1, p. 347-375, jan./jun. 2023.
- A113 VAN ERP, Judith; LOYENS, Kim. Why External Witnesses Report Organizational Misconduct to Inspectorates: A Comparative Case Study in Three Inspectorates. *Administration & Society*, v. 52, n. 2, 2018.
- A114 VAN VUUREN, Hennie. Small Bribes, Big Challenge: Extent and nature of petty corruption in South Africa. *SA Crime Quarterly*, n. 8, jun. 2004.
- A115 BADRULHUDA, Arif; HADIYATI, Siti Nur; YUSUP, Junaedi. Komitmen Profissional dan Sensitivitas Etis dalam Intensi Melakukan *Whistleblowing*. *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, v. 4, n. 4, 2020.
- A116 CHARREIRE PETIT, Sandra; CUSIN, Julien. *Whistleblowing* et résilience : Analyse d'une trajectoire individuelle. *M@n@gement*, v. 16, n. 2, p. 141-175, 2013.
- A117 HOPT, Klaus J. Interne Untersuchungen, *Whistleblowing* und externes Monitoring. *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (ZHR)*, v. 184, p. 503–551, 2020.
- A118 KOTB, Amr et al. To Blow or Not to Blow the Whistle: An Islamic Framework. *Journal of Business Ethics*, 2022.
- A119 PANGESTU, F.; RAHAJENG, D. K. The Effect of Power Distance, Moral Intensity, and Professional Commitment on *Whistleblowing* Decisions. *Journal of Indonesian Economy and Business*, v. 35, n. 2, p. 144-162, 2020.
- A120 ROHMA, F. F.; ZAKIYAH, R. D. Retaliation, Obedience Pressure, and Investigative Decisions on *Whistleblowing* Allegations: An Experimental Study. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, v. 14, n. 2, p. 156-166, 2022.
- A121 SKIVENES, Marit; TRYGSTAD, Sissel C. *Whistleblowing* in Local Government: An Empirical Study of Contact Patterns and Action. *Scandinavian Political Studies*, v. 39, n. 3, 2016.
- A122 SOON, J.; MANNING, L. *Whistleblowing* as a countermeasure strategy against food crime. *British Food Journal*, v. 119, n. 12, 2017.
- A123 UYS, Tina. Challenges in the sociology of business ethics: Researching *whistleblowing*. *African Journal of Business Ethics*, v. 5, n. 1, p. 50-58, 2011.

- A124 AHMAD, I. et al. Promotive Voice, Leader-member Exchange, and Creativity Endorsement: The Role of Supervisor-Attributed Motives. *Journal of Intercultural Communication*, v. 23, n. 3, 2023.
- A125 GUPTA, S.; BHAL, K. T. Reporting misdemeanors in the workplace: analysing enablers using modified TISM approach. *The TQM Journal*, v. 33, n. 7, p. 57-75, 2021.
- A126 HARDI; WIGUNA, M.; MELA, N. F. The Factors Affecting Intention to Internal *Whistleblowing* : An Idea of Free Cheating Environment. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*, v. 469, 2020.
- A127 NATAWIBAWA, I Wayan Yeremia; IRIANTO, Gugus; ROEKHUDIN. *Whistleblowing* Intention of Financial Keepers in Education Organization. *Jurnal Aplikasi Manajemen*, v. 17, n. 2, p. 199-206, 2019.
- A128 OYETUNDE, K.; PROUSKA, R.; MCKEARNEY, A. Workers' voice from the triangular employment relationship lens: Towards a conceptual model. *Employee Relations*, 2023.
- A129 PARK, Heungsik et al. Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of *Whistleblowing* : A Comparison of South Korea, Turkey, and the U.K. *Journal of Business Ethics*, v. 82, n. 4, p. 929-939, 2008.
- A130 SUGIONO, Edi; SUDIBJO, Niko; SUTANTO, Eddy Madiono. Linking talent management to thriving at work and employees' voice behavior: The moderating role of person-organization fit. *Cogent Social Sciences*, v. 9, n. 1, 2244309, 2023.
- A131 SURYO, Pratolo; SADIJIMAN, Vidya Putri; SOFYANI, Hafiez. Determinants of *Whistleblowing* Intention of Employees in Universities: Evidence from Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, v. 5, n. 1, p. 92-101, 2020.
- A132 WULANDITYA, P. et al. Argument Framing, Source Credibility, and Emotional Conditions: Effects on Accountants' *Whistleblowing* Decision. *International Journal of Professional Business Review*, v. 8, n. 4, p. 1-19, 2023.
- A133 GOTTSCHALK, Petter; ASTING, Cecilie. Crime Signal Detection Theory: Two Case Studies of the Five-Stage Model from Observer to Whistleblower. *Deviant Behavior*, v. 43, n. 4, p. 461-471, 2020.
- A134 IGNATOWSKI, G. Problems with the Concept of *Whistleblowing* in the Intercultural Perspective and the EU Directive 2019/1937. *International Journal of Contemporary Management*, 2023.
- A135 MIZUTANI, F. A behavioral analysis of *whistleblowing* at Japanese firms. Abe-no-Kasu, 2020.
- A136 SCHANIN, Yael; GILAD, Sharon. Civil servants' inter-departmental social ties as an impetus for voicing ideas for improvement. *Public Management Review*, v. 26, n. 6, p. 1779-1802, 2024.
- A137 DU PLESSIS, E. M. Speaking truth through power: Conceptualizing internal *whistleblowing* hotlines with Foucault's dispositive. *Organization*, v. 29, n. 4, p. 544-576, 2022.
- A138 ELLISTON, F. A. Anonymity and *whistleblowing*. *Journal of Business Ethics*, v. 1, n. 3, p. 167-177, 1982.
- A139 FELLI, Leonardo; HORTALA-VALLVE, Rafael. Collusion, Blackmail and Whistle-Blowing. *The Journal of Law, Economics, & Organization*, v. 32, n. 2, p. 284-315, 2011.
- A140 SCHERBARTH, Sandra; BEHRINGER, Stefan. *Whistleblowing* systems: A systematic literature review on the design specifications and the consideration of the risk for organizational insiders to blow the whistle. *Corporate Ownership & Control*, v. 18, n. 2, 2021.
- A141 UTAMI, N. M. M. A.; IRIANTO, G.; PRIHATININGTIAS, Y. W. Analyzing the effect of financial reward, personal cost and reporting channel on *whistleblowing* intentions utilizing an experimental study. *International Journal of Research in Business and Social Science*, v. 9, n. 2, p. 125-132, 2020.
-

## APÊNDICE N – ENUNCIADOS EXTRAÍDOS NA REVISÃO

Nº	Frase extraída do artigo (Língua Inglesa    Língua Portuguesa)	RefID	Amostra Final
1	"the accounting/auditing profession must not restrict itself to a narrow duty of acting in the public interest as to do so is to risk the trust society places in the profession"    a profissão contábil/auditoria não deve se restringir a um dever estreito de agir no interesse público, pois fazê-lo é arriscar a confiança que a sociedade deposita na profissão	D1 A001	Sim
2	"Managers are inclined to make enactment decisions based on the majority opinion... as they would face tremendous image risk."    "Os gestores estão inclinados a tomar decisões de implementação baseadas na opinião da maioria... pois enfrentariam um tremendo risco de imagem."	D1 A002	Não
3	"Fear that they would be... 'stigmatized' for the rest of their career."    "Medo de que seriam... 'estigmatizados' pelo resto de sua carreira."	D1 A003	Sim
4	"The trepidation of being tagged a 'creep' or a scalawag, the fright of 'flouting lines' and appearing treacherous to colleagues... are commanding disincentives to blow up the whistle."    O receio de ser rotulado como um "fofoqueiro" ou um patife, o medo de "atravessar linhas" e parecer traidor perante os colegas... são desincentivos imperativos para denunciar.	D1 A004	Sim
5	"Managers' attention to the voice of knowledge employees can help them achieve a competitive advantage and create innovative solutions."    "A atenção dos gestores à voz dos funcionários do conhecimento pode ajudá-los a alcançar vantagem competitiva e criar soluções inovadoras."	D1 A005	Não
6	"demonstrating a willingness to speak up about <i>wrongdoing</i> can be regarded as a positive trait by organisations that are genuinely interested in corporate governance" (demonstrar disposição para denunciar irregularidades pode ser considerado um traço positivo por organizações genuinamente interessadas na governança corporativa)	D1 A006	Sim
7	"potential whistleblowers may face a conflict of loyalties. Do they display loyalty to their employer by reporting <i>wrongdoing</i> and risk social sanctions or do they remain silent knowing that the <i>wrongdoing</i> may seriously harm the organisation?" (potenciais denunciadores podem enfrentar um conflito de lealdades. Eles demonstram lealdade ao empregador denunciando irregularidades e arriscando sanções sociais ou permanecem em silêncio sabendo que a irregularidade pode prejudicar seriamente a organização?)	D1 A006	Sim
8	"The effect of stigma is that others (including prospective employers) perceive a whistleblower as unable to sustain predictable patterns of interaction, which in turn is regarded as a threat to the perceiver's well-being." (O efeito do estigma é que outros (incluindo potenciais empregadores) percebem o denunciante como incapaz de manter padrões previsíveis de interação, o que por sua vez é visto como uma ameaça ao bem-estar de quem o percebe.)	D1 A006	Não
9	"disregarding the harm also caused to the private interests of PwC's customers"    desconsiderando o dano também causado aos interesses privados dos clientes da PwC	D1 A007	Não
10	" <i>Whistleblowing</i> has a role to play for a well-functioning single market and the protection of competition."    "A denúncia tem um papel a desempenhar para um mercado único em bom funcionamento e para a proteção da concorrência."	D1 A008	Não
11	"Voicer credibility will impact his or her leader's voice endorsement."    "A credibilidade de quem fala impactará a aprovação da voz pelo seu líder."	D1 A008	Não
12	"being a truly conscientious financial analyst... is seen as outdated and inefficient. If you do this, you feel like a petty, needy person."    "ser um analista financeiro verdadeiramente consciencioso... é visto como ultrapassado e ineficiente. Se você faz isso, sente-se uma pessoa mesquinha e carente."	D1 A009	Não

13	"excluded and blacklisted whistleblowers are akin to 'derealized' organizational subjects, that is, they are unrecognizable in the terms of dominant discourses"    denunciante excluídos e colocados em listas negras assemelham-se a sujeitos organizacionais 'desrealizados', isto é, são irreconhecíveis nos termos dos discursos dominantes.	D1	A010	Sim
14	"the self-construction of the whistleblower as infused with passionate attachments to organizational and professional norms, even after one experiences severe reprisals"    "a autoconstrução do denunciante como impregnada de apegos apaixonados às normas organizacionais e profissionais, mesmo após sofrer severas represálias"	D1	A011	Sim
15	"Failure to act with minimal decency commonly attracts social censure."    "A falha em agir com o mínimo de decência geralmente atrai censura social."	D1	A012	Não
16	"no mundo real, delatar um crime envolve riscos. No mínimo, de ser tachado de alcaguete. Na pior das hipóteses, a própria vida é ameaçada."	D1	A013	Não
17	"Se muestra a estos alertadores ante el público como un ejemplo del buen ciudadano, personas con 'coraje cívico' y 'resistencia ética'."    "Mostra-se estes alertadores perante o público como um exemplo de bom cidadão, pessoas com 'coragem cívica' e 'resistência ética'."	D1	A014	Sim
18	"Project managers have been found to avoid speaking out about serious situations due to concerns about negative career-related effects." (Descobriu-se que gerentes de projeto evitam falar sobre situações graves devido a preocupações com efeitos negativos relacionados à carreira.)	D1	A015	Não
19	"university... has to take into account the voice of stakeholders and whistleblowers... create a semblance of social responsibility."    "a universidade... tem que levar em conta a voz das partes interessadas e denunciante... para criar uma aparência de responsabilidade social."	D1	A016	Não
20	"The Dutch whistleblower Ad Bos was ridiculed in the media and he never found work in the construction sector again."    "O denunciante holandês Ad Bos foi ridicularizado na mídia e nunca mais encontrou trabalho no setor de construção."	D1	A017	Sim
21	"Also lawyers and notaries... are not interested in knowing too much because this knowledge could have an impact on the quality of their work and even damage their reputations as professionals."    "Também advogados e notários... não estão interessados em saber demais porque esse conhecimento poderia ter um impacto na qualidade de seu trabalho e até prejudicar suas reputações como profissionais."	D1	A017	Não
22	"Cynthia Cooper ujawniła fałszowanie ksiąg WorldCom'u... Sherron Watkins informowała o kreatywnej księgowości w Enronie."    Cynthia Cooper revelou falsificação de livros na WorldCom... Sherron Watkins informou sobre contabilidade criativa na Enron.	D1	A018	Sim
23	"Many face skepticism and are frequently labeled 'informers', 'traitors', 'snitches', or 'tattletales'."    Muitos enfrentam ceticismo e são frequentemente rotulados como "informantes", "traidores", "dedos-duros" ou "fofoqueiros".	D1	A019	Não
24	"students have confidence... that they are studying to build a career as a professional accountant, so they are obliged to take part in maintaining the good name of the campus."    "estudantes têm confiança... de que estão estudando para construir uma carreira como contadores profissionais, por isso são obrigados a manter o bom nome do campus."	D1	A020	Sim
25	"The right of persons to signal irregularities should also be analyzed in the context of not violating the entrepreneur's reputation."    "O direito das pessoas de sinalizar irregularidades também deve ser analisado no contexto de não violar a reputação do empresário."	D1	A021	Não
26	"The ethical behavior of a professional accountant is very important in determining the status and credibility of the profession in the field of accounting."    O comportamento ético de um contador profissional é muito importante para determinar o status e a credibilidade da profissão no campo da contabilidade.	D1	A022	Sim
27	"The ethical behavior of a professional accountant is very important in determining the status and credibility of the profession."    O comportamento ético de um contador profissional é muito importante para determinar o status e a credibilidade da profissão.	D1	A022	Não
28	"When they found something wrong, [auditors] wanted to know how to report it without effectively killing their client."    "Quando encontravam algo errado, os [auditores] queriam saber como relatar sem efetivamente 'matar' seu cliente."	D1	A023	Sim
29	"If [the failure to comply with the whistle-blowing duty] gets out, that auditor is finished... he has zero chance of being trusted."    "Se [a falha em cumprir o dever de denúncia] vazar, esse auditor está acabado... ele tem zero chance de ser confiável."	D1	A023	Sim

30	"The willingness to report occurs when: there is loyalty to the company, fear of disapproval from the family and reputation in the job market."    "A disposição para denunciar ocorre quando: há lealdade à empresa, medo da reprovação da família e reputação no mercado de trabalho."	D1	A024	Sim
31	"seriousness of <i>wrongdoing</i> is significantly related to internal <i>whistleblowing</i> intentions consistently in all three vignettes."    "a gravidade da irregularidade está significativamente relacionada às intenções de denúncia interna de forma consistente."	D2	A025	Sim
32	"how could I report someone for a monetary reward? [tone of indignation]"    como eu poderia denunciar alguém por uma recompensa monetária? [tom de indignação]	D2	A026	Não
33	"Individual tendency to blow a whistle for a serious <i>wrongdoing</i> to an authority is higher compared to less serious case."    "A tendência individual de denunciar uma irregularidade grave a uma autoridade é maior em comparação com um caso menos grave."	D2	A027	Sim
34	"Psychological costs caused by conflicting moral norms – loyalty toward the firm on the one hand, and fairness or justice concerns on the other – may also make employees reluctant to report <i>wrongdoing</i> ."    "Custos psicológicos causados por normas morais conflitantes – lealdade à empresa por um lado, e preocupações com justiça por outro – podem tornar os funcionários relutantes em denunciar irregularidades."	D2	A028	Sim
35	"Abstaining from <i>whistleblowing</i> would then become a self-signal about loyalty to the firm, made stronger by forgoing financial rewards."    "Abster-se de denunciar tornaria-se então um sinal próprio de lealdade à empresa, fortalecido pela renúncia a recompensas financeiras."	D2	A028	Não
36	"Abstaining from <i>whistleblowing</i> would then become a self-signal about loyalty to the firm."    "Abster-se de denunciar tornaria-se então um sinal próprio de lealdade à empresa."	D2	A028	Não
37	"Hesitating between breaking the organisational silence in the name of truth on the one hand, and on the other hand remaining true to an employer and colleagues in the name of loyalty."    "Hesitando entre quebrar o silêncio organizacional em nome da verdade, por um lado, e por outro, permanecer fiel ao empregador e aos colegas em nome da lealdade."	D2	A029	Sim
38	"Employees with a high sense of moral disengagement are unresponsive to ethical leadership... They are reluctant to contribute."    "Funcionários com alto senso de desprendimento moral não respondem à liderança ética... Eles hesitam em contribuir."	D2	A030	Não
39	"o ato de <i>whistleblowing</i> pode ser visto como um impulso de alteridade em que o sujeito... é guiado pela responsabilidade com o outro."	D2	A031	Não
40	"To be a whistleblower does not need the significant morality because the value and the measurement of the morality are relative."    "Para ser um denunciante não é necessária uma moralidade significativa, pois o valor e a medida da moralidade são relativos."	D2	A032	Não
41	"Individuals' willingness to 'blow the whistle' increases as a result of perceived seriousness of <i>wrongdoing</i> ."    A disposição dos indivíduos para 'denunciar' aumenta como resultado da percepção da gravidade da irregularidade.	D2	A033	Sim
42	"resilience... have a positive effect on the internal auditors' moral courage"    resiliência... tem um efeito positivo na coragem moral dos auditores internos	D2	A034	Sim
43	"Internal control system... will rely heavily on moral reasoning which is conducted by auditors."    O sistema de controle interno... dependerá fortemente do raciocínio moral que é conduzido pelos auditores.	D2	A035	Não
44	"Internal pressure is related to an observer's personal moral, ethical and religious values, which may encourage him/her to uncover and reveal <i>wrongdoing</i> ." (A pressão interna está relacionada aos valores morais, éticos e religiosos pessoais de um observador, que podem incentivá-lo a descobrir e revelar irregularidades.)	D2	A036	Sim
45	"whistle-blowers struggle between loyalty to their employer and a moral commitment to the law and society at large."    "os denunciadores lutam entre a lealdade ao seu empregador e um compromisso moral com a lei e a sociedade em geral."	D2	A037	Sim
46	"accountants may be more likely to blow the whistle... when they judge that the company might in the end suffer severe financial harm."    "contadores podem ser mais propensos a denunciar... quando julgarem que a empresa pode sofrer danos financeiros graves no final."	D2	A038	Sim
47	"ethical style influences in a positive and statistically significant way the intention of auditors to report a colleague"    o estilo ético influencia de maneira positiva e estatisticamente significativa a intenção dos auditores em reportar um colega	D2	A039	Sim

48	"The moral duty to respect the allocation of state power is overridden... when the state conceals from the public serious government <i>wrongdoing</i> ." (O dever moral de respeitar a alocação do poder estatal é anulado... quando o estado oculta do público graves irregularidades governamentais.)	D2	A040	Não
49	"conscience cleansing is also a crucial motivation of whistleblowers"    "a limpeza da consciência também é uma motivação crucial dos denunciantes"	D2	A041	Sim
50	"To assist them in reporting ethics violations, most hotel employees require organizational characteristics, such as organizational climate and psychological empowerment, in addition to individual characteristics, such as moral bravery and ethical efficacy."    Para auxiliá-los na denúncia de violações éticas, a maioria dos funcionários de hotéis necessita de características organizacionais, como clima organizacional e empoderamento psicológico, além de características individuais, como coragem moral e eficácia ética.	D2	A042	Sim
51	"O silêncio nas organizações... estado no qual os empregados abstêm-se de chamar a atenção para questões no trabalho de cunho econômico... social... moral... ou legal."	D2	A043	Sim
52	"Corporate ethical values perceived as strong increase the intentions of internal <i>whistleblowing</i> among non-public accountants."    "Valores éticos corporativos percebidos como fortes aumentam as intenções de denúncia interna entre contadores não públicos."	D2	A044	Sim
53	"The proven that moral courage encourages internal <i>whistleblowing</i> ."    "Provou-se que a coragem moral incentiva a denúncia interna."	D2	A045	Sim
54	"Moral courage focuses on acting without fear and self-defeating to maintain the morals embedded in them even though they still have a fear of isolation."    "A coragem moral foca em agir sem medo e sem se derrotar para manter a moral neles embutida, embora ainda tenham medo do isolamento."	D2	A045	Não
55	"The results may show that the target group has a set of its own ethical standards."    "Os resultados podem mostrar que o grupo-alvo possui um conjunto próprio de padrões éticos."	D2	A046	Não
56	"Semakin besar penalaran moral yang dimiliki seseorang akan semakin besar juga potensi untuk menolak perintah yang tidak sah."    "Quanto maior o raciocínio moral de uma pessoa, maior será o potencial de rejeitar ordens ilegais."	D2	A047	Sim
57	"The decision to be willing to disclose the occurrence of fraud is a form of whistleblower's ethical sensitivity, which is a dilemma that is difficult to avoid."    "A decisão de estar disposto a revelar a ocorrência de fraude é uma forma de sensibilidade ética do denunciante, o que é um dilema difícil de evitar."	D2	A048	Sim
58	"The decision to disclose fraud is a form of whistleblower's ethical sensitivity, which is a dilemma difficult to avoid."    "A decisão de revelar fraude é uma forma de sensibilidade ética do denunciante, o que é um dilema difícil de evitar."	D2	A048	Não
59	"In the construction industry the employees did not want to know about illegal activities;... Knowledge in this context becomes 'guilty' knowledge."    "Na indústria da construção, os funcionários não queriam saber sobre atividades ilegais;... O conhecimento, neste contexto, torna-se conhecimento 'culpado'."	D2	A017	Não
60	"Jeśli na poziomie moralnym pracownicy nie będą przekonani, że zgłaszanie nadużyć jest słuszne, system zgłaszania nie będzie skuteczny."    Se no nível moral os funcionários não estiverem convencidos de que denunciar abusos é o certo, o sistema de denúncia não será eficaz.	D2	A018	Sim
61	" <i>Whistleblowing</i> , stanowiąc złamanie obietnicy poufności, przyczynia się do obniżenia poziomu zaufania między ludźmi."    A denúncia, ao constituir uma quebra da promessa de confidencialidade, contribui para a diminuição do nível de confiança entre as pessoas.	D2	A018	Não
62	"Zgłaszanie nadużyć... wywołuje w polskiej kulturze intuicyjną negatywną ocenę etyczną."    A denúncia de abusos... evoca na cultura polaca uma avaliação ética negativa intuitiva.	D2	A018	Não
63	"The whistleblower's morality, resourcefulness, and determination [are identified as narrative patterns]."    A moralidade, a desenvoltura e a determinação do denunciante [são identificadas como padrões narrativos].	D2	A019	Não

64	"The seriousness of taking ethical actions has a significant relationship with the probability of becoming a whistleblower."    A seriedade de tomar ações éticas tem uma relação significativa com a probabilidade de se tornar um denunciante.	D2	A049	Sim
65	"Trainings have significant relationship with the likelihood of rejecting moral justifications of corruption." (Treinamentos possuem relação significativa com a probabilidade de rejeitar justificativas morais para a corrupção.)	D2	A050	Não
66	"The results reveal that [...] for <i>whistleblowing</i> , there are the fears of 'being disloyal to the company' and 'disapproval from family and friends'."    "Os resultados revelam que [...] para o <i>whistleblowing</i> , existem os medos de 'ser desleal com a empresa' e 'da reprovação familiar e de amigos'."	D2	A024	Sim
67	"For <i>whistleblowing</i> , there are the fears of 'being disloyal to the company' and 'disapproval from family and friends'."    "Para a denúncia, existem os medos de 'ser desleal à empresa' e 'desaprovação de familiares e amigos'."	D2	A024	Não
68	"these professionals lean towards universalistic values, providing a common moral inspiration for <i>whistleblowing</i> and dissent across the world." (esses profissionais inclinam-se para valores universalistas, fornecendo uma inspiração moral comum para a denúncia e a dissidência em todo o mundo.)	D2	A051	Sim
69	"anticipated negative affect... were significantly and positively associated with intentions to report."    "o afeto negativo antecipado... foi significativamente e positivamente associado às intenções de relatar."	D2	A052	Não
70	"ethics training will improve problem-solving capacity and help one make proper decisions when facing ethical dilemmas"    "o treinamento em ética melhorará a capacidade de resolução de problemas e ajudará a tomar decisões adequadas ao enfrentar dilemas éticos"	D2	A053	Sim
71	"An egoistic climate signals to internal auditors that the organization is supporting and endorsing self interested behaviours... internal auditors will be less likely to whistleblow."    "Um clima egoísta sinaliza aos auditores internos que a organização apoia comportamentos de interesse próprio... auditores internos serão menos propensos a denunciar."	D3	A025	Sim
72	"Perceptions of the environment play a key role in the degree to which employees feel comfortable enough to demonstrate voice without fear of negative treatment."    As percepções do ambiente desempenham um papel fundamental no grau em que os funcionários se sentem confortáveis o suficiente para demonstrar voz sem medo de tratamento negativo.	D3	A054	Sim
73	"Employees are much more willing to communicate their thoughts and ideas when they consider their managers to be open and fair."    Os funcionários estão muito mais dispostos a comunicar seus pensamentos e ideias quando consideram que seus gestores são abertos e justos.	D3	A054	Não
74	"The more reassuring the mechanism for the whistle blower, the likelier we'll see relevant cases. So yes, protection from retaliation, and having as much confidentiality [...] is possible."    "Quanto mais tranquilizador for o mecanismo para o denunciante, mais provável será vermos casos relevantes. Portanto, sim, proteção contra retaliação e ter o máximo de confidencialidade [...] é possível."	D3	A055	Sim
75	"The more reassuring the mechanism for the whistle blower, the likelier we'll see relevant cases... protection from retaliation."    "Quanto mais tranquilizador for o mecanismo para o denunciante, mais provável será vermos casos relevantes... proteção contra retaliação."	D3	A055	Não
76	"the greatest fear of the accounting professional in Brazil is that of adverse risks to the family"    o maior medo do profissional de contabilidade no Brasil é o de riscos adversos à família	D3	A026	Sim
77	"When workers feel their comments and suggestions will be met with a careful and reasoned response... they see the workplace as exhibiting greater fairness."    Quando os trabalhadores sentem que seus comentários e sugestões serão recebidos com uma resposta cuidadosa e fundamentada... eles veem o local de trabalho como exibindo maior justiça.	D3	A056	Não
78	"Organizational culture and management style can create a context in which the content of the report is investigated and protection of the whistleblower is ensured."    A cultura organizacional e o estilo de gestão podem criar um contexto no qual o conteúdo do relatório é investigado e a proteção do denunciante é garantida.	D3	A057	Sim
79	"Retaliation can take the form of, for instance, ostracism or being treated as a 'leper'."    A retaliação pode assumir a forma de, por exemplo, ostracismo ou ser tratado como um "leproso".	D3	A057	Não

80	"The obligation to disclose... can be outweighed more easily by considerations of the possible financial, professional and psychological harm to herself and her family."    "A obrigação de denunciar... pode ser superada mais facilmente por considerações sobre os possíveis danos financeiros, profissionais e psicológicos a si mesma e à sua família."	D3	A058	Não
81	"Considerations of the possible financial, professional and psychological harm to herself and her family."    "Considerações sobre os possíveis danos financeiros, profissionais e psicológicos para si mesma e sua família."	D3	A058	Não
82	"whistle blowing is a major issue and is viewed as disloyalty."    "a denúncia é uma questão importante e é vista como deslealdade."	D3	A059	Sim
83	"The article aims to better understand the reasons behind the ambiguous discourse of companies on whistleblowers... implemented in the hope they do not serve their purpose!"    "O artigo visa compreender melhor as razões por trás do discurso ambíguo das empresas sobre denunciantes... implementados na esperança de que não sirvam ao seu propósito!"	D3	A029	Não
84	"Often, employees do not report incidence of corruption for fear that their names will appear in the disclosures and that legal action is not concealed due to consequent pressure from organisations"    Frequentemente, os funcionários não denunciam incidentes de corrupção por medo de que seus nomes apareçam nas divulgações e que a ação legal não seja mantida em sigilo devido à pressão consequente das organizações.	D3	A060	Sim
85	"The vast majority described a 'fear of retaliation' by reprisals, social isolation, and ostracism."    "A grande maioria descreveu um 'medo de retaliação' por represálias, isolamento social e ostracismo."	D3	A003	Sim
86	"If the organisational culture does not pay lip service to ethical practices, my intention to blow the whistle will be greater."    "Se a cultura organizacional não apenas fingir seguir práticas éticas, minha intenção de denunciar será maior."	D3	A061	Sim
87	"perceptions about unfair decision policies can curtail employees' propensities to raise their voice about organizational failures"    "percepções sobre políticas de decisão injustas podem restringir as propensões dos funcionários a levantarem a voz sobre falhas organizacionais"	D3	A062	Sim
88	"designing a reporting procedure where the report is taken seriously and where the reporter is given attention and offered guidance."    "projetar um procedimento de denúncia onde a denúncia seja levada a sério e onde o denunciante receba atenção e orientação."	D3	A063	Não
89	"Whistleblowers... face great social and economic pressure to remain silent."    Denunciantes... enfrentam grande pressão social e econômica para permanecerem em silêncio.	D3	A064	Sim
90	"significant numbers report they would not join a union 'for fear of damaging their career prospects'."    "números significativos relatam que não se filiariam a um sindicato 'por medo de prejudicar suas perspectivas de carreira'."	D3	A065	Sim
91	"Management... may well perpetuate silence on a range of issues which are effectively organised out of the voice process."    "A administração... pode muito bem perpetuar o silêncio em uma série de questões que são efetivamente organizadas fora do processo de voz."	D3	A066	Não
92	"Employees report serious discomfort about potential consequences of their input for themselves."    "Os funcionários relatam sério desconforto sobre as consequências potenciais de sua contribuição para si mesmos."	D3	A067	Não
93	"A good whistle-blowing program is a good prevention tool for fraud. When workers find out about associates that easily supervise each other and report suspected fraud, they will not be involved in fraud."    "Um bom programa de denúncia é uma boa ferramenta de prevenção de fraudes. Quando os trabalhadores descobrem colegas que se supervisionam facilmente e relatam suspeitas de fraude, eles não se envolverão em fraudes."	D3	A068	Sim
94	"Individuals whose voice was suppressed have a lower [external workplace efficacy]... [due to] punishment by supervisor."    "Indivíduos cuja voz foi suprimida têm uma menor eficácia externa no local de trabalho... devido à punição por parte do supervisor."	D3	A069	Não
95	"Individuals whose voice was suppressed have a lower external workplace efficacy... [due to] punishment by supervisor."    "Indivíduos cuja voz foi suprimida têm uma menor eficácia externa no local de trabalho... [devido à] punição pelo supervisor."	D3	A069	Não
96	"consequential exoneration (fear of reprisals from the violator or the organization)"    exoneração consequencial (medo de represálias do infrator ou da organização)	D3	A070	Sim

97	"individuals experiencing a low-quality LMX are less likely to be motivated in voicing behavior because they do not have access to additional resources to cope with the potential risk" (indivíduos que vivenciam um LMX [intercâmbio líder-membro] de baixa qualidade têm menos probabilidade de serem motivados a expressar seu comportamento de voz porque não têm acesso a recursos adicionais para lidar com o risco potencial)	D3	A071	Sim
98	"My organization protects employees against reprisals for <i>whistleblowing</i> "    "Minha organização protege os funcionários contra represálias por denúncias."	D3	A072	Não
99	"The BI (Behavioral Integrity) of a leader can act as a helpful factor for employees to feel safe while speaking up in the interest of organization."    "A integridade comportamental de um líder pode atuar como um fator útil para que os funcionários se sintam seguros ao falar no interesse da organização."	D3	A073	Sim
100	"The BI (Behavioral Integrity) of a leader can act as a helpful factor for employees to feel safe while speaking up."    "A integridade comportamental de um líder pode atuar como um fator útil para que os funcionários se sintam seguros ao falar."	D3	A073	Não
101	"experts considered as essential... commitment from the top management; ethical culture and risk culture."    "especialistas consideraram essencial... o compromisso da alta administração; cultura ética e cultura de risco."	D3	A074	Não
102	"Contextual variables explain more variance in the decisions of whistleblower to act than individual variables do."    "Variáveis contextuais explicam mais a variância nas decisões do denunciante de agir do que as variáveis individuais."	D3	A075	Sim
103	"The perceived risk of personal cost to the whistleblower reduces the intention to report, while training, organizational support and protection increase it."    "O risco percebido de custo pessoal para o denunciante reduz a intenção de relatar, enquanto o treinamento, o suporte organizacional e a proteção a aumentam."	D3	A076	Sim
104	"The perceived risk of personal cost to the whistleblower reduces the intention to report, while training and protection increase it."    "O risco percebido de custo pessoal para o denunciante reduz a intenção de relatar, enquanto o treinamento e a proteção a aumentam."	D3	A076	Não
105	"Persistent opacity and lack of transparency gives rise to a wall of silence in relation to practices within the sector, including corrupt ones."    A opacidade persistente e a falta de transparência dão origem a uma parede de silêncio em relação às práticas dentro do setor, incluindo as corruptas.	D3	A010	Não
106	"Having spoken up, they were no longer seen as valid subjects deserving of basic respect, and so became targets of various kinds of retaliations from colleagues and bosses."    Tendo falado, eles não eram mais vistos como sujeitos válidos que merecem respeito básico e, assim, tornaram-se alvos de vários tipos de retaliações de colegas e chefes.	D3	A010	Não
107	"Whistleblowers are more likely to opt to remain silent if they anticipate a greater threat of retaliation."    Os denunciantes têm maior probabilidade de optar por permanecer em silêncio se anteciparem uma ameaça maior de retaliação.	D3	A033	Sim
108	"participation of the audit committee in CAE hiring/firing decisions might not promote the CAE's moral courage"    a participação do comitê de auditoria nas decisões de contratação/demissão do CAE pode não promover a coragem moral do CAE	D3	A034	Não
109	"Workplace investigations escalated conflicts, negatively affecting whistleblowers... workplaces were described as having developed 'fear culture'."    As investigações no local de trabalho intensificaram os conflitos, afetando negativamente os denunciantes... os locais de trabalho foram descritos como tendo desenvolvido uma "cultura do medo".	D3	A077	Sim
110	"Organizational support will eliminate the fear of retaliation when the auditor will report wrong-doings."    "O suporte organizacional eliminará o medo de retaliação quando o auditor relatar irregularidades."	D3	A078	Sim
111	"anticipated regret has a stronger effect on whistle-blowing intentions when organizations implement policies that promote efforts to protect information confidentiality"    "o arrependimento antecipado tem um efeito mais forte nas intenções de denúncia quando as organizações implementam políticas que promovem esforços para proteger a confidencialidade das informações"	D3	A037	Sim

112	"Fear of retribution or the harbouring of grudges... [are] real possible consequences."    "Medo de retribuição ou o acalento de rancores... [são] consequências possíveis reais."	D3	A012	Não
113	"Situational and organisational factors explain more variation in the decision to blow the whistle than do individual factors."    "Fatores situacionais e organizacionais explicam mais a variação na decisão de denunciar do que fatores individuais."	D3	A079	Não
114	"percepção de custo, possibilidade de retaliação e proximidade com o colega de trabalho diminuem a intenção dos denunciante"    perception of cost, possibility of retaliation and proximity with the co-worker decrease the intention of whistleblowers	D3	A039	Sim
115	"reporting intentions of employees increases when firms have appropriate code of conduct and ethical policies in place"    "as intenções de denúncia dos funcionários aumentam quando as empresas têm códigos de conduta e políticas éticas adequadas"	D3	A040	Sim
116	"The higher the level of organisational trust, the higher the chances of internal <i>whistleblowing</i> ." (Quanto maior o nível de confiança organizacional, maiores as chances de denúncia interna.)	D3	A040	Sim
117	"whistleblowers suffering from various forms retaliation after coming forward."    "denunciante sofrendo de várias formas de retaliação após se manifestarem."	D3	A041	Sim
118	"The organization highly promotes the practice of <i>whistleblowing</i> in my organization."    "A organização promove fortemente a prática de denúncia na minha organização."	D3	A080	Sim
119	"muitas vezes os delatores correm riscos ao chamarem a atenção para um problema, pois podem ser vistos como traidores e sofrer consequências negativas em suas carreiras."	D3	A043	Sim
120	"gerentes no Brasil tendem a considerar a 'denúncia de irregularidades organizacionais' como um tabu ou um comportamento desviante, perseguindo e retaliando aquele que fez a denúncia."	D3	A043	Sim
121	"os empregados podem temer perder capital social, sofrer retaliações, ser rotulados negativamente, diminuir as chances de progressão na carreira ou ser demitidos."	D3	A043	Não
122	"Moral courage focuses on acting without fear and self-defeating to maintain the morals embedded in them even though they still have a fear of isolation."    "A coragem moral foca em agir sem medo e sem se derrotar para manter a moral neles embutida, embora ainda tenham medo do isolamento."	D3	A045	Sim
123	"fear of retaliation when employees report an act of fraud can be eliminated when the level of support from the organization is high."    o medo de retaliação quando os funcionários relatam um ato de fraude pode ser eliminado quando o nível de suporte da organização é alto.	D3	A081	Sim
124	"Fear of retaliation by management and other employees resulted as one of the main barriers against <i>whistleblowing</i> in health care."    "O medo de retaliação por parte da gestão e de outros funcionários resultou como uma das principais barreiras contra a denúncia."	D3	A082	Sim
125	"Fear of negative impact that reporting the incident would have on your career (e.g. loss of promotion opportunities)."    Medo do impacto negativo que o relato do incidente teria em sua carreira (ex: perda de oportunidades de promoção).	D3	A083	Sim
126	"Whistleblowers report <i>wrongdoing</i> when they are aware of the procedures... they have to perceive a culture of transparency and of organisational justice, without any fear of being fired or of retaliation."    "Os denunciante relatam irregularidades quando estão cientes dos procedimentos... eles devem perceber uma cultura de transparência e de justiça organizacional, sem qualquer medo de demissão ou retaliação."	D3	A084	Não
127	"Policies and mechanisms incorporate the levels of procedural justice, distributive justice, and higher interactional justice will increase the likelihood that internal accountants will report fraudulent financial statements."    "Políticas e mecanismos que incorporam níveis de justiça processual, justiça distributiva e maior justiça interacional aumentarão a probabilidade de que os contadores internos relatem demonstrações financeiras fraudulentas."	D3	A085	Sim
128	"Whistleblowers tend to receive any retaliation if the top management or supervisors maintain the errors and retaliate to whistleblowers."    "Os denunciante tendem a receber retaliações se a alta administração ou os supervisores mantiverem os erros e retaliarem os denunciante."	D3	A085	Sim

129	"Explicit organisation policies established with positive language tone regarding corporate ethical practices"    Políticas organizacionais explícitas estabelecidas com tom de linguagem positivo em relação às práticas éticas corporativas	D3	A086	Não
130	"Employee who experience fair organizational justice... have higher <i>whistleblowing</i> intentions than employees in unfair conditions."    "Funcionários que vivenciam justiça organizacional justa... têm maiores intenções de denúncia do que funcionários em condições injustas."	D3	A087	Sim
131	"Distributive justice, procedural justice, and interactional justice affect <i>whistleblowing</i> intention."    "Justiça distributiva, justiça procedimental e justiça interacional afetam a intenção de denúncia."	D3	A087	Não
132	"possible loss of job, persecution and revenge of other members of the organization... hinder the complaint"    possível perda de emprego, perseguição e vingança de outros membros da organização... dificultam a denúncia	D3	A088	Sim
133	"SME accountants are directly and negatively influenced by family management and control beliefs."    "Contadores de pequenas e médias empresas são direta e negativamente influenciados pela gestão familiar e crenças de controle."	D3	A088	Sim
134	"SME accountants are directly and negatively influenced by family management and control beliefs."    "Contadores de PMEs são direta e negativamente influenciados pela gestão familiar e crenças de controle."	D3	A088	Não
135	"The fear of retaliation moderates the relationship between <i>whistleblowing</i> judgment and <i>whistleblowing</i> intention" (O medo de retaliação modera a relação entre o julgamento da denúncia e a intenção de denunciar)	D3	A089	Sim
136	"The status of the wrongdoer exerts a strong influence on the decision to blow the whistle by increasing the fear of retaliation" (O status do infrator exerce uma forte influência na decisão de denunciar ao aumentar o medo de retaliação)	D3	A089	Sim
137	"Fear of retaliation may halt potential whistleblowers in Brazilian organizations." (O medo de retaliação pode paralisar potenciais denunciadores em organizações brasileiras.)	D3	A089	Não
138	"Such organisations will generally have a gamut of internal failures, such as poor communication, low participation in decision making... It is possible for such an organisation to maintain a high, if false, public reputation by gagging staff by sustaining a climate of insecurity or fear"    Tais organizações geralmente terão uma gama de falhas internas, como má comunicação, baixa participação na tomada de decisões... É possível que tal organização mantenha uma reputação pública elevada, embora falsa, amordaçando a equipe ao sustentar um clima de insegurança ou medo.	D3	A090	Sim
139	"the courage of the whistleblower needs to support the organizational culture so that fraud can be detected, and individuals do not retaliate."    a coragem do denunciante precisa do apoio da cultura organizacional para que a fraude possa ser detectada e os indivíduos não sofram retaliação.	D3	A091	Sim
140	"Temporary workers... fear to put their future permanent position at stake when they voice concerns"    Trabalhadores temporários... temem colocar sua futura posição permanente em risco ao expressar preocupações	D3	A092	Não
141	"Organizations fear that implementation of a <i>whistleblowing</i> system might impair the work environment... undermining corporate culture by encouraging secrecy, destabilizing management authority, and diminishing morale"    As organizações temem que a implementação de um sistema de denúncia possa prejudicar o ambiente de trabalho... minando a cultura corporativa ao encorajar o segredo, desestabilizando a autoridade gerencial e diminuindo o moral.	D3	A019	Sim
142	"If the employee believes that the company is not likely to address the concern and/or is likely to retaliate... then an external report may be more effective."    Se o funcionário acredita que a empresa provavelmente não resolverá o problema e/ou provavelmente retaliará... então um relato externo pode ser mais eficaz.	D3	A093	Não
143	"Individuals under high obedience pressure exhibit lower <i>whistleblowing</i> intentions than those under low obedience pressure."    "Indivíduos sob alta pressão de obediência exibem menores intenções de denúncia do que aqueles sob baixa pressão."	D3	A094	Sim
144	"Individuals under high obedience pressure exhibit lower <i>whistleblowing</i> intentions."    "Indivíduos sob alta pressão de obediência exibem menores intenções de denúncia."	D3	A094	Não

145	"The 'talk or walk' dilemma: the employee is compelled to respond to internal investigations or face dismissal for disobeying management."    "O dilema 'falar ou sair': o funcionário é compelido a responder a investigações internas ou enfrentar demissão por desobedecer à gestão."	D3	A095	Não
146	"The company culture is conducive to <i>whistleblowing</i> in the workplace, there is no fear of being ostracised by co-workers."    "A cultura da empresa é propícia à denúncia no local de trabalho, não há medo de ser isolado pelos colegas."	D3	A096	Sim
147	"whistleblowers are not welcome. They will be labelled as troublemakers and will be exposed to numerous risks"    "denunciantes não são bem-vindos. Eles serão rotulados como encrenqueiros e estarão expostos a inúmeros riscos"	D3	A053	Sim
148	"organizational ethical culture positively influences <i>whistleblowing</i> intentions"    a cultura ética organizacional influencia positivamente as intenções de denúncia	D3	A097	Sim
149	"The EU Whistleblower Directive is the first EU law to provide protection to whistleblowers across the EU... including both the public and private sector." (A Diretiva de Denunciantes da UE é a primeira lei da UE a fornecer proteção aos denunciantes em toda a UE... incluindo os setores público e privado.)	D4	A098	Sim
150	"introducing a public interest test would 'create confusion around the protection afforded to whistleblowers as they would have an additional legal test to meet'"    "introduzir um teste de interesse público 'criaria confusão em torno da proteção concedida aos denunciantes, pois eles teriam um teste legal adicional a cumprir"	D4	A099	Não
151	"greater protection (e.g. the creation of rules for protection) would favor the accounting professional's intentions to engage in <i>whistleblowing</i> "    maior proteção (ex: criação de regras de proteção) favoreceria as intenções do profissional contábil em denunciar	D4	A026	Sim
152	"It is very unlikely that employees will blow the whistle if they do not have any knowledge on <i>whistleblowing</i> [...] they might be afraid that if they whistleblow, they are not well-protected."    "É muito improvável que os funcionários denunciem se não tiverem conhecimento sobre o <i>whistleblowing</i> [...] eles podem ter medo de que, se denunciarem, não estarão bem protegidos."	D4	A100	Sim
153	"They might be afraid that if they whistleblow, they are not well-protected."    "Eles podem ter medo de que, se denunciarem, não estarão bem protegidos."	D4	A100	Não
154	"A pesar de las altas expectativas sobre el papel del auditor, la detección, supervisión y minimización del fraude va más allá del auditor, e involucra a organismos públicos encargados del control del mercado financiero."    "Apesar das altas expectativas sobre o papel do auditor, a detecção, supervisão e minimização da fraude vai além do auditor e envolve órgãos públicos encarregados do controle do mercado financeiro."	D4	A101	Sim
155	"La detección, supervisión y minimización del fraude va más allá del auditor, e involucra a organismos públicos encargados del control del mercado financiero."    "A detecção, supervisão e minimização da fraude vai além do auditor e envolve órgãos públicos encarregados do controle do mercado financeiro."	D4	A101	Não
156	"Legal and societal context seems to be a necessary, but not a sufficient condition for the protection of employees who report <i>wrongdoing</i> at work."    O contexto legal e social parece ser uma condição necessária, mas não suficiente para a proteção de funcionários que relatam irregularidades no trabalho.	D4	A057	Sim
157	"A civil servant may resort to <i>whistleblowing</i> precisely because the institutional procedures that are normally followed... are set aside."    "Um servidor público pode recorrer à denúncia precisamente porque os procedimentos institucionais que normalmente são seguidos... são postos de lado."	D4	A058	Não
158	"reasonable belief threshold... is preferable because it would discourage vexatious disclosures"    o limiar de crença razoável... é preferível porque desencorajaria denúncias vexatórias	D4	A102	Não
159	"Findings indicate that municipal employees are... due to: perceived low protection by the law; limited trust in authorities."    "Os resultados indicam que os funcionários municipais têm... devido à: baixa proteção percebida pela lei; confiança limitada nas autoridades."	D4	A003	Sim
160	"Perceived low protection by the law; limited trust in authorities."    "Baixa proteção percebida pela lei; confiança limitada nas autoridades."	D4	A003	Não

161	"I would not be a whistle blower if my organisation operated under a strong legal system, in which [ <i>wrongdoing</i> is] routinely prosecuted."    "Eu não seria um denunciante se minha organização operasse sob um sistema legal forte, no qual [irregularidades são] rotineiramente processadas."	D4	A061	Sim
162	"Only the ethical behavior of company's internal auditors influenced them to be whistle blowers coupled by a witness protection program."    "Apenas o comportamento ético dos auditores internos da empresa os influenciou a serem denunciantes, juntamente com um programa de proteção a testemunhas."	D4	A032	Sim
163	"The law has a direct impact on stigma when it protects only certain kinds of reporting." (A lei tem um impacto direto no estigma quando protege apenas certos tipos de denúncia.)	D4	A006	Não
164	"Sarbanes-Oxley Act objective: rebuild investors' confidence through regulation of the audit industry and <i>whistleblowing</i> procedures."    "Objetivo da Lei Sarbanes-Oxley: reconstruir a confiança dos investidores através da regulação da indústria de auditoria e procedimentos de denúncia."	D4	A103	Não
165	"Evaluating the effectiveness of whistleblower protection: A new index."    Avaliando a eficácia da proteção ao denunciante: Um novo índice.	D4	A104	Não
166	"In some countries, specific laws are created to support whistleblowers... while in other countries, these laws are still in the process of being installed."    "Em alguns países, leis específicas são criadas para apoiar os denunciantes... enquanto em outros, essas leis ainda estão em processo de instalação."	D4	A034	Não
167	"The sense of injustice... was further amplified by the actual powerlessness of the co-determination apparatuses... vis-à-vis the power of the management."    O sentimento de injustiça... foi ampliado pela impotência real dos aparelhos de co-determinação... frente ao poder da gestão.	D4	A077	Sim
168	"The employer funds the investigation, creates the mandate and acts as prosecutor, police and judge in one."    O empregador financia a investigação, cria o mandato e atua como promotor, polícia e juiz ao mesmo tempo.	D4	A077	Não
169	"Formalized investigation imitates simultaneously both a police investigation and a court proceeding... marketed to employers as the 'best practice' to 'put an end to a conflict'."    A investigação formalizada imita simultaneamente uma investigação policial e um processo judicial... comercializada aos empregadores como a "melhor prática" para "pôr fim a um conflito".	D4	A077	Não
170	"Reminding client-employees about the statutory protections available... increase the likelihood that a client-employee will disclose suspected fraud."    "Lembrar os funcionários-clientes sobre as proteções estatutárias disponíveis... aumenta a probabilidade de que um funcionário-cliente revele uma fraude suspeita."	D4	A105	Sim
171	"Reminding client-employees about the statutory protections available... increase the likelihood that a client-employee will disclose suspected fraud."    "Lembrar os funcionários-clientes sobre as proteções estatutárias disponíveis... aumenta a probabilidade de que revelem fraudes suspeitas."	D4	A105	Não
172	"A ética deveria ser uma via de mão dupla, não bastando apenas exigir comportamentos, mas dar garantias de que esse comportamento não venha ferir a integridade do outro."	D4	A013	Não
173	"A protection-based approach seems most promising... intention to whistleblow is more heavily reduced by losses than increased by gains."    "Uma abordagem baseada na proteção parece mais promissora... a intenção de denunciar é mais fortemente reduzida por perdas do que aumentada por ganhos."	D4	A106	Sim
174	"accountants would do what they are supposed to do... when there is a proper 'stick' mechanism in place, to kind of penalize them accordingly."    "contadores fariam o que devem fazer... quando houver um mecanismo de 'punição' adequado para penalizá-los conforme necessário."	D4	A107	Sim
175	"Independent board of directors would drive such voluntary activities of disclosure to a large extent"    "O conselho de administração independente impulsionaria tais atividades voluntárias de divulgação em grande medida"	D4	A040	Sim

176	"The rationale behind the use of this judicial standard is to set the bar for protection not too high in order to encourage whistleblowers to come forward"    "A lógica por trás do uso deste padrão judicial é não elevar demais a barra para proteção, a fim de encorajar os denunciante a se manifestarem."	D4	A041	Não
177	"The lack of regulatory clarity fosters an environment where breaches are common and individuals are scared to report them."    A falta de clareza regulatória promove um ambiente onde as violações são comuns e os indivíduos têm medo de denunciá-las.	D4	A042	Sim
178	"Audit committee quality correlates positively with internal <i>whistleblowing</i> ."    "A qualidade do comitê de auditoria correlaciona-se positivamente com a denúncia interna."	D4	A044	Não
179	"reward programs are effective at increasing detection and deterrence of <i>wrongdoing</i> "    programas de recompensa são eficazes no aumento da detecção e dissuasão de irregularidades	D4	A082	Não
180	"The judges reserved a different fate for the two defendants... retaliatory actors or protective actors."    "Os juízes reservaram um destino diferente para os dois réus... atores retaliadores ou atores protetores."	D4	A108	Não
181	"The protection provided is not only limited to regulations but also implemented in practice."    "A proteção fornecida não se limita apenas aos regulamentos, mas também deve ser implementada na prática."	D4	A085	Não
182	"Sarbanes-Oxley 2002... aims to protect the confidentiality of the reporter's identity."    "A Sarbanes-Oxley 2002... visa proteger a confidencialidade da identidade do relator."	D4	A087	Sim
183	"the reluctance of whistle-blowers to report to law <i>enforcement</i> authorities is likely due to the lack of effective legal protections." (a relutância dos denunciante em reportar às autoridades de aplicação da lei deve-se provavelmente à falta de proteções legais eficazes.)	D4	A089	Sim
184	"The perceived strength of each of the three components of the framework [internal controls] significantly predict reporting intentions to the <i>whistleblowing</i> hotline."    "A força percebida de cada um dos três componentes da estrutura [controles internos] prevê significativamente as intenções de denúncia para o canal de denúncias."	D4	A109	Sim
185	"Perceived strength of each of the three components of the framework significantly predict reporting intentions."    "A força percebida de cada um dos três componentes da estrutura prevê significativamente as intenções de denúncia."	D4	A109	Não
186	"The Whistleblower Protection Act of 1989 ensures that federal employees who turn whistleblowers receive a portion of the amount obtained in settlements..."    "A Lei de Proteção ao Denunciante de 1989 garante que os funcionários federais que se tornem denunciante recebam uma parte do valor obtido em acordos..."	D4	A017	Sim
187	"The majority (76.7%) of survey respondents indicated that they had provisions protecting whistleblowers." (A maioria (76,7%) dos respondentes da pesquisa indicou que possuía disposições para proteger denunciante.)	D4	A110	Não
188	"Sygnaliści mają się jednak czego obawiać. Pomimo szczytkowych miejsc w polskim prawodawstwie obejmujących osoby zgłaszające ochroną, ochrona ta jest bardzo słaba."    Os denunciante, porém, têm o que temer. Apesar de haver pontos residuais na legislação polaca que conferem proteção aos denunciante, essa proteção é muito fraca.	D4	A018	Sim
189	"Wsparcie dla whistleblowerów... powinno być odpowiednie prawo."    O apoio aos denunciante... deve ser uma lei adequada.	D4	A018	Não
190	"Internal <i>whistleblowing</i> (WB) systems... have been required for public companies in the United States since the 2002 Sarbanes-Oxley Act (SOX)."    Sistemas internos de denúncia... têm sido exigidos para empresas públicas nos Estados Unidos desde a Lei Sarbanes-Oxley de 2002 (SOX).	D4	A093	Sim
191	"The condition for covering the person reporting with protection is the circumstance of having reasonable grounds to believe that the report... is necessary to disclose a violation of the law."    "A condição para cobrir a pessoa que relata com proteção é a circunstância de ter motivos razoáveis para acreditar que o relato... é necessário para revelar uma violação da lei."	D4	A021	Não

192	"Reliable <i>whistleblowing</i> ... will reduce the convenience of crime by privileged individuals who intend to abuse their positions."    "Denúncias confiáveis... reduzirão a conveniência do crime por indivíduos privilegiados que pretendem abusar de suas posições."	D4	A111	Não
193	"Reliable <i>whistleblowing</i> ... will reduce the convenience of crime by privileged individuals."    "Denúncias confiáveis... reduzirão a conveniência do crime por indivíduos privilegiados."	D4	A111	Não
194	"The underlying reason for providing protection is their position of economic vulnerability towards the person they depend on for work."    "A razão subjacente para fornecer proteção é a posição de vulnerabilidade econômica em relação à pessoa de quem dependem para o trabalho."	D4	A112	Não
195	"legitimate <i>enforcement</i> contributes to businesses' willingness to comply."    "o <i>enforcement</i> legítimo contribui para a disposição das empresas em cumprir as normas."	D4	A113	Não
196	"despite good whistleblower provisions... are afraid of the consequences if they do report."    "apesar de boas disposições para denunciadores... têm medo das consequências se denunciarem."	D4	A114	Não
197	"Personal responsibility has a significant positive relationship with <i>whistleblowing</i> intention."    "A responsabilidade pessoal tem uma relação positiva significativa com a intenção de denúncia."	D5	A027	Não
198	"Auditor internal pemerintah akan mengungkapkan kecurangan yang dia temukan, dan intensi untuk melakukan <i>whistleblowing</i> akan semakin tinggi didasari rasa cinta terhadap profesinya yang tinggi pula."    "O auditor interno governmental revelará a fraude que encontrar, e a intenção de realizar a denúncia será maior baseada também em um alto senso de amor pela sua profissão."	D5	A115	Sim
199	"Auditor internal pemerintah akan mengungkapkan kecurangan yang dia temukan, dan intensi untuk melakukan <i>whistleblowing</i> akan semakin tinggi didasari rasa cinta terhadap profesinya."    "O auditor interno governmental revelará a fraude que encontrar, e a intenção de denunciar será maior baseada no amor pela sua profissão."	D5	A115	Não
200	"Professional associations such as the Chartered Financial Institute (CFA) uphold moral values and urge members to exercise high moral standards and diligence in their duties."    "Associações profissionais, como o Chartered Financial Institute (CFA), sustentam valores morais e instam os membros a exercerem elevados padrões morais e diligência em seus deveres."	D5	A059	Sim
201	"professional codes have a significant effect on ethical decision making... because they articulate general principles"    códigos profissionais têm um efeito significativo na tomada de decisão ética... porque articulam princípios gerais	D5	A001	Sim
202	"the Courage of professional conscience [should be trained and respected]."    A Coragem da consciência profissional [deve ser treinada e respeitada].	D5	A116	Não
203	"The professional organization of the internal auditor refuses the role of the internal auditor to be a whistleblower due to the principle of the confidentiality."    "A organização profissional do auditor interno recusa o papel do auditor interno como denunciante devido ao princípio da confidencialidade."	D5	A032	Sim
204	"Ethical awareness is a moral attitude possessed by auditors who are aware of professional ethics and other rules relating to the auditor profession in carrying out their duties."    "A consciência ética é uma atitude moral possuída por auditores que estão cientes da ética profissional e de outras regras relativas à profissão de auditor no desempenho de suas funções."	D5	A068	Sim
205	"The auditor must also be guided by code of conduct principles agreed by IIA, that are integrity, objectivity, competence and confidentiality."    "O auditor também deve ser guiado pelos princípios do código de conduta acordados pelo IIA, que são integridade, objetividade, competência e confidencialidade."	D5	A068	Sim
206	"Auditors must work professionally and continue to carry out their duties independently. The ability to do this not only requires expertise in the field, but also awareness."    "Os auditores devem trabalhar profissionalmente e continuar a desempenhar suas funções de forma independente. A capacidade de fazer isso não requer apenas perícia na área, mas também consciência."	D5	A068	Não

207	"moral non-responsibility (people believed it was not their duty to report the observed violation)"    não responsabilização moral (as pessoas acreditavam que não era seu dever relatar a violação observada)	D5	A070	Não
208	"IDW PS 980... has practically established itself among large companies as a standard for compliance monitoring."    "IDW PS 980... estabeleceu-se praticamente entre as grandes empresas como um padrão para monitoramento de compliance."	D5	A117	Não
209	"professional training of those who manage reports is a mandatory requirement"    "o treinamento profissional daqueles que gerenciam as denúncias é um requisito obrigatório"	D5	A074	Não
210	"The subject is posited as an adherent of specified rules and practices including in relation to <i>wrongdoing</i> , and thus espouses shock when it is prevalent."    "O sujeito é colocado como um adepto de regras e práticas especificadas, inclusive em relação a irregularidades, e assim expressa choque quando estas são prevalentes."	D5	A011	Sim
211	"Good faith shall be deemed lacking when the employee does not have personal knowledge on a factual basis for the communication."    "A boa-fé será considerada ausente quando o funcionário não tiver conhecimento pessoal de base factual para a comunicação."	D5	A118	Não
212	"Trade unions find themselves... in an 'epistemic struggle' when trying to resist the dominant forms of knowledge that individualize workplace relations."    Os sindicatos encontram-se... numa "luta epistêmica" ao tentarem resistir às formas dominantes de conhecimento que individualizam as relações de trabalho.	D5	A077	Não
213	"An auditor is often faced with ethical issues that pit ethics professional codes against ethical decisions."    Um auditor é frequentemente confrontado com questões éticas que colocam códigos de ética profissional contra decisões éticas.	D5	A035	Não
214	"Public accountants who have high IC [Independence Commitment] and PRR [Personal Responsibility] tend to act in accordance with professional standards."    "Contadores públicos que possuem alto comprometimento com a independência e responsabilidade pessoal tendem a agir de acordo com os padrões profissionais."	D5	A078	Sim
215	"estilo ético julgador é mais propenso ao reporte de situações cotidianas relacionadas aos auditores"    judging ethical style is more prone to reporting everyday situations related to auditors	D5	A039	Não
216	"The presence of auditors with a high level of professional identity in an organization increases auditors' internal <i>whistleblowing</i> intentions."    "A presença de auditores com alto nível de identidade profissional em uma organização aumenta as intenções de denúncia interna dos auditores."	D5	A044	Sim
217	"Existence of a high-quality internal audit function... is associated with a higher likelihood of internal <i>whistleblowing</i> ."    "A existência de uma função de auditoria interna de alta qualidade... está associada a uma maior probabilidade de denúncia interna."	D5	A044	Não
218	"Corporate accounting staff the first employee to receive and carry out the financial reporting process... if there is an error or fraud, they are the first to know it."    "A equipe de contabilidade corporativa é o primeiro funcionário a receber e realizar o processo de relato financeiro... se houver erro ou fraude, eles são os primeiros a saber."	D5	A045	Sim
219	"A professional who revealed information... understood that there exists a 'collision of duties' between reporting crimes and the duty of good faith."    "Um profissional que revelou informações... entendeu que existe uma 'colisão de deveres' entre denunciar crimes e o dever de boa fé."	D5	A014	Não
220	"Having professional commitment is essential for <i>whistleblowing</i> decision-making. It needs individual awareness and professional ethics" (Ter compromisso profissional é essencial para a tomada de decisão de denúncia. Exige consciência individual e ética profissional)	D5	A119	Sim
221	"the principle of professional behavior requires that each professional accountant adheres to legal provisions, applicable regulations, and avoids practices... which can reduce the public's trust" (o princípio do comportamento profissional exige que cada contador profissional adira às disposições legais, regulamentos aplicáveis e evite práticas... que possam reduzir a confiança do público)	D5	A119	Sim
222	"The principle of professional behavior requires that each professional accountant adheres to legal provisions, applicable regulations, and avoids practices... which can reduce the public's trust." (O princípio do comportamento profissional exige que cada contador profissional adira às disposições legais, regulamentos aplicáveis e evite práticas... que possam reduzir a confiança do público.)	D5	A119	Não

223	"Pressure from managers to deviate from professional guidelines causes individuals to firmly oppose such behavior and put on their new role as professional and independent."    "A pressão dos gestores para se desviar das diretrizes profissionais faz com que os indivíduos se oponham firmemente a tal comportamento e assumam seu novo papel como profissionais e independentes."	D5	A085	Sim
224	"Individuals' inclination to be a steward may be the factor elucidating their behaviors under the retaliation and obedience pressure conditions."    "A inclinação dos indivíduos para serem administradores (stewards) pode ser o fator que explica seus comportamentos sob condições de retaliação e pressão de obediência."	D5	A120	Sim
225	"Individuals' inclination to be a steward may be the factor elucidating their behaviors under the retaliation and obedience pressure."    "A inclinação dos indivíduos para serem administradores (stewards) pode ser o fator que explica seus comportamentos sob pressão de retaliação e obediência."	D5	A120	Não
226	"training on the subject is also listed as a favorable condition for affirming the individual's effectiveness"    o treinamento sobre o assunto também é listado como uma condição favorável para afirmar a eficácia do indivíduo	D5	A088	Não
227	"Ketika seseorang tidak memiliki rasa tanggung jawab atas kecurangan, maka potensi untuk melakukan tindakan <i>whistleblowing</i> akan kecil."    "Quando alguém não possui um senso de responsabilidade pela fraude, o potencial para realizar a denúncia será pequeno."	D5	A047	Sim
228	"Professional ethics, and ethical confidentiality affect <i>whistleblowing</i> intention."    "A ética profissional e a confidencialidade ética afetam a intenção de denunciar."	D5	A048	Sim
229	"the employees did not want to know about illegal activities... accountants, doing?... The illegal activities of the construction firms did not take place in isolation, but in the context of social networks."    "os funcionários não queriam saber sobre atividades ilegais... o que os contadores estavam fazendo?... As atividades ilegais das construtoras não ocorreram isoladamente, mas no contexto de redes sociais."	D5	A017	Sim
230	"What were the inspectors and controllers, such as accountants, doing?... The illegal activities of the construction firms did not take place in isolation, but in the context of social networks."    "O que os inspetores e controladores, como os contadores, estavam fazendo?... As atividades ilegais das construtoras não ocorreram isoladamente, mas no contexto de redes sociais."	D5	A017	Não
231	"managers have a stronger obligation to and greater respect for the formal structures... unlike politicians, managers have much to gain by emphasising this separation."    "gestores têm uma obrigação mais forte e maior respeito pelas estruturas formais... diferentemente dos políticos, os gestores têm muito a ganhar ao enfatizar essa separação."	D5	A121	Não
232	"whistleblowers are more likely to... feel a sense of responsibility for reporting <i>wrongdoing</i> , and have greater knowledge of appropriate internal channels."    "denunciantes são mais propensos a... sentir um senso de responsabilidade por relatar irregularidades e ter maior conhecimento dos canais internos apropriados."	D5	A122	Não
233	"Zgłaszanie ich poza organizację może być postrzegane jako akt nielojalności wobec firmy... złamanie solidarności, swoistą zdradę wspólnoty."    Relatá-los fora da organização pode ser visto como um ato de deslealdade para com a empresa... uma quebra de solidariedade, uma espécie de traição à comunidade.	D5	A018	Sim
234	"Auditors... must... have a Whistleblower attitude so that the output produced is in favor of the people (principal)."    Auditores... devem... ter uma atitude de denunciante para que o resultado produzido seja em favor do povo (principal).	D5	A049	Não
235	"...professional commitment also determine one's adherence to the professional code of ethics."   ...o compromisso profissional também determina a adesão de alguém ao código de ética profissional.	D5	A022	Sim
236	"The academic literature generally deals with whistle-blowing as an expression of morality in organisations or as an affirmation of professional responsibility."    A literatura acadêmica geralmente trata a denúncia como uma expressão de moralidade nas organizações ou como uma afirmação de responsabilidade profissional.	D5	A123	Sim

237	"conformance with the expectation that the auditor 'is a watchdog' allows the auditor to internalisation pragmatic legitimacy."    "a conformidade com a expectativa de que o auditor é um 'cão de guarda' permite ao auditor internalizar a legitimidade pragmática."	D5	A023	Sim
238	"Subordinates' promotive voice was significantly and positively correlated to the [Leader-Member Exchange] quality... driven by performance enhancement motives."    "A voz promotiva dos subordinados correlacionou-se significativa e positivamente com a qualidade da relação líder-membro... impulsionada por motivos de melhoria de desempenho."	D6	A124	Não
239	"Subordinates' promotive voice driven by impression management motives would lead to lower levels of creative idea endorsement."    "A voz promotiva dos subordinados impulsionada por motivos de gestão de impressão levaria a níveis mais baixos de endosso."	D6	A124	Não
240	"When attendees engage in CMBs [counterproductive meeting behaviors], the meeting no longer reaches expectations, and participants may not extend their vulnerability as freely... because they have been let down."    Quando os participantes se envolvem em comportamentos de reunião contraproducentes, a reunião não atende mais às expectativas e os participantes podem não estender sua vulnerabilidade tão livremente... porque foram decepcionados.	D6	A054	Sim
241	"greater participation of accounting professionals in deliberations... the solution... requires more than the mere creation of rules"    maior participação dos profissionais de contabilidade nas deliberações... a solução... exige mais do que a mera criação de regras	D6	A026	Não
242	"Factors within organizational culture, such as vigilance, engagement, credibility, accountability, empowerment, courage and options all influence how an employee decides whether or not to report <i>wrongdoing</i> ."    Fatores dentro da cultura organizacional, como vigilância, engajamento, credibilidade, responsabilidade, empoderamento, coragem e opções, todos influenciam como um funcionário decide se deve ou não relatar uma irregularidade.	D6	A057	Sim
243	"An experience of not being able to do anything to stop the stressor has been shown to impair health."    A experiência de não ser capaz de fazer nada para parar o estressor demonstrou prejudicar a saúde.	D6	A057	Não
244	"Observing successful <i>whistleblowing</i> can decrease the probability of retaliation... and increase the probability that employees... are willing to report <i>wrongdoing</i> ."    Observar denúncias bem-sucedidas pode diminuir a probabilidade de retaliação... e aumentar a probabilidade de que os funcionários... estejam dispostos a relatar irregularidades.	D6	A057	Não
245	"características peculiares estereotipadas da cultura do país, como a cordialidade, a aversão a conflitos, o 'jeitinho brasileiro' e o excesso de confiança nas relações interpessoais podem levar a compreender a prática da denúncia interna... como um comportamento rejeitável."	D6	A031	Sim
246	"Enablers such as moral identity (MI) and job satisfaction (JS) having higher driving power [...] are relatively more important."    "Facilitadores como identidade moral (MI) e satisfação no trabalho (JS), que possuem maior poder de condução [...] são relativamente mais importantes."	D6	A125	Sim
247	"Enablers such as moral identity (MI) and job satisfaction (JS)... are relatively more important."    "Facilitadores como identidade moral (MI) e satisfação no trabalho (JS)... são relativamente mais importantes."	D6	A125	Não
248	"Locus of control affects the intention to conduct internal <i>whistleblowing</i> ." (O locus de controle afeta a intenção de realizar denúncias internas.)	D6	A126	Sim
249	"Felt obligation strengthens the effect of voicer credibility on voice endorsement."    "A obrigação sentida fortalece o efeito da credibilidade de quem fala na aprovação da voz."	D6	A008	Não
250	"norms differentiating legitimate from impossible speech are used as a measure of control and a means to exercise power over organizational subjects."    normas que diferenciam a fala legítima da impossível são usadas como uma medida de controle e um meio de exercer poder sobre os sujeitos organizacionais.	D6	A010	Não
251	"Perceived behavioral control... is determined by beliefs about the resources and opportunities available to perform the behavior."    O controle comportamental percebido... é determinado por crenças sobre os recursos e oportunidades disponíveis para realizar o comportamento.	D6	A033	Sim

252	"employees' perceptions of the controllability and intentionality (but not stability) of the <i>wrongdoing</i> act affect how their anticipated regret evolves"    "as percepções dos funcionários sobre a controlabilidade e a intencionalidade (mas não a estabilidade) do ato ilícito afetam como seu arrependimento antecipado evolui"	D6	A037	Sim
253	"regardless of whether an organization has implemented organizational policies, the way people perceive a <i>wrongdoing's</i> controllability and intentionality affect how anticipated regret changes"    "independentemente de uma organização ter implementado políticas organizacionais, a forma como as pessoas percebem a controlabilidade e a intencionalidade de uma irregularidade afeta como o arrependimento antecipado muda"	D6	A037	Não
254	"Intention to whistleblow is more heavily reduced by losses than increased by gains."    "A intenção de denunciar é mais fortemente reduzida por perdas do que aumentada por ganhos."	D6	A106	Não
255	"The concept of groupthink appears to have exerted a significant effect on group responses. Groups appear to reach a 'consensus' decision rather than the 'best' decision." (O conceito de pensamento de grupo parece ter exercido um efeito significativo nas respostas do grupo. Os grupos parecem chegar a uma decisão de 'consenso' em vez da 'melhor' decisão.)	D6	A040	Não
256	"I am willing to report to the top management if I found misconducts happened among the workers."    "Estou disposto a relatar à alta administração se descobrir que ocorreram condutas impróprias entre os trabalhadores."	D6	A080	Sim
257	"os empregados podem escolher o silêncio em vez da voz ao julgar quais informações podem ou não compartilhar tendo em vista sua observação da realidade do ambiente de trabalho."	D6	A043	Sim
258	"a cultura brasileira possui alguns traços... que podem levar a compreender a 'denúncia de irregularidades organizacionais' como um comportamento inaceitável."	D6	A043	Sim
259	"Self-esteem as part of the intrapersonal characteristic of whistle-blowers will affect the desire to <i>whistleblowing</i> ."    "A autoestima como parte da característica intrapessoal dos denunciadores afetará o desejo de denunciar."	D6	A045	Sim
260	"attitude and perceived subjective norms significantly and positively affect <i>whistleblowing</i> intentions."    a atitude e as normas subjetivas percebidas afetam significativa e positivamente as intenções de denúncia.	D6	A081	Sim
261	"psychological variables of self-determination and self-regulation [can] investigate whether these psychological factors can increase intention in reporting accounting fraud."    Variáveis psicológicas de autodeterminação e autorregulação [podem] investigar se esses fatores psicológicos podem aumentar a intenção de relatar fraudes contábeis.	D6	A081	Não
262	" <i>whistleblowing</i> is dilemmatic. In one hand, it enforces honesty, but on the other hand, it reflects disloyalty to the organization."    "a denúncia é dilemática. Por um lado, impõe a honestidade, mas por outro, reflete deslealdade à organização."	D6	A127	Sim
263	"situational and circumstantial factors that affect <i>whistleblowing</i> intention"    fatores situacionais e circunstanciais que afetam a intenção de denúncia	D6	A082	Sim
264	"both effective and safe <i>whistleblowing</i> might depend on the whistleblower's ability to break the organisation's control over the <i>whistleblowing</i> process."    "a denúncia eficaz e segura pode depender da habilidade do denunciante de quebrar o controle da organização sobre o processo de denúncia."	D6	A128	Não
265	"Horizontal Individualism (HI)... Vertical Collectivism (VC)... show a marked preference for internal over external reporting."    Individualismo Horizontal (HI)... Coletivismo Vertical (VC)... mostram uma preferência acentuada pela denúncia interna em vez da externa.	D6	A129	Sim
266	"Ethical sensitivity has no effect because respondents believe that it is highly dependent on the sensitivity of the whistleblower's attitude toward making decisions."    "A sensibilidade ética não tem efeito porque os respondentes acreditam que ela é altamente dependente da sensibilidade da atitude do denunciante em relação à tomada de decisões."	D6	A048	Sim
267	"Pracownik ujawniający nadużycia na zewnątrz spodziewa się, że w rezultacie jego działań podjęte zostaną odpowiednie kroki."    O funcionário que revela abusos externamente espera que, como resultado de suas ações, sejam tomadas as medidas cabíveis.	D6	A018	Não

268	"Person-organization fit will positively affect employees' voice behavior."    "A adequação pessoa-organização afetará positivamente o comportamento de voz dos funcionários."	D6	A130	Não
269	"perceived personal costs have a negative effect on <i>whistleblowing</i> intention."    os custos pessoais percebidos têm um efeito negativo na intenção de denúncia.	D6	A131	Sim
270	"Attitude has a positive effect on <i>whistleblowing</i> intention" (A atitude tem um efeito positivo na intenção de denúncia)	D6	A050	Sim
271	"The economic model of rational self-interest is all about weighing up the pros and cons of alternative courses of actions."    "O modelo econômico do autointeresse racional consiste em pesar os prós e contras de cursos de ação alternativos."	D6	A111	Não
272	"The belief that reporting corruption will not change anything is also of concern."    "A crença de que denunciar a corrupção não mudará nada também é preocupante."	D6	A114	Sim
273	"Some victims may be aware of their perceived 'complicity' as the bribe payer... and would worry that by answering the questions they might implicate themselves."    "Algumas vítimas podem estar cientes de sua percepção de 'complicidade' como pagadoras de propina... e se preocupariam que, ao responder às perguntas, poderiam se implicar."	D6	A114	Não
274	"positive argument framing increases accountants' consent to act more than negatively framed arguments"    o enquadramento positivo do argumento aumenta o consentimento dos contadores para agir mais do que argumentos enquadrados negativamente	D6	A132	Sim
275	"To expect employees on the factory floor or in shops and offices to have a detailed knowledge of the criminal law... is unrealistic and to work against the policy of the statute."    "Esperar que os funcionários no chão de fábrica ou em lojas e escritórios tenham um conhecimento detalhado da lei criminal... é irrealista e trabalha contra a política do estatuto."	D7	A099	Não
276	"Organizational commitment has a significant positive relationship with <i>whistleblowing</i> intention."    "O comprometimento organizacional possui uma relação positiva significativa com a intenção de denúncia."	D7	A027	Não
277	"The dilemma of an employee-whistleblower can be represented as... Obedience as misconduct vs Loyalty Towards one's managers."    "O dilema de um funcionário-denunciante pode ser representado como... Obediência como má conduta vs Lealdade aos gestores."	D7	A029	Sim
278	"Worryingly, it those workers who objectively seem to be in greatest need of collective labor protection... are most likely to be frustrated."    "Preocupantemente, são aqueles trabalhadores que objetivamente parecem estar em maior necessidade de proteção laboral coletiva... que têm maior probabilidade de ficarem frustrados."	D7	A065	Não
279	"the whistleblowers became more certain of their information as they could discuss their observations with others. An important human factor in <i>whistleblowing</i> is thus the ability to discuss initial observations with people that one can trust"    os denunciantes tornaram-se mais seguros de suas informações na medida em que podiam discutir suas observações com outros. Um fator humano importante na denúncia é, portanto, a capacidade de discutir observações iniciais com pessoas em quem se pode confiar.	D7	A133	Sim
280	"The employee should be loyal to the company and try to resolve issues within the organization."    "O funcionário deve ser leal à empresa e tentar resolver os problemas dentro da organização."	D7	A134	Sim
281	"The only people who can be whistleblowers are those outside the company."    "As únicas pessoas que podem ser denunciantes são aquelas fora da empresa."	D7	A134	Não
282	" <i>whistleblowing</i> education plays a role in the whistle-blowing process"    "a educação sobre denúncias desempenha um papel no processo de denúncia."	D7	A072	Não
283	"Internal auditors are more likely to whistle the blow than external auditors."    Auditores internos têm maior probabilidade de denunciar do que auditores externos.	D7	A035	Sim
284	"This 'for-the-firm' mentality justifies and even amplifies misconduct by giving individuals a moral excuse"    Esta mentalidade "pela-empresa" justifica e até amplifica a má conduta ao dar aos indivíduos uma desculpa moral	D7	A135	Sim

285	"Moderate level of organizational commitment supports internal <i>whistleblowing</i> , but its high and low level is counterproductive."    "O nível moderado de comprometimento organizacional apoia a denúncia interna, mas seus níveis alto e baixo são contraproducentes."	D7	A044	Sim
286	"organizational commitment has a negative effect on <i>whistleblowing</i> intention."    "o comprometimento organizacional tem um efeito negativo na intenção de denunciar."	D7	A127	Sim
287	"whistleblowers are typically viewed as traitors and their behavior is taken as a personal offense, especially since personal loyalty is considered a cornerstone in the employment relationship." (denunciante são tipicamente vistos como traidores e seu comportamento é tomado como uma ofensa pessoal, especialmente porque a lealdade pessoal é considerada uma pedra angular na relação de emprego.)	D7	A089	Sim
288	"Brazilians solve problems by postponing them, thus escaping from the radical standpoints of a confrontation in personal terms." (Os brasileiros resolvem problemas adiando-os, escapando assim dos pontos de vista radicais de um confronto em termos pessoais.)	D7	A089	Não
289	"external net-working behaviour–i.e. their social ties to colleagues outside their departments... results in an estimated increase on the scale of voice behaviour."    O comportamento de rede externa – isto é, seus laços sociais com colegas fora de seus departamentos... resulta em um aumento estimado na escala de comportamento de voz.	D7	A136	Não
290	"professional commitment has an effect on <i>whistleblowing</i> intention; Machiavellian attitude has an effect on <i>whistleblowing</i> intention."    "o comprometimento profissional tem efeito na intenção de denúncia; a atitude maquiavélica tem efeito na intenção de denúncia."	D7	A020	Sim
291	"The higher a person's competence, the higher the detection of fraud in the procurement of goods/services in the scope of government."    Quanto maior a competência de uma pessoa, maior a detecção de fraude na aquisição de bens/serviços no âmbito do governo.	D7	A049	Não
292	"Professional commitment significantly influences the intention of individual to do <i>whistleblowing</i> ."    O compromisso profissional influencia significativamente a intenção do indivíduo de fazer uma denúncia.	D7	A022	Sim
293	"professional networks also overcome many of the informational disadvantages suffered by outside regulators." (redes profissionais também superam muitas das desvantagens informacionais sofridas por reguladores externos.)	D7	A051	Sim
294	"Labour market conditions... give professionals the confidence to engage." (As condições do mercado de trabalho... dão aos profissionais a confiança para se engajarem.)	D7	A051	Não
295	"high level of <i>whistleblowing</i> knowledge possessed by the employee will increase the employee's <i>whistleblowing</i> intention."    "o alto nível de conhecimento sobre denúncia possuído pelo funcionário aumentará a intenção de denúncia do funcionário."	D7	A053	Sim
296	"dedicated ICT-based channels are needed to promote transparency, accountability and advocacy between workers and organisations"    canais dedicados baseados em TIC são necessários para promover transparência, responsabilidade e defesa entre trabalhadores e organizações.	D8	A060	Sim
297	"A formalized <i>whistleblowing</i> hotline can contribute greatly to the [...] feeling of safety around speaking up" (Uma linha direta de denúncia formalizada pode contribuir muito para o [...] sentimento de segurança ao falar)	D8	A137	Sim
298	"A formalized <i>whistleblowing</i> hotline can contribute greatly to the [...] feeling of safety around speaking up." (Uma linha direta de denúncia formalizada pode contribuir muito para o [...] sentimento de segurança ao falar.)	D8	A137	Não
299	"one should not decide to investigate a charge only if the person who makes it identifies himself publicly"    não se deve decidir investigar uma acusação apenas se a pessoa que a faz se identificar publicamente	D8	A138	Não
300	"CM afforded visibility when employees perceived managers and other employees engaging with survey results and issues raised in comments."    "O CM proporcionou visibilidade quando os funcionários perceberam gestores e outros funcionários engajados com os resultados da pesquisa e questões levantadas."	D8	A067	Sim
301	"an increase in the discretionary power (the message space) of intermediate layers... may have a beneficial effect in reducing the possibility of both collusion and blackmail."    um aumento no poder discricionário (o espaço de mensagem) de camadas intermediárias... pode ter um efeito benéfico na redução da possibilidade de conluio e chantagem.	D8	A139	Não

302	"The lower the feasibility, the fewer resources the employees have to report and the less likely they are to report."    "Quanto menor a viabilidade, menos recursos os funcionários têm para relatar e menos provável é que relatem."	D8	A075	Não
303	"The way the form is structured already shapes the ways in which the complaint could be legitimately formulated, forcing the individual complaining into a pre-determined role."    A forma como o formulário é estruturado já molda as maneiras pelas quais a reclamação pode ser legitimamente formulada, forçando o indivíduo que reclama a assumir um papel pré-determinado.	D8	A077	Sim
304	"Internal and anonymous <i>whistleblowing</i> routes were used by professional accountants to... increase professional responsibility to report wrongdoing."    Canais de denúncia internos e anônimos foram utilizados por contadores profissionais para... aumentar a responsabilidade profissional de relatar irregularidades.	D8	A035	Sim
305	"online social media channels are customers' preferred means of <i>whistleblowing</i> " (canais de mídia social online são os meios preferidos dos clientes para denunciar)	D8	A036	Sim
306	"the use of online channels for <i>whistleblowing</i> makes it possible to share information widely through messages, photographs and videos, with speed and anonymity." (o uso de canais online para denúncia torna possível compartilhar informações amplamente através de mensagens, fotografias e vídeos, com velocidade e anonimato.)	D8	A036	Sim
307	"With significant advances in AI, it is expected that the practices are done both traditionally and online."    "Com avanços significativos em IA, espera-se que as práticas sejam feitas tanto tradicionalmente quanto online."	D8	A080	Sim
308	"Actual reporting is positively correlated with the presence of specific <i>whistleblowing</i> procedures as well as training and education programs."    "A denúncia real está positivamente correlacionada com a presença de procedimentos específicos de denúncia, bem como programas de treinamento e educação."	D8	A082	Sim
309	"Whistleblowers report <i>wrongdoing</i> when they are aware of the procedures... they have to perceive a culture of transparency."    "Denunciantes relatam irregularidades quando estão cientes dos procedimentos... eles devem perceber uma cultura de transparência."	D8	A084	Não
310	"Participants have a less willingness to report unethical behavior when their identities might be disclosed."    "Os participantes têm menos disposição para relatar comportamentos antiéticos quando suas identidades podem ser reveladas."	D8	A085	Sim
311	"presence of reporting channel would highly encourage <i>whistleblowing</i> "    a presença de canal de denúncia incentivaria fortemente a denúncia	D8	A086	Sim
312	"existence of managerial procedural safeguards alone is decisive for a potential whistleblower – regardless of their quality."    "a existência de salvaguardas procedimentais gerenciais por si só é decisiva para um denunciante potencial – independentemente de sua qualidade."	D8	A140	Não
313	"Marketing an internal WB system as a helpline 'may alter the perception... and facilitate reducing the fear of calling and the associated stigma'."    Comercializar um sistema interno de denúncia como uma linha de ajuda 'pode alterar a percepção... e facilitar a redução do medo de ligar e do estigma associado'.	D8	A093	Não
314	"Anonymous reporting channels encourage <i>whistleblowing</i> intentions due to lower personal costs"    Canais de denúncia anônimos incentivam as intenções de denúncia devido aos menores custos pessoais	D8	A141	Sim
315	"a large number of citizens do not know how to report corruption and many are afraid of the consequences of <i>whistleblowing</i> ."    "um grande número de cidadãos não sabe como denunciar a corrupção e muitos têm medo das consequências da denúncia."	D8	A114	Sim
316	" <i>Whistleblowing</i> intentions are higher when the reporting channel is administered externally."    "As intenções de denúncia são maiores quando o canal de denúncia é administrado externamente."	D8	A096	Não
317	"social media is a great platform for employees to disclose witnessed <i>wrongdoing</i> rather than a formal reporting channel."    "as redes sociais são uma ótima plataforma para os funcionários divulgarem irregularidades testemunhadas, em vez de um canal de denúncia formal."	D8	A053	Sim