



## Faça o que digo, não faça o que eu faço: Como Aspectos individuais e relacionais influenciam as Denúncias de Fraudes Organizacionais

### *Do as I Say, Don't Do as I Do: How Individual and Relational Characteristics Influence Whistleblowing*

Bernardo de Abreu Guelber Fajardo<sup>1</sup>, Ricardo Lopes Cardoso<sup>2</sup>

#### RESUMO

As fraudes são um grande dilema nas organizações e as denúncias são um dos principais mecanismos de detecção e prevenção desses atos. O processo de whistleblowing, porém, difere fortemente de país para país, devido às diferenças culturais. No contexto brasileiro, ao se levar em conta as peculiaridades da cultura nacional (como o “jeitinho brasileiro”, a cordialidade, a aversão a riscos e uma sociedade altamente hierarquizada), tem-se em conta que a denúncia pode não ser um curso de ação natural. O presente trabalho tem como objetivo identificar influências de aspectos individuais e relacionais na intenção de denunciar atividades fraudulentas identificadas pelos indivíduos. Para testar as hipóteses foi utilizado um Modelo de Equações Estruturais (SEM) com variáveis latentes coletadas por meio de um questionário respondido por 124 contabilistas. Os resultados destacam o caráter dual da influência social tanto na intensidade moral como no comportamento ético do indivíduo, evidenciado pela intenção de denunciar fraudes organizacionais observadas. Os resultados destacam a dualidade moral evidenciada por Srour (1994) para as culturas latino-americanas, bem como ressaltam possíveis contribuições para a formação do profissional de contabilidade.

**Palavras-chave:** Denúncia. Fraude. Moral. Informação Contábil.

#### ABSTRACT

*Frauds are a major dilemma in organizations and whistleblowing is one of the principal mechanisms for their detection and prevention. The whistleblowing process, however, differs greatly from country to country due to cultural differences. In the Brazilian context, when peculiarities of national culture like "jeitinho brasileiro" (or "little Brazilian ways"), cordiality, risk aversion and a highly hierarchical society are taken into consideration, whistleblowing is not necessarily seen as a natural course of action. This objective of this paper was to identify the influences of individual and relational characteristics on an individual's intention to report fraudulent activities. To test the hypotheses, we used a Structural Equation Model (SEM) utilizing latent variables collected by means of a questionnaire answered by 124 accountants. The results highlight the moral duality evidenced by Srour (1994) for Latin American cultures, as well as possible contributions for training accounting professionals.*

**Keywords:** Whistleblowing. Fraud. Moral Duality. Accounting Information.

Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas - Fundação Getúlio Vargas - Rio de Janeiro, Rio de Janeiro - Brasil - bernardo.fajardo@fgv.br  
Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas - Fundação Getúlio Vargas - Rio de Janeiro, Rio de Janeiro - Brasil - ricardo.lopes.cardoso@fgv.br

## 1 INTRODUÇÃO

As fraudes organizacionais são um dos problemas de maior complexidade que as empresas podem enfrentar. A *Association of Certified Fraud Examiner* (ACFE, 2010) estima que anualmente, instituições privadas chagam a perder um montante de cerca de US\$3 trilhões em atos fraudulentos.

Nesse aspecto, quando se fala em prevenção e contenção do comportamento fraudulento, a primeira imagem que surge é a de dezenas de contabilistas e auditores procurando falhas ou movimentos suspeitos em pilhas de documentos e relatórios. No entanto, as denúncias são, atualmente, o principal mecanismo de detecção de fraudes nas organizações (ACFE, 2010).

O ato pelo qual membros ou antigos membros de uma determinada organização denunciar ação ilegal, imoral ou ilegítima conduzida pelos outros, a pessoas ou entidades é conhecido como *whistleblowing* (Near & Miceli, 1985).

A decisão por efetuar *whistleblowing* inicia-se quando o indivíduo observa uma conduta que avalie como eticamente suspeita, iniciando-se aí uma série de ponderações sobre custos e benefícios da denúncia numa perspectiva multifacetada, qual seja a identificação de vantagens e desvantagens do ato para o próprio denunciante, para o agente que cometeu a fraude, para a organização e para a sociedade como um todo (Near & Miceli, 1985, 1996). Tal análise consideraria, por exemplo, a capacidade que a denúncia terá de deter a conduta fraudulenta (Dasgupta & Kesharwani, 2010), a confiança na efetividade da apuração (Miceli, Near & Schwenk, 1991) e os custos pessoais envolvidos, como a possibilidade de retaliação (Mesmer-Magnus e Viswesvaran, 2005).

A literatura em *whistleblowing* identifica basicamente dois conjuntos de fatores que influenciam e moldam o processo de tomada de decisão do pretense denunciante. O primeiro é relacionado a aspectos exclusivamente individuais do pretense denunciante, ou seja, ao observar um comportamento de ética duvidosa, o indivíduo possui um desejo inato na contenção de tal atividade. Esse incentivo ocorreria de acordo com aspectos morais intrínsecos, como os descritos por Jones (1990), que o levariam a julgar com maior ou menor severidade a gravidade da violação e sua responsabilidade em denunciá-la. O segundo conjunto de influência tem origem na relação entre o pretense denunciante e seu contexto. Destacam-se a relação com seus colegas de profissão (Kaplan & Whitecotton, 2001) e seus colegas de organização (Taylor & Curtis, 2010) e as relações estabelecidas com a sociedade em seu sentido mais amplo (Lukács et.al., 2012)..

Cumprir notar, porém, que tal literatura tem se desenvolvido mormente nos ambientes norte-americano e europeu, sendo ainda incipiente em outros contextos nacionais. Neste ponto destaca-se o trabalho de Bashir *et al.* (2011) que assevera que certos elementos da cultura nacional são essenciais em tal processo de análise. No contexto brasileiro, ao se levar em conta as peculiaridades da cultura nacional destacadas pelas ciências sociais (como o “jeitinho brasileiro”, a cordialidade, a aversão a riscos e uma sociedade altamente hierarquizada), tem-se em conta que a denúncia pode não ser um caminho natural na cultura brasileira. Destaca-se, mormente, a dualidade moral evidenciada por Srour (1994) para as culturas latino-americanas, com foco no conflito entre a “moral da integridade” (calcado na preocupação social) e a “moral do oportunismo” (baseado em aspectos egoístas). Assim, o indivíduo tenderia a proclamar as qualidades do primeiro aspecto como artífice para esconder os defeitos do segundo, levando a uma hipocrisia social amplamente disseminada. Assim, mesmo considerando essencial o papel da sociedade em seu cotidiano, nem sempre os indivíduos estariam dispostos a fazer sacrifícios pessoais para o bem de todos. Assim, o presente trabalho analisa o processo do *whistleblowing* no Brasil.

Para tanto, este trabalho está dividido em três seções além desta introdução. A primeira destaca os principais aspectos teóricos relativos ao processo do *whistleblowing*, com foco na explicação das relações estabelecidas pela literatura acerca das hipóteses a serem testadas. O modelo desenvolvido para testar as hipóteses, bem como o teste da existência da característica dual da influencia social, são apresentados na metodologia. Os resultados são analisados na seção seguinte. Por fim destacam-se as principais conclusões, bem como possibilidades para pesquisas futuras.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Essa seção objetiva melhor explicar os dois conjuntos de influências destacados na introdução. serão tratados de maneira estrita, tomando seus conceitos com definições mais simples e bem delineadas pela literatura. Assim, o conjunto individual que destaca a relevância dos aspectos morais individuais será tratado pela Intensidade Moral do pretense denunciante. Enquanto isso, o conjunto relacional será tratado conforme a proximidade de valores pessoais com os valores intrínsecos à profissão escolhida, sua relação com o ambiente organizacional, bem como sua motivação de exercer atividades altruístas beneficiando toda a sociedade. Tais conceitos são teoricamente melhor desenvolvidos:

### 2.1 Aspectos individuais: o papel da Intensidade Moral

Diversos estudos têm ressaltado a relevância de fatores pessoais para a prática do *whistleblowing*, como o grau de discernimento moral (*moral reasoning*) do indivíduo (Near & Miceli, 1984; Near & Miceli, 1984, 1996; Sims & Keenan (1998). O conceito de intensidade moral tem sua origem em Jones (1991) que desenvolve que as próprias características do dilema moral podem mudar a percepção do indivíduo acerca da gravidade da conduta moral da atitude observada. Assim, a intensidade moral varia com que os indivíduos avaliassem de maneira diferenciada as características situacionais do ato fraudulento, influenciando a própria decisão de denunciar (Near & Miceli, 1985, 1996; Mesmer-Magnus & Viswevaran, 2005). Mais especificamente, as pesquisas indicam que assim como é importante para o pretense denunciante ter sólidas evidências quanto ao mal feito, também é essencial o seu julgamento pessoal quanto à gravidade do malfeito para a propensão a denunciar (Miceli & Near, 1985; Near & Miceli, 1996).

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

### 2.2 Aspectos relacionais: Local de Comprometimento, Identificação Profissional e Motivação Pública

Sob uma perspectiva relacional, o processo de análise do *whistleblower* torna-se mais complexo. Nota-se a importância da identificação do indivíduo com os valores morais preconizados por sua profissão, por sua organização e até pela sociedade como um todo (Taylor & Curtis, 2010).

Inicialmente, cabe notar que o denunciante, porém, não sai ileso de riscos e custos em sua decisão de denunciar, destacando-se as retaliações sofridas por superiores hierárquicos ou colegas de trabalho (Near & Miceli, 1985). Jos, Tompkins e Hays (1989) destacam que, geralmente, os *whistleblowers* são mal vistos dentro das organizações, podendo sofrer retaliações diretas de seus colegas de trabalho ou da própria administração da empresa (Parmerlee, Near & Jensen, 1982). Assim, o *whistleblowing* tenderá a acontecer em organizações nas quais o *whistleblower* percebe uma alta congruência entre os seus valores pessoais e os valores da organização (Near & Miceli, 1985, 1996).

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

H2: Indivíduos mais comprometidos com a organização têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.

Ainda no que tange à importância do comprometimento, Meyer e Allen (1997) inserem outro aspecto importante: o comprometimento individual com sua profissão, ou seja, compartilhar valores pessoais com os valores preconizados por sua formação superior de origem. Kaplan e Whitecotton (2001) identificam que a identidade profissional está positivamente relacionada com a percepção da responsabilidade em relatar os atos antiéticos identificados. Borges e Medeiros (2007), analisando o caso dos contabilistas brasileiros, destacam a relação existente entre o comprometimento profissional e os aspectos éticos. Em outra perspectiva, tendo em conta que a profissão escolhida pelo indivíduo pode ser vista como a forma pela qual o mesmo pretende interagir e se ver parte da sociedade a qual pertence, pode-se considerar que quanto maior for sua identificação com a profissão escolhida, maior será a importância dada pelo mesmo aos aspectos sociais (Crewson, 1997).

H3: Indivíduos mais identificados com sua profissão têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.

A denúncia exerce também um papel social, pois, se a fraude denunciada for devidamente investigada e interrompida, os membros da organização, seus *stakeholders* e toda a sociedade tendem a se beneficiar dessa interrupção (Miceli, Near & Schwenk, 1991). A Motivação Pública é definida por Rainey e Steinbauer (1999) e Perry e Hondeghem (2008) como a motivação altruísta dos indivíduos para servir aos interesses da comunidade na qual está inserido. Tal fator influenciaria, por exemplo, a escolha da organização pela qual o indivíduo irá atuar, já que o mesmo realiza uma comparação – ainda que involuntária – entre seus valores pessoais e os valores de sua organização, analisando se a função exercida fornece oportunidades para satisfazer sua vontade de ajudar a sociedade no exercício de sua profissão (Steijn, 2008; Taylor, 2008; Wright & Pandey, 2008). Conclui-se, portanto, que apesar de não relacionada pela literatura, indivíduos com alto grau de motivação pública são altamente comprometidos com a sociedade, tendo maior possibilidade de realizar denúncia na medida em que estejam expostos a situações fraudulentas, já que, conforme destacado por Miceli, Near e Schwenk (1991), toda a sociedade se beneficia com a identificação e a devida interrupção da fraude.

Destaca-se, porém, um aspecto dual evidenciado por Srour (1994) que se reflete pela influência da sociedade da moral individual para as culturas latino-americanas. Assim, no que se reflete especificamente às denúncias de fraudes, tais aspectos evidenciariam não só a importância da sociedade, mas também o conflito que o indivíduo enfrenta de se sacrificar para o bem da sociedade. Com foco na influência exercida pela sociedade no incentivo à atuação ética individual, destacando a característica coletivista e a alta preocupação com as mazelas sociais presentes na população brasileira (Hofstede, 1991).

H4: A motivação pública ocorre de maneira dual, sendo um aspecto referente à importância que o indivíduo dá à sociedade em seu cotidiano, e outro aspecto referente à sua propensão em enfrentar o *trade-off* em favor da sociedade, ou seja, se sacrificar pessoalmente para o bem de todos;

H5: Indivíduos com alto grau de motivação pública têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.

H6: A Motivação Pública afeta positivamente o grau de Intensidade Moral.

### 3. METODOLOGIA

#### 3.1 Questionário e mensuração das variáveis latentes

A presente pesquisa conforma a utilização de variáveis latentes (constructos) obtidas por meio de um questionário, cujas respostas consistiam de seus indicadores.

O questionário apresentado (Apêndice A) é composto por três partes. A primeira é relativa às características dos respondentes, objetivando conhecer o perfil dos indivíduos analisados. A segunda consiste de afirmativas a serem julgadas pelos respondentes, donde se extrai duas variáveis latentes utilizadas neste trabalho: *Identificação Profissional* e *Motivação Pública*. Na terceira, foram elaborados quatro cenários a serem julgados por meio de cinco questões. A partir das questões julgadas em cada cenário, foram obtidas duas das variáveis latentes utilizadas neste trabalho: *Intenção de Denunciar* e *Intensidade Moral*. O cenário C foi elaborado com uma situação não fraudulenta e de fácil análise. Isso foi feito para certificar que os respondentes liam e interpretavam corretamente os cenários propostos, além de garantir que as considerações de eventuais

respondentes que não estavam interessados na realização da pesquisa e que, portanto, suas respostas foram descartadas.

Para a composição das variáveis latentes foram utilizados dois métodos: reflexivo e formativo. Em termos metodológicos, salienta-se que, nas variáveis latentes reflexivas, cada indicador representa um aspecto do erro da variável latente, tendendo, portanto, a apresentarem altas correlações entre eles. Paralelamente, as variáveis formativas são obtidas por uma combinação linear dos indicadores correspondentes acrescidas de um termo de erro (Edwards & Bagozzi, 2000; Jarvis, MacKenzie & Podsakoff, 2003; Diamantopoulos, 2006).

### 3.2 Participantes

Foi realizado um teste piloto com 20 alunos de graduação e pós-graduação de Administração, visando identificar possíveis falhas de entendimento e estabelecer o tempo médio para realização de todo o questionário. Após os ajustes, o mesmo foi aplicado a contabilistas de micro e pequenas empresas privadas nacionais.

A escolha de tal grupo deveu-se a seu acesso a variadas e valiosas informações essenciais à organização, possibilitando contato com situações fraudulentas no âmbito organizacional. Além disso, o fato de a profissão do contabilista ser fortemente regulamentada destaca que um comportamento antiético, como não denunciar um ato fraudulento, faz com que o profissional possa ser considerado cúmplice de tal ato, tornando-o passível de punição (Alves *et al*, 2007). Paralelamente, Cosenza *et al* (2012) destaca que essa posição privilegiada em relação às informações leva a uma forte suscetibilidade a diversos conflitos de poder na organização, não raro levando o profissional a se mobilizar por caminhos incongruentes.

Os questionários foram aplicados de maneira presencial e em meio físico, em um seminário de atualização profissional. No total foram entregues 200 questionários, obtendo-se 162 respondentes. Destes, 124 foram efetivamente analisados, pois, além de terem todas as respostas essenciais, tiveram o “cenário C” corretamente analisado (resultando numa taxa de resposta de 62%).

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

### 3.3. Resultados das variáveis latentes

Para composição das variáveis latentes explicativas foi realizada uma Análise Fatorial Exploratória. A Tabela 1 apresenta as cargas fatoriais dos indicadores aos respectivos constructos.

Conforme a literatura analisada, as respostas ao questionário deveriam reportar a existência de três fatores: Identificação Profissional; Intensidade Moral; Motivação Pública. Os resultados encontrados, porém, tornaram-se mais reveladores.

Pela Tabela 1, nota-se que *Intensidade Moral*, o *Local de Comprometimento* e a *Identificação Profissional* corroboraram fatores únicos. Já a *Motivação Pública*, apresentou-se dividido em dois constructos: MP\_digo e MP\_sacrif. Tal resultado alude ao conceito da dualidade moral retratada por Srour (1994). O autor destaca que a cultura latino-americana possui uma característica peculiar de ressaltar uma tensão entre a “moral da integridade” e a “moral do oportunismo”. Assim, o indivíduo utiliza o primeiro tipo, calcado na preocupação social, para esconder o segundo tipo, baseado em aspectos mais egoístas e que valorizem a malandragem. Essa duplicidade acarreta, porém, uma crise moral, baseada em uma hipocrisia social amplamente disseminada. Nesse caso, conclui-se que, apesar de considerar a sociedade como importante e essencial, nem sempre os indivíduos estariam dispostos a fazer sacrifícios pessoais para o bem de todos. Esse aspecto é demonstrado

pelos resultados obtidos. O constructo “MP\_digo” mostra o primeiro desses aspectos. Já o “MP\_sacrif” mostra o segundo desses aspectos.

<i>Indicador</i>	<i>Sigla</i>	<b>IP</b>	<b>IM</b>	<b>MP sacrif</b>	<b>MP digo</b>	<i>LC</i>
Sou muito feliz por ter escolhido ser um contador.	Felic	0,82				
Tenho orgulho de dizer aos outros que sou um contador.	Org	0,78				
Eu lutarei para proteger a reputação de minha profissão.	Reput	0,67				
Meus valores pessoais são similares aos valores de minha profissão.	Valor	0,59				
Para mim, esta ação...	Resp		0,90			
Minha responsabilidade em denunciar tal ação é...	Serio		0,87			
Para mim, fazer a diferença na sociedade é mais importante do que minhas realizações pessoais.	Difer			0,84		
Considero válido defender o direito dos outros, mesmo que, às vezes, isso possa me prejudicar.	Dir			0,81		
Estou disposto(a) a fazer enormes sacrifícios para o bem da sociedade.	Sacrif			0,72		
Servir à sociedade é muito importante para mim.	Servir				0,88	
No meu dia-a-dia percebo a importância de outras pessoas para realizar as diferentes tarefas que faço.	Import				0,82	
Sou mais identificado com minha organização do que com meus colegas de trabalho	Iden					0,9
Sou mais responsável pelo sucesso de minha organização do que pelo sucesso individual de meus colegas	Resp					0,86
Sou mais comprometido com minha organização do que com os indivíduos com os quais trabalho.	Comp					0,82
<b><i>Alfa de Cronbach</i></b>		<b>0,69</b>	<b>0,76</b>	<b>0,75</b>	<b>0,83</b>	<b>0,82</b>

Em que: IM: intensidade moral; IP: identificação profissional; MP\_digo: importância da sociedade; MP\_sacrif: *trade-off* indivíduo e sociedade; Cargas fatoriais abaixo de 0,5 foram retiradas.

**Tabela 1. Análise Fatorial**

Dessa forma, as variáveis utilizadas poderiam ser assim definidas:

*Intenção de Denunciar (IR)*: A variável dependente é inspirada no trabalho de Taylor e Curtis (2010), obtida por meio da observação de três indicadores:

- (i) Vontade de denunciar (*Vont*): tenta identificar a vontade que o indivíduo tem em denunciar certas ações que identifica como fraudulentas.
- (ii) Perseverança na denúncia (*Pers*): pode ser vista como o nível até onde uma pessoa estaria disposta a denunciar o ato fraudulento e vê-lo punido.
- (iii) Custo da Denúncia (*Cust*): tenta avaliar como o respondente se sentiria ao realizar a denúncia.

Contrariando o estudo de Taylor e Curtis (2010) que consideram que o custo em denunciar é ponderado pelo indivíduo em sua perseverança na realização da denúncia, aqui se optou por explicitar o custo em denunciar para evidenciar sua importância no processo do *whistleblowing*. Após a consideração das respostas em cada um dos cenários é apurada a média das avaliações para obtenção dos indicadores, para, então, compor a variável latente formativa.

*Intensidade Moral (IM)*: variável latente reflexiva de segunda ordem obtida pelo julgamento do indivíduo quanto à gravidade da fraude a sua responsabilidade em denunciar, segundo três cenários propostos pelos autores. Assim, o constructo refere-se ao grau de gravidade com que o indivíduo julga certas situações fraudulentas, bem como sua consideração sobre a responsabilidade de denunciá-las (Taylor&Curtis, 2010).

*Local de Comprometimento (LC)*: variável latente reflexiva obtida por meio de três questões advindas de trabalhos como os de Aranya e Ferris (1984) e Jeffrey e Weatherholt (1996) visando a contrastar o *trade-off* da lealdade do indivíduo com a organização e com os colegas de trabalho. Para Graham (1986) a prática do *whistleblowing* só ocorrerá se o indivíduo for mais comprometido (leal) com a organização em detrimento de seus colegas de trabalho.

*Identificação Profissional (IP)*: variável latente reflexiva obtida por meio de quatro questões advindas da escala de comprometimento profissional desenvolvida por Aranya, Pollack e Amernic (1981) e amplamente utilizada por estudos na área, tal como o de Jeffrey e Weatherholt (1996). Cabe notar que para melhor obtenção desta variável é necessário optar por uma profissão específica para coleta dos dados.

*Motivação Pública (MP\_digo x MP\_sacrif)*: variável latente reflexiva obtida por meio de cinco questões propostas por Kim (2005). Conforme notado pela literatura e corroborado pela Análise Fatorial Exploratória, a variável foi dividida em dois constructos. O primeiro refere-se à importância com que o indivíduo enxerga o papel da sociedade em suas atitudes cotidianas, sendo composto por três dos indicadores. Já o segundo refere-se ao *trade-off* de se sacrificar em favor da sociedade, sendo composto por dois dos indicadores.

Para a confirmação das variáveis latentes encontradas, é necessário observar alguns critérios. Como critério de confiabilidade da mensuração das variáveis latentes foi utilizado os valores dos *Alfas de Cronbach*, os quais se apresentam elevados (todos os valores próximos a 0,7). A validade convergente é determinada pelas altas cargas fatoriais que os indicadores apresentam em seu respectivo constructo e cargas pequenas para os outros. Já a validade discriminante é conferida pela matriz de correlação dos constructos, apresentada na Tabela 2. Na diagonal principal são apresentados os valores dos AVE (*Average of Variance Explained*). Pelo critério de Fornell e Lacker (1981), a validade discriminante é confirmada se as raízes de seu AVE forem maiores do que as correlações com os outros constructos, o que foi obtido em todos os casos. Os baixos valores de VIF (todos menores que 2) mostram que não há evidências de multicolinearidade entre as variáveis.

Tabela 2. Matriz de Correlação

	LC	MP_sacr	MP_digo	IP	IM	IR
LC	<b>0,86</b>					
MP_sacr	-0,01	<b>0,82</b>				
MP_digo	-0,16*	0,39	<b>0,93</b>			
IP	0,03	0,14	0,19**	<b>0,73</b>		
IM	0,05	0,16*	0,20**	-0,01	<b>0,90</b>	
IR	0,04	0,16*	0,09	-0,06	0,56***	<b>0,80</b>
VIF	1,02	1,06	1,13	1,04	1,10	-
Média	2,76	3,27	4,11	4,45	4,28	1,80
Desv.Pad.	1,29	1,01	1,13	0,60	0,61	0,74

Nível de significância: \*10%; \*\*5%; \*\*\*1%; N=124

Após o estabelecimento e confirmação das variáveis, cabe retomar parte das hipóteses propostas, com vistas a promover seu ajuste teórico-empírico antes do estabelecimento do modelo para testar as mesmas. Neste ponto cabe destacar, não só a confirmação de *H3*, mas também o desdobramento de *H4* e *H5* em quatro hipóteses, bem como a criação de *H6*.

H5a: Indivíduos que mais se importam com a sociedade têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.

H5b: Indivíduos mais dispostos a enfrentar o trade-off em favor da sociedade têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.

H6a: Indivíduos que mais se importam com a sociedade têm maior grau de Intensidade Moral

H6b: Indivíduos mais dispostos a enfrentar o trade-off em favor da sociedade têm maior grau de Intensidade Moral

H7: Indivíduos que mais se importam com a sociedade são mais dispostos a enfrentar o trade-off em favor da sociedade;

### 3.4 Especificação do Modelo

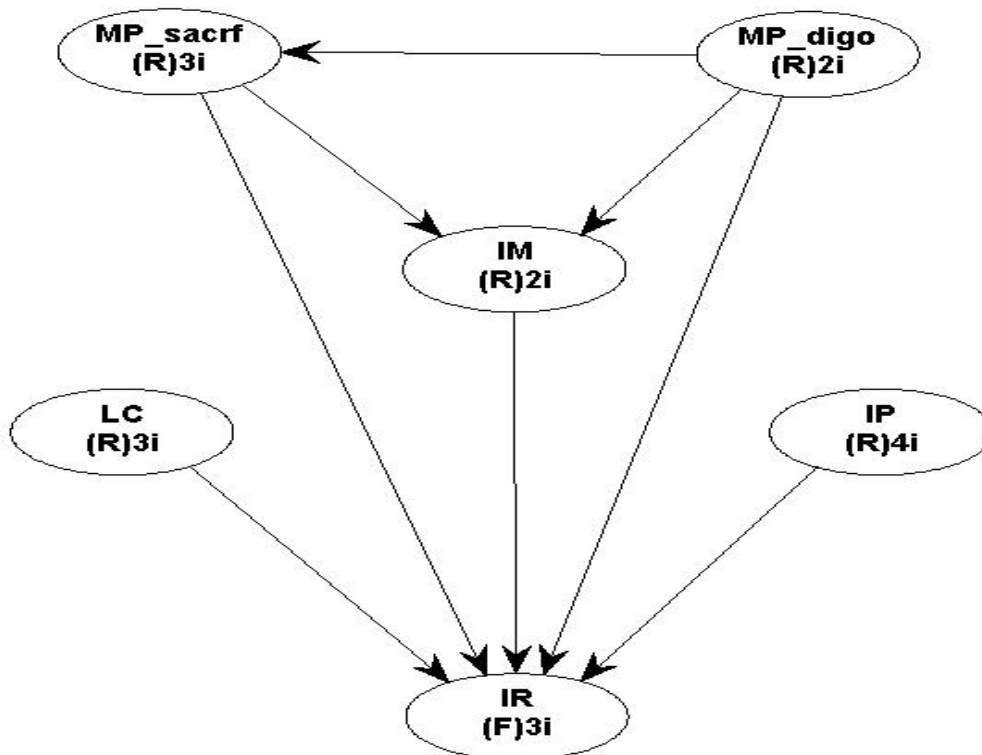
A análise a que esse trabalho se propõe conforma a utilização de variáveis não-observáveis (latentes). Uma técnica que tem sido muito utilizada nesta área é a modelagem de equações estruturais (SEM), cada vez mais recorrente nas ciências sociais (Boomsma, 2000). A SEM é utilizada quando se deseja analisar várias relações de dependência entre variáveis latentes, podendo uma variável dependente numa equação ser a variável independente numa outra. Assim, as equações estruturais combinam as técnicas de análise de regressão e de análise fatorial (Hojo & Mingoti, 2004).

Há dois métodos de estimação que podem ser utilizados para a análise da SEM: o baseado em covariâncias (LISREL) e o estimado por mínimos quadrados parciais (PLS-Path Modeling). O primeiro é utilizado quando se pretende verificar argumentos teóricos já existentes, sendo que seus resultados apresentam-se robustos e confiáveis apenas em grandes amostras (compostas por mais de 300 respondentes). O segundo fornece as vantagens de trabalhar com indicadores formativos, bem como possibilitar o trabalho com bancos de dados menores (Boomsma, 2000). Como o presente trabalho apresenta uma amostra de 124 respondentes, a segunda abordagem apresenta-se mais indicada.

O software utilizado para realização das estimações foi o *WarpPLS 2.0*; uma de suas principais vantagens é o fato de calcular os *p-values* utilizando técnicas de estimação não-paramétricas, ou seja, não requerer que os dados sejam normalmente distribuídos, diferentemente das técnicas habitualmente utilizadas (Kock, 2011).

O modelo analisado segue a especificação presente na Figura 2.





Em que, IR: intenção de denunciar; IM: intensidade moral; LC: local de comprometimento; IP: identificação profissional; MP\_digo: importância da sociedade; MP\_sacrif: *trade-off* indivíduo e sociedade; (R): mostra que a variável latente é reflexiva; (F): mostra que a variável latente é formativa; i: número de indicadores que formam o constructo.

**Figura 2. Modelo proposto**

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Figura 3 apresenta os resultados do Modelo de Equação Estrutural estimado pelo método dos Mínimos Quadrados Parciais. Analisando o modelo proposto de forma agregada, observa-se que seu poder explicativo, já que sua capacidade de explicação atinge 34% da intenção de denunciar.

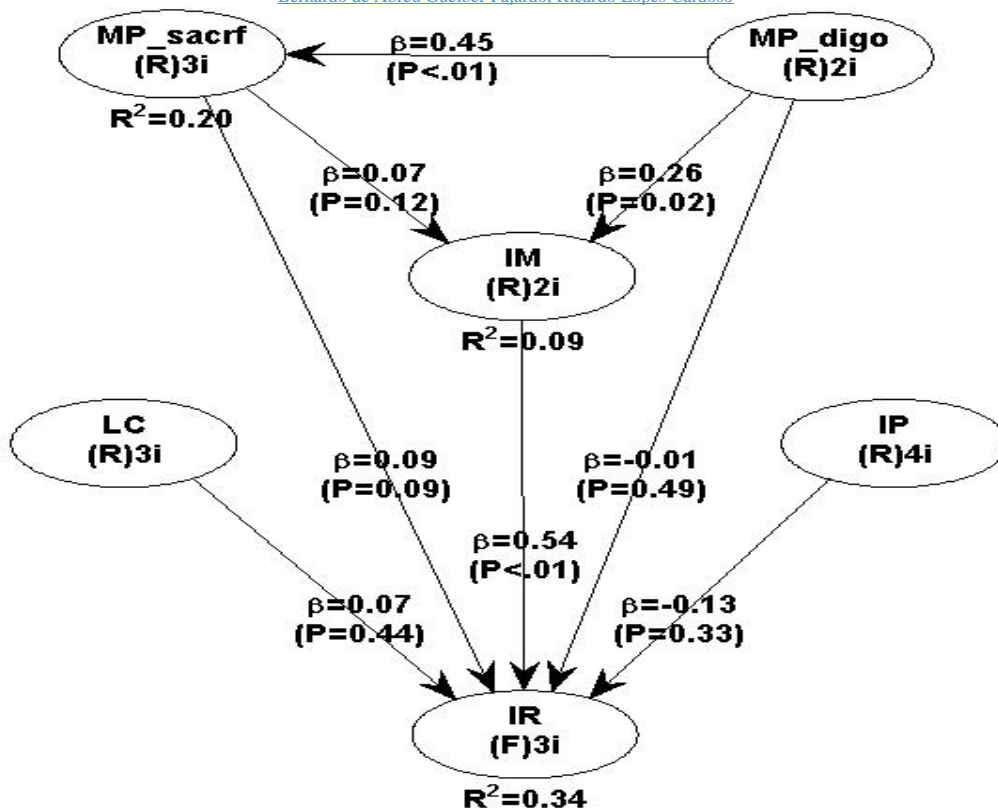


Figura 3. Resultados do Modelo

Analisando primeiramente os resultados concernentes aos aspectos relacionais, pode-se observar a não-significância estatística da variável de Identificação Profissional. A variável demonstrou a maior média entre os constructos (resultado demonstrado ainda na Tabela 2), o que pode corroborar o estudo de Cardoso, Souza e Almeida (2006), que identificou que grande parte dos contadores escolhe a profissão objetivando sua realização pessoal ou, por outro lado, denotar a intenção dos respondentes de apresentar opiniões que são bem vistas e aceitas pela sociedade ao invés de expressar sua real opinião (Fisher, 1993), um problema denominado *social desirability*. Tal fato pode ser o responsável pela não-significância estatística da variável.

Paralelamente, destaca-se que o constructo MP\_digo apresenta média e desvio-padrão maiores do que MP\_sacr. Isto reforça os aspectos destacados na literatura de que há uma diferença entre indivíduos que se importam com a atuação e o papel da sociedade e os quais estão realmente dispostos a se sacrificarem por ela, o que pode ser visto, assim, ainda que de forma preliminar, pela diferença positiva da média do primeiro constructo em relação ao segundo. A variável MP\_digo, apesar de não influenciar a Intenção de Denunciar de forma direta, estabelece uma dupla relação de mediação total, tanto sobre a Intensidade Moral quanto sobre MP\_sacr. Esta variável, porém, não apresentou impacto significativo na Intensidade Moral. Uma importante implicação é que, apesar de demonstrarem aspectos distintos, os dois constructos apresentam correlação positiva entre eles. Além disso, a média de avaliação mais baixa demonstra que os indivíduos estão menos propostos a se sacrificarem pela sociedade (apesar de a considerarem como importante).

Os resultados deste trabalho não encontraram efeito do Local de Comprometimento na intenção em denunciar. Apesar de não se coadunarem com a teoria, resultados similares foram encontrados por Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005) e Sims e Keenan (1998). De tal forma, considerando a denúncia como uma decisão pró-ativa do denunciante em favor do bem-estar da organização, deve-se levar em conta que, em geral, gestores que encorajam, escutam e orientam têm mais chances de fomentarem a pró-atividade de seus subordinados (Veiga et al, 2011), o que poderia incentivar as denúncias, conforme observado por Eisenberger et al (1990).

Paralelamente, no que tange aos aspectos individuais, nota-se a importância da Intensidade Moral em influenciar positivamente os indivíduos a denunciarem as fraudes que identificam. Demonstra-se assim que quanto maior a gravidade com que os indivíduos julguem um malfeito, bem como quanto mais responsáveis eles se sentem em denunciar tal fato, maior é a intenção de serem *whistleblowers*, corroborando os resultados de

Taylor e Curtis (2010). Associado às hipóteses de mediação propostas, tal resultado evidencia que em uma sociedade coletivista como a brasileira certos delitos considerados como menos graves podem levar a uma percepção de que o *whistleblowing* seria desnecessário ou até injusto, ao passo que os casos mais graves podem agravar a noção de responsabilidade do agente, levando-o a considerar o *whistleblowing* como um caminho mais natural de sua ação. Relembrando o papel da cultura coletivista dos brasileiros, conforme destacado por Hofstede (1991) e considerando ainda que em sociedades coletivistas muitas pessoas desaprovam a denúncia e a consideram até como uma forma de traição para com o denunciado (Zhang et al, 2009), cabe, neste ponto, ressaltar sua relação com a dualidade moral de Srour (1994), notando-se que indivíduos que considerem a sociedade como um importante balizador em suas decisões podem ter intenção em denunciar na de maneira direta, mas sim por isso impactar a forma pela qual ele avalia a gravidade do ato cometido. Já indivíduos dispostos a se sacrificar pelo bem-comum decidem denunciar já de maneira direta, independentemente de se sentirem mais responsáveis ou por identificarem uma maior gravidade, mas apenas por notarem que o comportamento desviante pode causar algum malefício à coletividade.

A tabela 3 sumariza os resultados encontrados para cada hipótese testada.

**Tabela 3. Resumo das Hipóteses**

Hipóteses		Result. Estat. ( $\beta$ )	Suportada?
H1	Indivíduos com maior Intensidade Moral têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.	0,54***	Sim
H2	Indivíduos mais comprometidos com a organização têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.	0,07	Não
H3	Indivíduos mais identificados com sua profissão têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos	-0,13	Não
H4	A motivação pública ocorre de maneira dual, sendo um aspecto referente à importância que o indivíduo dá á sociedade em seu cotidiano, e outro aspecto referente à sua propensão em enfrentar o trade-off em favor da sociedade, ou seja, se sacrificar pessoalmente para o bem de todos.	0,93***	Sim
H5a	Indivíduos que mais se importam com a sociedade têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.	-0,01	Não
H5b	Indivíduos mais dispostos a enfrentar o trade-off em favor da sociedade têm maior intenção de denunciar atos fraudulentos.	0,09*	Sim
H6a	Indivíduos que mais se importam com a sociedade têm maior grau de Intensidade Moral	0,26**	Sim
H6b	Indivíduos mais dispostos a enfrentar o trade-off em favor da sociedade têm maior grau de Intensidade Moral	0,07	Não
H7	Indivíduos que mais se importam com a sociedade são mais dispostos a enfrentar o trade-off em favor da sociedade;	0,45***	Sim

Nível de significância: \*10%; \*\*5%; \*\*\*1%; N=124

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo identificar influências de aspectos individuais e relacionais na intenção de denunciar atividades fraudulentas identificadas. Mais especificamente identificou-se a influência da sociedade no *whistleblowing*, ressaltando a importância da cultura nacional nas relações entre controles internos, normas organizacionais e comportamento individual, principalmente ao se considerar as peculiaridades da cultura nacional, conforme destacado por Bashir et al (2011). Neste sentido reside a principal colaboração deste trabalho à literatura nacional: a identificação de uma característica dual para a Motivação Pública. Tal resultado, apesar de contraditório em relação aos estudos realizados internacionalmente, corroboram os apontamentos realizados por Srour (1994) relativos à existência de uma dualidade moral. Dessa forma, considera-se que os resultados corroboram uma frase bastante conhecida no colóquio nacional: “Faça o que digo, não faça o que faço”.

Ainda no que tange aos aspectos relacionais, ressalta-se o papel da profissão, enquanto forma pela qual o indivíduo atua na sociedade, não foi estatisticamente significativa. Paralelamente, considerando o resultado apresentado por Alves *et al.* (2007) que evidenciou um baixo percentual dos contabilistas se dispõem a cumprir totalmente seu Código de Ética Profissional, por discordarem de parte substancial de suas normas. Aqui se aponta como uma possível solução a adoção do código de ética e a adoção generalizada (pelas instituições dedicadas ao ensino da Contabilidade) dos pronunciamentos internacionais de educação da Contabilidade, ambos emitidos pela *International Federation of Accountants*(IFAC).

O resultado estatisticamente não-significante do Local de Comprometimento remete à necessidade das organizações encorajarem os pretensos denunciadores desenvolvendo e disponibilizando meios formais para a realização das denúncias, o que é essencial principalmente se tal denúncia estiver relacionada com alguém de nível hierárquico superior ao denunciante (Keenan, 1990). Destaca-se, além disso, o papel da legislação e dos códigos de ética e de conduta na formalização do incentivo à denúncia de atos ilegais ou antiéticos e na garantia de suas punições (Miceli, Near, Schwenck, 1991; Seifert *et al.*, 2010).

Com a importância da Motivação Pública sendo demonstrada neste trabalho, bem como suas peculiaridades para o caso brasileiro, futuras pesquisas podem avançar nesse quesito, como por exemplo, identificar se há diferenças entre os funcionários do setor público e privado, notando-se as pesquisas realizadas que mostram que os funcionários públicos possuem maior Motivação Pública do que os de empresas privadas. Destaca-se também a possibilidade de se analisar outras profissões além dos contabilistas para ampliação da generalização dos resultados da pesquisa. Cabe analisar também a influência de outros aspectos como a posição hierárquica do indivíduo, bem como o porte e setor econômico da organização. Por fim, cabe notar que influencia dos aspectos culturais no *whistleblowing* faz-se um campo fértil para futuras pesquisas devido à notória diversidade regional brasileira.



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

**CENÁRIOS**

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

## REFERÊNCIAS

- Alves, F. J. S., Lisboa, N. P., Weffort, E.F.J., & Antunes, M.T.P. (2007). Um estudo empírico sobre a importância do Código de Ética profissional para o contabilista. *Revista de Contabilidade e Finanças*, Número Especial, 58-68.
- Aranya, N., Pollack, J., & Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (4), 271–280.
- Association of Certified Fraud Examiner (2010) *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*. Association of Certified Fraud Examiners. Austin, TX, Estados Unidos.
- Bashir, S.; Khattak, H.R.; Hanif, A.; Chohan, S.N. (2011) Whistle-Blowing in public sector organizations: evidence from Pakistan. *The American Review of Public Administration*, 41(3), 285 –296.
- Becker, T. E. (1992) Foci and bases of commitment: are they distinctions worth making? *Academy of Management Journal*, 35(1), 232–244.
- Becker, T. E., Billings, R. S. (1993) Profiles of commitment: an empirical test. *Journal of Organizational Behavior*, 14(2), 177–190.
- Boomsa, A. (2000) Reporting on structural equation analyses. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, 7(3), 461-483.
- Borges, E. & Medeiros, C. (2007) Comprometimento e ética profissional: um estudo se suas relações juntos aos contabilistas. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 44, 60-71.
- Cardoso, J. L., Souza, M. A., Almeida, L. B. (2006). Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 3(3), 275-284.
- Cosenza, J. P., Teixeira Filho, A. C., Lopes, R. S. (2012). Reflexão Sobre Relações Entre Poder e Contabilidade. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(2), 78- 94.
- Crewson, P. E. Public-service motivation: Building empirical evidence of incidence and effect (1997). *Journal of Public Administration Research and Theory*.4(1).
- Dasgupta, S., & Kesharwani, A. (2010). Whistleblowing: a survey of literature. *The IUP Journal of Corporate Governance*, 9(4), 1-15.
- Diamantopoulos, A. (2006) The error term in formative measurement models: Interpretation and modeling implications. *Journal of Modelling in Management*, 1, 7-17.
- Edwards, J. R. & Bagozzi, R. P. (2000) On the nature and direction of relationships between constructs and measures. *Psychological Methods*, 5(2), 155-174.



- Eisenberger, R., Fasolo, P., & Davis-LaMastro, V. (1990). Perceived organizational support and employee diligence, commitment, and innovation. *Journal of Applied Psychology*, 75(1), 51-59.
- Fisher, R. J. (1993) Social desirability bias and the validity of indirect questioning. *Journal of Consumer Research*, 20(2), 303-315.
- Fornell, C., & Larcker, D.F. (1981) Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18, 39-50.
- Hofstede, G. (1991) *Culture and Organizations: Software of the Mind*. Londres: McGraw-Hill.
- Hojo, T. L., & Mingoti, S. A. (2004) *Modelos de equações estruturais: uma avaliação dos métodos de máxima verossimilhança, mínimos quadrados ordinários e mínimos quadrados parciais usados na estimação de parâmetros do modelo*. Apresentado no Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Florianópolis, SC, Brasil, 24.
- Jarvis, C. B., Mackenzie, S. B., Podsakoff, P. M. (2003) A critical review of construct indicators and measurement model misspecification in marketing and consumer research. *Journal of Consumer Research*, 30(2), 199-218.
- Jeffrey, C., & Weatherholt, N. (1996) Ethical development, professional commitment, and rule observance attitudes: a study of CPAs and corporate accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 8-31.
- Jones, T. M. (1991) Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366-395.
- Jos, P. H., Tompkins, M. E., & Hays, S. W. (1989) In praise of difficult people: a portrait of the committed whistleblower. *Public Administration Review*, 49, 552-561.
- Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (2001) An examination of auditors: reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1), 45-63.
- Keenan, J. P. (1990) Upper-level managers and *whistleblowing*: determinants of perceptions of company encouragement and information about where to blow the whistle. *Journal of Business and Psychology*, 5(2).
- Kim, S. (2005) Individual-level factors and organizational performance in government organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 15.
- Kock, N. (2011) *WarpPLS 2.0 User Manual*. Laredo: Texas ScriptWarp Systems.
- Luckacs, E., Cristache, N., Nicolai, M., & Stoica, M. (2012). Corporate loyalty versus whistleblowing – an ethical challenge in HRM. *Business e Leadership*, 1, 55-66.

Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005) *Whistleblowing* in organizations: an examination of correlates of *whistleblowing* intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277–297.

Miceli, M. P., & Near, J.P. (1984) The relationships among beliefs, organizational position, and whistle-blowing status: a discriminant analysis. *Academy of Management Journal*. 27(4), 687-705.

Miceli, M. P., & Near, J. P. (1985) Characteristics of Organizational Climate and Perceived Wrongdoing Associated with whistle-blowing decisions. *Personnel Psychology*, 38, 525-544.

Miceli, M. P.; Near, J. P., & Schwenk, C. R. (1991) Who blows the whistle and why? *Industrial and Labor Relations Review*, 45(1), 113-130.

Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985) Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16.

Near, J.P., & Miceli, M.P. (1996) Whistle-blowing: myth and reality. *Journal of Management*, 22(3).

Parmerlee, M. A., Near, J. P., Jensen, T. C. (1982) Correlates of whistle-blowers: perceptions of organizational retaliation. *Administrative Science Quarterly*, 11 (34), 17-34.

Perry, J. L. & Hondeghem, A. (2008) Building theory and empirical evidence about public service motivation. *International Public Management Journal*, 11.

Rainey, H. G., & Steinbauer, P. (1999), Galloping elephants: Developing elements of a theory of effective government organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 9.

Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 707-717.

Sims, R., & Keenan, J. P. (1998) Predictors of external whistleblowing: organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics*, 17, 411–421.

Srour, R. H. (1994). Ética empresarial sem moralismo. *Revista de Administração*, 29 (3), 3-22.

Steijn, B. (2008). Person-environment fit and public service motivation. *International Public Management Journal*, 11.

Taylor, J. (2008) Organizational influences, public service motivation and work outcomes: An Australian study. *International Public Management Journal*, v.11.

Taylor, E. Z., & Curtis, M.B. (2010) An examination of the layers of workplace influences in ethical judgements: whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*, 93, 21-37.

Veiga, H. M. S., Porto, J. B., & Laboissière, M. C. (2011) Comportamento Pró-Ativo nas Organizações e sua Relação com Clima Organizacional. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), 98-113.

Wright, B. E., & Pandey, S.K. (2008) Public service motivation and the assumption of person-organization fit: Testing the mediating effect of value congruence. *Administration & Society*, 40.

Zhang, J., Chiu, R. K., & Wei, L. Q. (2009). Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: empirical evidence and implications. *Journal of Business Ethics*, 88(1), 25-41.