

A Cultura da Denúncia entre Contadores e Controladores Internos dos Órgãos Públicos de um Estado da Região Centro-Oeste Brasileira

GABRIEL CUNHA BAGATOLI

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS

BEATRIZ FELIX GUIMARÃES

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS

FLÁVIA DE OLIVEIRA RIBEIRO

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS

LUIZ MIGUEL RENDA DOS SANTOS

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS

EDICREIA ANDRADE DOS SANTOS

Universidade Federal do Paraná – UFPR

RESUMO

Este estudo tem como objetivo investigar os efeitos dos fatores culturais de incentivo e desincentivo na intenção em denunciar dos contadores e controladores internos dos órgãos públicos municipais e estaduais mediado pela confiança nos relacionamentos. Para isso, aplicou-se uma *survey* via plataforma *QuestionPro* para 59 profissionais dos órgãos públicos municipais e de um Estado da Região Centro-Oeste brasileira. Para o tratamento dos dados e das hipóteses formuladas utilizou-se de Modelagem de Equações Estruturais. Os resultados obtidos evidenciaram que os fatores de incentivo à denúncia afetam positivamente a intenção de um indivíduo em denunciar, o que implica em um maior conforto do denunciante ao realizar a denúncia e satisfação em colaborar quando há segurança e reconhecimento de sua ética profissional. Constatou-se que os fatores de desincentivo afetam negativamente a intenção de um indivíduo em denunciar, sinalizando que as minorias dos denunciante ainda sofrem influência na prática da denúncia de atos ilícitos, pois possuem grande receio da falta de segurança e atitudes que podem ser tomadas contra eles ou suas famílias. Verificou-se que a confiança nos relacionamentos não medeia a relação dos fatores de incentivo e a intenção do indivíduo a denunciar, contudo, confirmou-se que a confiança nos relacionamentos medeia a relação dos fatores de desincentivo e a intenção do indivíduo a denunciar, evidenciando que a confiança é um fator relevante para a denúncia. Se o indivíduo não possuir um comprometimento organizacional forte, ele permitirá que infrações aconteçam pelo bom relacionamento com o infrator ou, se não houver confiança com o receptor da denúncia, o denunciante vai se privar da denúncia e permitir que infrações ocorram na organização.

Palavras-chave: *Whistleblowing*. Cultura organizacional. Ética organizacional.

1 INTRODUÇÃO

Os desastres corporativos em consequência de fraudes organizacionais foram marcantes na primeira década do século XXI, iniciados com o caso da *Enron* e alcançando o sistema financeiro com o *Lehman Brothers*. Esses e outros casos, em sua maioria expostos por denúncias internas, alteraram a operacionalidade das instituições e dos seus gestores (Sousa, Vasconcelos, Antunes & Silva, 2013). Na visão do autor Alvarez (2015), a corrupção é o uso impróprio de cargo público para lucros privados e ela é rateada em alto (com envolvimento de altos funcionários administrativos ou políticos que possuem o poder de alterar as informações ao seu favor) e baixo nível (a qual engloba a influência entre funcionários públicos de baixa hierarquia e cidadãos comuns estimulados por questões financeiras).

De acordo com Associação de Examinadores Certificados de Fraudes (ACFE, 2012), as fraudes são informadas, em sua maioria, por meio de delações dos seus empregados (aproximadamente 43,30% dos casos). Entretanto, os empregados também são considerados os principais causadores em aproximadamente 80%. O termo utilizado para indivíduos que relatam denúncias de irregularidades ou ações criminais, ilegais ou imorais coordenadas por outrem, em instituição em que trabalham ou já trabalharam, é conhecido como *whistleblower* (Fajardo & Cardoso, 2014).

A escolha para realizar o *whistleblowing* começa no momento em que o sujeito repara um comportamento que julga como eticamente duvidoso, iniciando uma sequência de análises sobre custos e benefícios da denúncia em um ponto de vista multifacetado (Near & Miceli, 1985). Complementarmente, Liyanarachchi e Adler (2011) esclarecem que, como o confronto à corrupção se fortaleceu internacionalmente e atualmente também se amplia ao setor privado, o *whistleblowing* é capaz de exercer uma função primordial para incentivar o entendimento de como as atitudes em conjunto e a cooperação são fundamentos cruciais no combate das adversidades da corrupção nas atividades.

À luz dessas considerações, argumenta-se que o *whistleblowing* é definido como uma ação divergente de denúncia pública, em sentido oposto a uma organização que impõe a desonestidade a essa entidade (Jubb, 1999). Acerca dessas questões, Martin (1999) relata que o *whistleblowing* compõe o reconhecimento de maus costumes e ações ilegais no ambiente de serviço. O denunciante é descrito como um indivíduo que possui limitações organizacionais com o intuito de começar procedimentos corretivos que retratarão o erro ou ação imprópria reconhecida (Gobert & Punch, 2000).

O significado amplo da denúncia envolve a exposição por funcionário de quaisquer atos falsos ou ilegais pela administração ou funcionários de uma organização (Lewis, 1995). Colaboradores comprometidos e em alto grau de moralidade possuem maior probabilidade em expor irregularidade em organizações (Vinten, 1999). Sob essa ótica, Lewis (1995) acredita que os denunciantes são importantes, uma vez que beneficiam um sinal de alerta antecipado de que há uma irregularidade dentro da organização dando mérito ao delator e possibilitando levar a correção da prática ou comportamento ofensivo. Todavia é verificado que há eficiência na denúncia, êxito para deter a fraude e dos custos pessoais envolvidos, com possibilidade de retaliação (Fajardo & Cardoso, 2014).

Nas palavras de Dworkin e Baucus (1988), os denunciantes estão expostos não só à represália organizacional, mas também à importunação de outros membros da organização. Entretanto, Fajardo e Cardoso (2014) ressaltam que as consequências das denúncias levam o indivíduo a lesões e exposições, na qual o denunciante sofre retaliações feitas por supervisores com grande poder hierárquico ou por colegas de trabalho. Nessa linha discursiva, advoga-se que o risco de retaliação é maior contra delatores, isso mostra que a denúncia não é uma atitude a ser tomada livre de riscos ou de iniciativa para qualquer cidadão, pois designa efeito direto e inconveniente para a pessoa que denuncia alguma irregularidade (Dworkin & Baucus, 1988).

Com base no exposto, este estudo pretende responder a seguinte questão de pesquisa: Quais os efeitos dos fatores culturais de incentivo e desincentivo na intenção em denunciar dos contadores e controladores internos dos órgãos públicos municipais e estaduais mediado pela confiança nos relacionamentos? Assim, tem-se como objetivo investigar os efeitos dos fatores culturais de incentivo e desincentivo na intenção em denunciar dos contadores e controladores internos dos órgãos públicos municipais e estaduais do Mato Grosso do Sul, localizado na região centro-oeste brasileira, mediado pela confiança nos relacionamentos.

Este estudo se justifica por considerar a cultura do país causadora de algumas respostas a denúncia e pode não ser um questionamento bem-visto em alguns contextos (Alleyne & Weekes-Marshall, 2013). No entanto, a visão de denúncia distingue-se vigorosamente de país para país, por causa das diferenças culturais. No cenário brasileiro, ao considerar as singularidades da cultura nacional, a afeição, a repugnância a riscos e um povo demasiadamente hierarquizado, considera-se que a denúncia pode não ser uma trajetória de consequência natural (Fajardo & Cardoso, 2014). Além disso, pode contribuir para a literatura quanto aos valores culturais e éticos dos profissionais contábeis e controladores internos quanto a intenção em denunciar, contribuindo para programas de denúncias e atenuando a dilapidação do patrimônio público.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Whistleblowing* e Denúncias

É de notória fama que a corrupção tem sido um dos assuntos mais discutido nas mídias e tem repercutido em diversas áreas de atuação e nos mais altos cargos estratégicos. O corrompimento desses indivíduos gera uma depreciação esbanjada do patrimônio nacional ao auferirem, de forma pessoal, ganhos de lucro (Mendes, Oleiro & Quintana, 2008). Uma maneira importante de se precaver do desperdício patrimonial, das fraudes e dos abusos são por meio de denúncias (Hwang, Staley, Te Chen & Lan, 2013). A denúncia é tida como um compilado de informações organizacionais irregulares percebidas pelos funcionários da entidade, a fim de que se tome alguma medida corretiva (Casal & Zalkind, 1995).

Nessa linha, Liyanarachchi e Adler (2011) relatam que, apesar dos funcionários serem testenhumas primárias dos casos de práticas ilícitas e antiéticas, eles se veem obrigados a falarem ou permanecerem em silêncio. Os autores ainda complementam que nos países da Austrália e Nova Zelândia houve um aumento de pessoas com intenções em denunciar e com proteção garantida a esses denunciante. Esse incentivo e proteção trata-se de um programa de denúncia, no qual os membros de uma organização informam práticas ilegais, imorais ou ilegítimas de seus empregadores e colegas a pessoas ou organizações, que podem ser capazes de efetuar ações, o qual é denominado de *whistleblowing* (Near & Miceli, 1985).

O termo *whistleblower* foi apresentado pela primeira vez nos Estados Unidos, em 1960, onde a legislação tornou-se um importante elemento integrante na luta anticorrupção, em função dos seus resultados para a preservação do interesse público (Fernandes, 2018). A assimilação acerca do programa de *whistleblowing* é de receio dos denunciante ao relatarem qualquer informação, entretanto, elas são anônimas e sem riscos. Muitas vezes, as pessoas acabam sendo coniventes com a situação, por receio de colaborar e ao medo, pois acreditam que possam correr riscos pessoais e assim, infelizmente, optam por omitir os erros da entidade (Alleyne & Phillips, 2011). Na visão de Alleyne e Weekes-Marshall (2013) o aumento internacional de irregularidades organizacionais, fraudes e corrupção em empresas como a *Enron* e a *WorldCom*, e as supostas irregularidades que contribuíram para o recente colapso econômico global em 2008, deixou explícito que a denúncia de qualquer conduta antiética é importante.

Nos últimos anos, distintas pesquisas têm sido realizadas sobre a temática, tanto em âmbito privado quanto público. Liyanarachchi e Adler (2011), por exemplo, examinaram o

modo como as razões demográficas pode induzir a associação entre força de represália e propensão dos contadores a denunciar (*propensity to blow the whistle - PBW*). A pesquisa resultou em descobertas significativas: (i) entre contadores em início de carreira, contadores do sexo masculino são mais dispostos a efetuar a denúncia; (ii) contadores na faixa etária média, possivelmente, apenas denunciam se existir retaliação, mas tendem a estar mais determinados a fazê-lo se a retaliação tiver uma perda pessoal direta, ao invés de uma perda para seus associados; (iii) os contadores nas idades de 45 anos ou mais tendem a denunciar de jeito diferente dependendo do sexo, pois o PBW de contadores nessa idade tende a cair conforme o índice de retaliação aumenta de fraco à forte; e, (iv) a alternância de retaliação à intimidação tem baixo impacto no PBW de contadores do sexo masculino. Com base nas consequências deste estudo, muitas conclusões foram obtidas, o que ajuda a entender melhor a propensão de denúncias, em especial, entre profissionais contábeis.

Ao ponto de vista de Fajardo e Cardoso (2014), a bibliografia em *whistleblowing* mostra, basicamente, duas categorias de motivos que induzem e formam o método de tomada de decisão do suposto denunciante. A primeira é associada a fatores exclusivamente singulares do suposto denunciante, pois ao identificar uma atitude de ética questionável o indivíduo tem uma vontade natural no controle de tal exercício, de maneira que o estímulo acontece de acordo com as perspectivas morais particulares, como os relatados por Jones (1991), que o guiaria a julgar com maior ou menor rigidez a seriedade do delito e sua obrigação em denunciá-lo. A segunda categoria de domínio tem início no relacionamento entre o suposto denunciante e seu cenário. Ressalta-se o relacionamento com seus colegas de profissão (Kaplan & Whitecotton, 2001) e seus colegas de organização (Taylor & Curtis, 2010). Dessa forma, o principal propósito da criação desse programa é tornar o cidadão em delator, a favor do estado.

2.2 Cultura e Ética

A cultura é um modelo de significados, disseminada historicamente, incorporada a símbolos e um sistema de opiniões herdadas e exteriorizadas em formas simbólicas por meio das quais os homens transmitem, preservam e manifestam seu conhecimento e suas tarefas em relação a vida. Em síntese, a cultura são os hábitos das pessoas, uma mistura de crenças, valores que se aprende ao longo da vida e está relacionada ao meio em que se convive, por meio dos ensinamentos sociais, é algo empírico e não está ligada diretamente a algo físico e biológico, ou seja, são crenças e vivências constituintes (Santos, 2017).

De acordo com Souza, Pereira e Maffei (2004), ética é o estudo dos indivíduos, em comparação com seus comportamentos e com os dos outros seres humanos. Esse parecer é feito em conformidade com a moral ditada sobre o bem e o mal. Segundo Cavalheiro e Flores (2007), a ética na área pública já é esperada pela população, principalmente com relação ao governo, fornecedores e clientes, pelo fato de lidar com o patrimônio público e o dever da transparência social perante a sociedade, uma vez que as instituições não devem fazer recompensas irregulares ou imorais como suborno e compensações indevidas.

As normas de tomada de decisões éticas no campo de negócios visam entender quais são os primórdios do comportamento ético do indivíduo e tem sido abordada na literatura internacional, tal como pelos estudos de Ferrell e Gresham (1985); Trevino (1986) e Vitell, Nwachukwu e Barnes (1993). Cada um desses critérios apresenta traços próprios que o distingue dos demais, seja porque busca desenvolver padrões ou abordar aspectos singulares do indivíduo, não contemplados nos outros (Alves, Lisboa, Weffort & Antunes, 2007).

Na visão de Cavalheiro e Flores (2007), no campo das organizações, com ou sem fins lucrativos, é importante a instituição possuir a sua norma ética como instrumento propulsivo de boas práticas, pois é obrigação primordial aos controles internos que a honestidade e dignidade das pessoas seja reconhecida como forma de fundamentalização na cultura da

entidade. Os impasses que debilitam os valores éticos e prejudicam os controles internos são questões como a ausência de organização para o fortalecimento dos controles, a falta de separação de funções e o consentimento em relação a condutas inadequadas. Não há sistema de controle que resista a ausência generalizada de valores éticos na organização e isso mostra que o controle é um fator importante na tomada de decisão envolvendo habilidade técnica e o compromisso ético (Imoniana & Nohara, 2005).

Nas palavras de Alleyne e Phillips (2011), o ambiente organizacional precisa ter uma repercussão no objetivo de um indivíduo em denunciar. Se o local é ético e sustém esse comportamento, é natural que atitudes éticas sejam exibidas. O amparo da organização à punição de irregularidades deve transmitir um aviso ao sujeito sobre o que é um comportamento aceitável na entidade. Assim, a noção de princípios éticos corporativos é incluída como um provável estímulo ao comportamento ético e à denúncia de irregularidades (Alleyne & Phillips, 2011).

Nesta direção, o conceito de valores éticos corporativos pode ser comparado à cultura organizacional ou às políticas e regras da entidade (Sims & Keenan, 1998). Assim, por exemplo, a existência de políticas e procedimentos claros pode diminuir o medo de retaliação e incentivar as denúncias de fraude e corrupção (Keenan, 1990), haja vista a presença de políticas claras possuir um efeito positivo na denúncia interna, mas não na denúncia externa (Barnett et al., 1990) e que em síntese, a cultura organizacional é uma influência importante para a denúncia no contexto contábil. Assim, com base nestes e outros fatores, busca-se testar empiricamente se eles afetam o incentivo às denúncias, a partir da seguinte hipótese:

H1: Os fatores de incentivo à denúncia afetam positivamente a intenção de um indivíduo em denunciar.

Ainda, nas organizações há aqueles fatores que atuam como desincentivo às denúncias. Na cultura latino América destaca-se a antipatia ao perigo e a denúncia não é um caminho natural da cultura brasileira (Fajardo & Cardoso, 2014). Alguns estudos conceituam que isso interfere na honestidade do indivíduo, embora não tenha uma aprovação sobre o vínculo entre cultura e corrupção (Alves et al., 2007). Existe receio ao denunciar devido ao padrão de alta hierarquia e a falta da garantia de segurança ao relatar algo, não estão ao menos dispostos a renunciar a seus interesses pessoais para o bem da sociedade (Fajardo & Cardoso, 2014). Assim sendo, conjectura-se a seguinte hipótese:

H2: Os fatores de desincentivo à denúncia afetam negativamente a intenção de um indivíduo em denunciar.

Outro fator que afeta é a questão da confiança entre as pessoas que operam por questões morais, perante a aversão natural que surge pela descoberta de uma infração (ou atitude proibida, em geral) evidenciando aqueles realizadas em desprezo da Administração Pública. Alleyne e Phillips (2011) esclarecem que comprometimento organizacional aumenta as possibilidades de denúncias, sendo que o denunciante consegue ser visto como um transformador que tem como objetivo acabar com práticas irregulares que lesam a organização. Assim, apresentam-se as seguintes hipóteses:

H3: A confiança nos relacionamentos medeia a relação dos fatores de incentivo e a intenção do indivíduo em denunciar.

H4: A confiança nos relacionamentos medeia a relação dos fatores de desincentivo e a intenção do indivíduo em denunciar.

2.3 O Papel do Controle Interno e dos contadores no Setor Público

O profissional da área contábil é primordial para o setor público, pois examina e avalia as informações introduzidas nos sistemas de contabilidade, verifica as irregularidades contábeis e dá suporte à tomada de decisão, por meio da informação contábil (Mendes, Oleiro & Quintana, 2008). O uso de sistemas de contabilidade possibilitou que rotinas diárias sejam

simplificadas, pois possui o desígnio de realizar todo o processamento, controle, execução financeira, patrimonial e contábil do governo federal. Deste modo os profissionais focam nas análises dos registros e precisões, possuindo tempo para efetuar uma rigorosa análise das informações com o intuito de um bom controle e fiscalização, além de transmitir informes tempestivos e transparentes para o controle do setor público (Mendes, Oleiro & Quintana, 2008).

Nas palavras de Pereira e Maffei (2004), a definição de controle é tão importante para o setor público como é para o setor privado. Para possuir fundamento, o controle precisa ter alguns níveis específicos de execução, independência administrativa para encontrar os resultados e punição por falhas (Cavalheiro & Flores 2007). Consequentemente, uma relação concreta de controle exige a classificação prévia dos pontos de execução, liberdade para definir como os recursos foram utilizados para gerar os resultados esperados e uma maneira de escolha para definir se os resultados foram alcançados (Cavalheiro & Flores, 2007). O controle interno opera tanto na área contábil como na área administrativa da organização.

A área contábil atua com a transparência das informações contábeis e seguridade do patrimônio da instituição, já o controle trabalha com a organização das técnicas que serão aplicadas na administração operacional dos servidores, metas e no controle de qualidade (Silva, 2014). Nessa linha argumentativa, é considerado uma função de grande proporção interna de um sistema de governança (IFAC, 2001). Nas palavras de Bianchi (2005), o controle interno é a parte boa da governança e as condutas de governança corporativa deveriam ser orientadas por controles que permitam aos interessados pela organização definir a transparência nos posicionamentos da administração, certificando que os conflitos de interesses não prejudiquem a capacidade organizacional de obtenção de resultados econômicos (Cavalcante & Luca, 2013).

Os gestores cada vez mais são questionados pela sociedade devido a responsabilidade sobre a Gestão Pública (Araújo, Silva, Lima & Silva, 2018). A complexidade da elaboração de novas práticas no governo é devido ao impasse nas leis, criam-se novas reformas no setor público, que não vão além do texto exposto por elas, que são passíveis de falhas (Lino, Carvalho, Aquino & Azevedo, 2019). O prestar contas das práticas governamentais públicas para a sociedade é um aspecto muito importante, pois as práticas devem ser colocadas em exposição em meios eletrônicos de acesso público e divulgados por meio das ferramentas da transparência, respeitando os princípios da publicidade (Araújo et al., 2018).

Por conseguinte, ao identificar entendimentos sobre corrupção como participantes nas relações que abrangem a gestão pública, conseguiram ofertar direções para ponderarem as relações entre corrupção e cultura, o que talvez favoreça a atitude corrupta, abrangendo a Administração Pública (Rodríguez & Medeiros, 2019). Os órgãos de controle têm a licitude na sociedade por serem os depositários da legalidade e honestidade, assim os gestores e servidores atendem o parecer e anseios desses órgãos e da sociedade (Lino et al., 2019).

Face aos conceitos e hipóteses apresentadas, destaca-se o seguinte desenho de pesquisa conforme Figura 1.

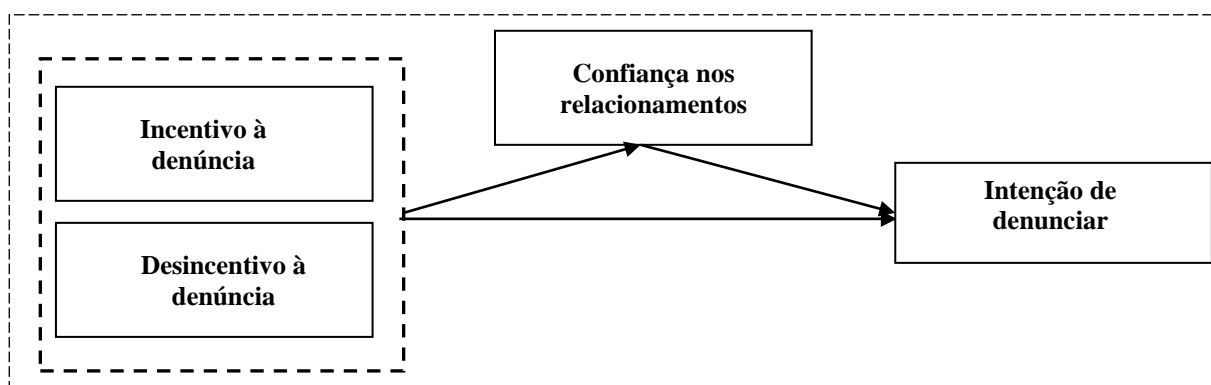


Figura 1 - Desenho da Pesquisa

Fonte: Autores (2020).

A proposta é testar os fatores culturais de incentivo e desincentivo que têm impacto na intenção em denunciar dos contadores e controladores internos dos órgãos públicos municipais e estaduais, e se essas relações são mediadas pela confiança nos relacionamentos.

3 METODOLOGIA

3.1 População e amostra

A seleção da amostra iniciou-se com o levantamento dos profissionais contadores e controladores internos das 79 cidades do estado de Mato Grosso do Sul. Destaca-se que os contadores públicos têm como função coordenar e executar os serviços contábeis e financeiros dos órgãos públicos municipais e estaduais. Por sua vez, os controladores internos examinam e emitem pareceres técnicos sobre assuntos contábeis e financeiros diversos, além de atuar em complemento aos órgãos de controle externo em geral. Os controladores internos estão diretamente ligados a transparência da gestão, por meio de atividades e sistemas de controle interno e auditoria, além de avaliar a execução dos orçamentos das instituições públicas, fiscalizar a implementação, avaliar a execução dos programas de governo e a gestão dos recursos públicos (Cavalcante & Luca, 2013; Araújo et al., 2018). Ambos os profissionais avaliam os resultados quanto à eficiência e a eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, entre outras atividades.

Primeiramente, buscou-se estabelecer contato com os profissionais contábeis e controladores internos por meio de *e-mail* e telefone. Após listados os *e-mails* de contato dos respondentes, foram encaminhados os questionários, via plataforma *QuestionPro* no decorrer do mês de dezembro de 2019 e janeiro de 2020. Obteve-se um total de setenta e duas (72) respostas, sendo treze (13) delas incompletas, o que resultou em uma amostra final com cinquenta e nove (59) questionários válidos. A quantidade de respostas possibilitou a realização dos procedimentos estatísticos aplicados nesta pesquisa.

3.2 Construtos e instrumento da pesquisa

Na Tabela 1, apresenta-se os construtos da pesquisa, as respectivas assertivas e as referências que embasaram ambos.

Tabela 1. Construto da pesquisa

Construto	Assertivas
Fatores de incentivo a denúncia	1) Eu seria um denunciante por causa da justiça social e ética profissional 2) Eu seria um denunciante por causa do meu senso geral de moralidade 3) Eu seria um denunciante para receber uma recompensa ou promoção monetária 4) Eu seria um denunciante para respeitar a política ética da minha organização

	<p>5) Eu seria um denunciante por causa do incentivo de meus colegas</p> <p>6) Eu seria um denunciante por causa da proteção no trabalho, conforme previsto em leis e regulamentos</p>
Fatores de desencorajamento (ou desincentivo) da denúncia	<p>1) Eu não denunciaria se minha organização tivesse um forte sistema de controle interno, tal como o controle eficiente no recebimento de documentos, faturas e documentos de compra antes de autorizar o pagamento</p> <p>2) Eu não denunciaria se minha organização operasse sob um sistema jurídico forte, no qual práticas ilegais, imorais ou ilegítimas são rotineiramente processadas por autoridades externas legítimas</p> <p>3) Eu não seria um denunciante se recebesse atenção da mídia</p> <p>4) Eu não seria um denunciante porque minha organização poderia fazer retaliações contra mim</p> <p>5) Eu não seria um denunciante porque a pessoa ou pessoas envolvidas nas práticas ilegais, imorais ou ilegítimas da minha organização poderiam fazer retaliações contra mim</p> <p>6) Eu não seria um denunciante porque minha religião desaprova a denúncia</p> <p>7) Eu não seria um denunciante porque minha consciência moral me desaprova em fazer denúncias</p>
Intenções de denúncia	<p>1) Se a(s) pessoa(s) envolvidas nas práticas ilegais, imorais ou ilegítimas da minha organização estiverem em uma posição mais alta que a minha; eu teria uma maior intenção em denunciar</p> <p>2) Se a(s) pessoa(s) envolvidas nas práticas ilegais, imorais ou ilegítimas da minha organização estiverem em uma posição inferior à minha, minha intenção em denunciar seria maior.</p> <p>3) Se o valor monetário das práticas ilegais, imorais ou ilegítimas de minha organização fosse maior, minha intenção em denunciar seria maior.</p> <p>4) Se o impacto das práticas ilegais, imorais ou ilegítimas de minha organização ameaçarem a existência de minha função, minha intenção em denunciar seria maior.</p>
Relacionamentos no trabalho (Confiança nos relacionamentos)	<p>1) Meu(s) relacionamento(s) pessoal(is) no trabalho com base na confiança e benefício mútuo com a(s) pessoa(s) envolvidas nas práticas ilegais, imorais ou ilegítimas em minha organização pode afetar minha intenção em denunciar</p> <p>2) Acredito que um relacionamento pessoal no trabalho baseado na confiança e no benefício mútuo podem afetar a independência de um controlador interno ou contador</p> <p>3) Acredito que um relacionamento pessoal no trabalho baseado na confiança e no benefício mútuo podem afetar as oportunidades de promoção e carreira no serviço público</p> <p>4) Acredito que um relacionamento pessoal no trabalho baseado na confiança e no benefício mútuo podem afetar o sucesso ou o fracasso de uma transação ou contrato nesta organização</p> <p>5) Acredito que um relacionamento pessoal no trabalho pode afetar a justiça ou a equidade na sociedade</p>

Fonte: Traduzido e adaptado de Hwang, Staley, Te Chen & Lan (2008).

O instrumento de pesquisa exposto na Tabela 1, após a tradução para a língua portuguesa, foram novamente convertidas para a língua inglesa, ou seja, passou pelo processo *back-translation*. Posteriormente foi submetido à avaliação de dois professores e dois alunos de mestrado da área de contabilidade, em que apenas ajustes de redação foram sugeridos. Na sequência, para melhor alinhamento, foi analisado por uma auditora de contas públicas e um controlador.

O primeiro construto composto buscou entender os fatores que podem incentivar a denúncia por parte dos indivíduos (servidores/funcionários) em uma instituição, com 6 assertivas. Cada assertiva foi avaliada conforme a escala, em que 1 indicava “discordo totalmente” e 5 indicava “concordo totalmente”. Assim, solicitou-se para que os respondentes indicassem o impacto de cada fator nas suas intenções de denúncia. Por sua vez, o construto fatores de desencorajamento da denúncia foi mensurado de acordo com a mesma escala, e avaliou qual era o impacto de cada fator nas suas intenções de denúncia, com base em 7 assertivas.

A mensuração das intenções de denúncia compôs-se de quatro assertivas que avaliaram o grau de discordância ou concordância, conforme a escala, onde: 1 indica “discordo totalmente” e 5 indica “concordo totalmente”. Por fim, o último construto se concentrou na percepção dos respondentes sobre a construção de relacionamentos no trabalho por meio de redes informais baseadas em relacionamentos pessoais, que, por sua vez, se

baseiam na confiança e no benefício mútuo.

Para concluir o instrumento, foi finalizado com as questões voltadas ao perfil do respondente. Este bloco foi composto de 8 perguntas direcionadas às informações de gênero, idade, escolaridade, tempo de serviço e de cargo. Todas foram realizadas com vistas a entender as características da amostra.

3.3 Procedimentos de análise dos dados

Para testar as hipóteses aplicou-se a Modelagem de Equações Estruturais (*Structural Equation Modeling* - SEM), valendo-se do software estatístico SmartPLS versão 3. A SEM é uma técnica de teste para modelos teoricamente estimados. Como método de ajuste utilizou-se Mínimos Quadrados Parciais (*Partial Least Square* – PLS), visto que é mais indicado para estudos com distribuição de dados não-normais, e menos demandante quanto ao tamanho amostral se comparado com a máxima verossimilhança (Hair Jr, Hult, Ringle & Sarstedt, 2014).

O PLS-SEM foi utilizado por ser uma técnica adequada para estudos que possuem amostras pequenas (Chin, 1998). A análise do PLS-SEM é realizada em duas etapas: a primeira trata da validade de adequação dos construtos, pela relação entre os indicadores e as variáveis latentes ou construtos, e permite que o pesquisador avalie a confiabilidade e a validade das variáveis latentes ou construtos; a segunda trata da relação entre as variáveis latentes ou construtos, e permite verificar se uma variável latente exógena possui relação com uma variável latente endógena (Hair Jr et al., 2014).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

4.1 Perfil dos respondentes

Neste momento serão postulados à análise dos respondentes, participantes do estudo mostrado na Tabela 2, destacando-se ao gênero, faixa etária, grau de escolaridade, graduação, tempo de serviço público, tempo de função atual, tipo de cargo e religião.

Tabela 2. Perfil dos respondentes

Gênero	N	Freq. %	Faixa etária	N	Freq. %
Masculino	29	49,15%	Até 30 anos	7	11,86%
Feminino	27	45,76%	De 31 a 39	17	28,81%
Prefere não opinar	3	5,08%	De 40 a 49	19	32,20%
			De 50 a 59	14	23,73%
			Acima de 60	2	3,39%
Total	59	100%	Total	59	100%
Escolaridade	N	Freq. %	Curso	N	Freq. %
Ensino técnico	2	3,39%	Administração	7	11,86%
Graduação	21	35,59%	Administração Pública	1	1,69%
Post Graduação (Lato Sensu)	32	54,24%	Ciências contábeis	30	50,85%
Mestrado	3	5,08%	Direito	14	23,73%
Outro	1	1,69%	Economia	1	1,69%
			Enfermagem	1	1,69%
			História	1	1,69%
			Técnico contábil	2	3,39%
			Não tem	2	3,39%
Total	59	100%	Total	59	100%
Tempo serviço público	N	Freq. %	Tempo de função atual	N	Freq. %
Até 1 ano	3	5,08%	Até 1 ano	11	18,64%
De 2 a 5	13	22,03%	De 2 a 3	14	23,73%
De 6 a 10	12	20,34%	De 4 a 5	12	20,34%

De 11 a 15	9	15,25%	De 6 a 9	8	13,56%
De 16 a 20	9	15,25%	De 10 a 15	8	13,56%
Acima de 21	13	22,03%	Acima de 16	6	10,17%
Total	59	100%	Total	59	100%
Tipo de cargo	N	Freq.%	Religião	N	Freq.%
Cargo efetivo	26	44,07%	Católica	35	59,32%
Efetivo em cargo comissão	12	20,34%	Evangélica	5	8,47%
Cargo comissionado	19	32,2%	Espírita	4	6,78%
Contratado	1	1,69%	Judaica	1	1,69%
Outro	1	1,69%	Cristão	10	16,95%
			Messiânica	1	1,69%
			Não praticante	3	5,08%
Total	59	100%	Total	59	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

De acordo com os dados demográficos apresentados na Tabela 2, os resultados evidenciam um percentual de entrevistados predominantemente do gênero masculino, sendo 29 homens (49,15%), 27 mulheres (45,76%) e 3 preferiram não opinar (5,08%). Evidenciou-se prevalentemente 19 respondentes com faixa etária de 40 a 49 anos (32,20%), seguidos por 17 de 31 a 39 anos (28,81%) e 14 de 50 a 59 anos (23,73%).

Com relação a religião foram identificados 6 diferentes tipos com preponderância para a católica (59,32%), seguidamente por 10 cristãos (16,95%) e 5 evangélicos (8,47%). Em relação a escolaridade dos respondentes destaca-se que 32 deles possuem Pós-graduação lato-sensu (54,24%), seguidos por 21 com cursos de graduação (35,59%) e 3 com mestrado (5,08%). Dentre as áreas de formação (curso superior) dos participantes, evidencia-se que 30 respondentes são graduados em Ciências Contábeis (50,85%), seguidos de 14 em Direito (23,73%) e 7 em Administração (11,86%).

No tocante aos cargos destaca-se que 26 profissionais possuem cargo efetivo (44,07%), seguidos por 19 com cargo comissionado (32,2%) e 12 efetivos em cargo comissão (20,34%). Já, referente ao tempo de atuação no serviço público destaca-se que dos 59 respondentes, 13 deles possuem de 2 a 5 anos (22,03%) e, também, 13 deles tem acima de 21 anos (22,03%). Por fim no que diz respeito ao tempo de exercício na função atual, evidencia-se que 14 entrevistados têm 2 a 3 anos (23,73%), seguido por 12 de 4 a 5 anos (20,34%) e 11 de até 1 ano (18,64%).

Em síntese, observa-se que majoritariamente os respondentes são homens, com faixa etária de 31 a 39 anos, católicos, graduados em Ciências Contábeis, que possuem Pós-graduação do tipo *lato senso*, com cargo efetivo, com tempo de serviço público de 2 a 5 anos e com tempo de função atual de 2 a 3 anos.

4.1 Modelo de mensuração

O modelo de mensuração é alcançado a partir da técnica algoritmo PLS que possibilita o teste a confiabilidade e validade do instrumento de pesquisa. Foram avaliadas as validades convergente (*average variance extracted* - AVE) e discriminante, além da confiabilidade Composta. Assim, apresenta-se a Tabela 3 que evidencia o modelo de mensuração.

Tabela 3. Validades do Modelo de mensuração

Variáveis	Alfa de Cronbach	Confiabilidade Composta	AVE	Validade Discriminante				
				Variáveis	CONF_REL	DES_DEN	INC_DEN	INT_D
CONF_REL	0,816	0,871	0,577	CONF_REL	0,759			
DES_DEN	0,840	0,879	0,595	DES_DEN	0,417	0,771		

INC_DEN	0,607	0,759	0,491	INC_DEN	0,150	0,278	0,671	
INT_DEN	0,844	0,894	0,681	INT_DEN	0,392	0,432	0,336	0,825

Nota: CONF_REL: Confiança nos relacionamentos; DES_DEN: Desincentivo a denúncia; INC_DEN: Incentivo a denúncia; INT_DEN: Intenção de denunciar
 Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Constata-se a partir dos resultados que os indicadores da confiabilidade estão acima do limiar de 0,7, logo, é possível afirmar que as relações propostas neste modelo estão de acordo a literatura. Para o critério do Alfa de Cronbach (AC) (Hair Jr et al., 2014) os construtos também foram atendidos ficando acima do limiar de 0,7, com exceção do construto de incentivo de denúncia que ainda é considerado exploratório

Em relação a validade observa-se inicialmente pela AVE que os construtos são válidos e que a variância de cada item do respectivo construto é compartilhada com os demais. Verifica-se que a maior AVE foi a intenção em denunciar (0,681) e a mais baixa foi do incentivo de denúncia (0,491). Também se confirmou a validade discriminante apresentado pela matriz Fornel e Larker que permite confirmar a validade dos construtos da pesquisa conforme o modelo teórico proposto. Porém, vale ressaltar que estes coeficientes foram atingidos depois da exclusão de dois fatores de incentivo de denúncia (questões 1 e 3) e de dois itens do construto de desincentivo de denúncia (questões 1 e 2).

4.2 Modelo estrutural

Para a estimação dos caminhos estruturais, adota-se a técnica *Bootstrapping*. Esta consiste na aplicação de 2000 subamostras e interações, que permite a obtenção do diagrama de caminhos que possibilita confirmar ou não as hipóteses dos estudos. Apresenta-se na Tabela 4, que evidencia o tamanho e significância dos coeficientes de caminho (*path*).

Tabela 4. Resultados do modelo estrutural

Caminhos	β	Valor-t	Valor-p	Hipóteses
INC_DEN -> INT_DEN	0,234	1,910	0,056*	H1
DES_DEN -> INT_DEN	0,366	3,148	0,002***	H2
INC_DEN -> CONF_REL-> INT_DEN	0,237	0,256	0,798	H3
DES_DEN -> CONF_REL-> INT_DEN	0,654	3,915	0,000***	H4

Nota 1: CONF_REL: Confiança nos relacionamentos; DES_DEN: Desincentivo a denúncia; INC_DEN: Incentivo a denúncia; INT_DEN: Intenção de denunciar

Nota 2: *p<0,10; **p<0,05; ***p<0,01.

Fonte: Dados da pesquisa (2020).

A primeira hipótese (H1) conjecturou que os fatores de incentivo à denúncia afetam positivamente a intenção de um indivíduo em denunciar, e os resultados evidenciam que há relação positiva e significativa ao nível de 10% (β : 0,234, p<0,056). Essas evidências apontam que os denunciadores ficam mais confortáveis ao realizar a denúncia e satisfeitos em colaborar quando há segurança e reconhecimento de sua ética profissional.

A segunda hipótese (H2) preconizou que os fatores de desincentivo à denúncia afetam negativamente a intenção de um indivíduo em denunciar o que também foi confirmado estatisticamente ao nível de 1% (β : 0,366; p<0,002). Esses achados sinalizam que a minoria dos denunciadores ainda sofre influência na prática em denunciar atos ilícitos pois possuem grande receio da falta de segurança e atitudes que podem ser tomadas contra eles ou suas famílias.

A terceira hipótese (H3) buscou verificar se a confiança nos relacionamentos medeia a relação dos fatores de incentivo e a intenção do indivíduo em denunciar, o que não foi estatisticamente confirmado. Diferentemente, a quarta hipótese (H4) confirmou que a confiança nos relacionamentos medeia a relação dos fatores de desincentivo e a intenção do

indivíduo em denunciar (β : 0,654; $p < 0,000$). Isso evidencia que a confiança é um fator relevante para a denúncia, se o indivíduo não possui um comprometimento organizacional forte ele permitirá que infrações aconteçam pelo bom relacionamento com o infrator ou se não houver confiança com o receptor da denúncia, o denunciante vai se privar da denúncia e permitir que infrações ocorram na organização.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo investigar os efeitos dos fatores culturais de incentivo e desincentivo na intenção em denunciar dos contadores e controladores internos dos órgãos públicos municipais e estaduais mediado pela confiança nos relacionamentos. Para isso, aplicou-se uma survey via plataforma *QuestionPro* para 59 profissionais (contadores e controladores internos) dos órgãos públicos municipais e de um Estado da Região Centro-Oeste brasileira.

Foram analisadas quatro hipóteses, em que a H1 obteve resultado estatisticamente positiva e significativa, o que mostra que se houver um bom controle e organização para a denúncia, os colaboradores estarão mais dispostos a realizar pelo fator incentivo. A hipótese 2 evidenciou que os fatores de desincentivo à denúncia afetam negativamente a intenção de um indivíduo em denunciar. A terceira hipótese não foi estatisticamente comprovada, ou seja, a confiança nos relacionamentos não medeia a relação dos fatores de incentivo e a intenção do indivíduo em denunciar, contrariamente ao resultado da H4 em que se confirmou a mediação da confiança nos relacionamentos, na relação dos fatores de desincentivo e a intenção do indivíduo em denunciar.

A partir dos resultados obtidos é possível depreender que os fatores de incentivo à denúncia afetam positivamente a intenção de um indivíduo em denunciar, implicando no conforto e satisfação do denunciante quando há segurança e reconhecimento de sua ética profissional. Contudo, os fatores de desincentivo afetam negativamente a intenção de um indivíduo em denunciar, sinalizando que há influência na prática da denúncia de atos ilícitos, pela falta de segurança e atitudes que podem ser tomadas contra eles ou suas famílias. Ainda, confirmou-se que a confiança nos relacionamentos é um fator relevante para a denúncia. Se o indivíduo não possui um comprometimento organizacional forte, ele permitirá que infrações aconteçam pelo bom relacionamento com o infrator ou, se não houver confiança com o receptor da denúncia, o denunciante vai se privar da denúncia e permitir que infrações ocorram na organização.

Este estudo sugere que as organizações e os pesquisadores precisam reconhecer a importância das diferenças nos valores culturais e éticos dentro das organizações e sua possível influência nos julgamentos e decisões dos profissionais. No que tange as implicações práticas e teóricas, as descobertas desta pesquisa podem beneficiar órgãos de controle, legisladores e pesquisadores interessados em desenvolver políticas públicas e programas de incentivo a denúncias mais compatíveis com a intenção em denunciar dos profissionais envolvidos a situações de corrupção e dilapidação do patrimônio público. Além disso, pode contribuir com o arcabouço jurídico, ao expor situações que merecem um maior amparo legal e propicia uma melhor proteção ao denunciante, bem como o fortalecimento de códigos de ética e normatizações institucionais que podem colaborar com a política ética da organização.

Destaca-se como limitação desta pesquisa o fato de não terem sido investigados outros fatores que podem afetar a intenção de um indivíduo em denunciar ou não. A inclusão de outros itens (fatores pessoais e contextuais) pode contribuir para melhor compreender as intenções. Ademais, o tamanho dos municípios e dos órgãos podem trazer alguma implicação quanto as relações baseadas pela confiança mútua devido à proximidade local. A compreensão do ambiente social e legal de uma instituição ou de um certo estado pode levar o examinador a fatores contextuais diferenciados.

Recomenda-se que, estudos futuros busquem pesquisar sobre o incentivo a programas de treinamentos, códigos de ética e normatizações institucionais que podem coibir situações de irregularidades e aumentar a intenção de denúncias. Como também, pesquisas quanto a intensidade das pressões enfrentadas pelos contadores e controladores internos e o ambiente informacional em que atuam, mediados por uma maior transparência das informações, como forma de incentivo ou desincentivo às práticas de denúncias.

REFERÊNCIAS

- Alleyne, P., & Phillips, K. (2011). Exploring academic dishonesty among university students in Barbados: An extension to the theory of planned behaviour. *Journal of Academic Ethics*, 9(4), 323.
- Alleyne, P., Weekes-Marshall, D., & Arthur, R. (2013). Exploring Factors Influencing Whistle-blowing Intentions among Accountants in Barbados. *Journal of Eastern Caribbean Studies*, 38.
- Alvarez, J. P. (2015). Low-Level Corruption Tolerance: An "Action-Based" Approach for Peru and Latin America. *Journal of Politics in Latin America*, 7(2), 99-129.
- 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 Contabilidade & Finanças*, 18, 58-68.
- Araújo, J. C. O., Silva, K. M. D. S., Lima, F. G. V., & Silva, A. S. (2018). Controladoria na gestão pública: um estudo na unidade de controle interno (UCI) do município de Castanhal sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). *Brazilian Journal of Development*, 4(7), 3755-3772.
- Associação De Examinadores Certificados De Fraudes (AECF). Disponível em: <https://www.acfe.com/>. Acesso em: 06 dez. 2019.
- Brasil. Lei nº 13.460, de 26 de agosto de 2017. *Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13460.htm. Acesso em: 04 jan.2020.
- Casal, J. C., & Zalkind, S. S. (1995). Consequences of whistle-blowing: A study of the experiences of management accountants. *Psychological reports*, 77(3), 795-802.
- Castro, P. R., Amaral, J. V., & Guerreiro, R. (2019). Aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e implantação de controles internos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30(80), 186-201.
- Cavalcante, M. C. N., & De Luca, M. M. M. (2013). Controladoria como instrumento de governança no setor público. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(1).
- Cavalheiro, J. B., & Flores, P. C. (2007). A organização do sistema de controle interno municipal. *Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil-ATRICON. Porto Alegre: [sn].*
- Chin, W.W. (1998). *The partial least squares approach for structural equation modelling*. In: Marcoulides, G. A. (Ed.). *Modern methods for business research*. New York: Lawrence Erlbaum, 1998. p. 295-336.
- Fajardo, B. D. A. G., & Cardoso, R. L. (2014). Faça o que digo, não faça o que eu faço: Como Aspectos individuais e relacionais influenciam as Denúncias de Fraudes

Organizacionais e relacionais influenciam as Denúncias de Fraudes Organizacionais. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 17(1).

Farias, R. P., De Luca, M. M. M., & Machado, M. V. V. (2010). A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3).

Ferrell, O. C., & Gresham, L. G. (1985). A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. *Journal of Marketing*, 49(3), 87-96.

Gobert, J., & Punch, M. (2000). Denunciante, o interesse público, e de Divulgação de Interesse Público Agir de 1998. *Modern Law Review*, 63, 25-54.

Hair Jr, J.F.; Hult, T.M.; Ringle, C.M.; & Sarstedt, M.A. (2014). *Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: Sage.

Hwang, D., Staley, B., Te Chen, Y., & Lan, J. S. (2008). Confucian culture and whistleblowing by professional accountants: an exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 504-526.

Imoniana, J. O., & Nohara, J. J. (2005). Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. *Revista Base (Administração e Contabilidade)* 2(1), 37-46.

Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366-395.

Jubb, P. B. (1999). *Whistleblowing: A restrictive definition and interpretation*. *Journal of Business Ethics*, 21, 77-94.

Kaplan, S. E., & Whitecotton, S. M. (2001). An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing Journal of Practice & 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*, 223-235.

Lewis, D. (1995). Whistleblowers and job security. *Modern Law Review*, 58, 208-221.

Lino, A. F., Carvalho, L. B., Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375-391.

Liyanarachchi, G. A., & Adler, R. (2011). Accountants' whistle-blowing intentions: The impact of retaliation, age, and gender. *Australian Accounting Review*, 21(2), 167-182.

Maragno, L. M. D., Knupp, P. K., & Borba, J. A. (2019). Corrupção, lavagem de dinheiro e conluio no Brasil: evidências empíricas dos vínculos entre fraudadores e cofraudadores no caso Lava Jato. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, 5-18.

Martin, B. (1999). *Delação e não violência*. *Peace & Change*, 24, 15-28.

Medeiros, C. R. O., & Freitas Júnior, L. R. (2019). Padrões discursivos sobre corrupção. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e152220-e152220.

Mendes, R. C., Oleiro, W. N., & Quintana, A. C. (2008). A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção. *Sinergia*, 12(2), 37-48.

- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of business ethics*, 4(1), 1-16.
- Santos, J. L. (2017). *O que é cultura*. Brasiliense.
- Silva, P. G. K. (2014). O papel do controle interno na administração pública. *ConTexto*, 2(2).
- Sims, R. L., & Keenan, J. P. (1998). Predictors of external *Whistleblowing*: Organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics*, 17(4), 411-421.
- Sousa, R. G., Vasconcelos, A. F., Antunes, G. A., & Silva, J. D. G. (2013). Fraudes contábeis e *Whistleblowing*: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante. *Revista Universo Contábil*, 9(3), 128-142.
- Souza, M. T. S., Pereira, R. S., & Maffei, P. A. J. (2004). Ética e liderança: sua influência na cultura organizacional da empresa. *Innovation & Management Review*, 1(1), 89-100.
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: *Whistleblowing* likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*, 93(1), 21-37.
- Trevino, L. K. (1986). Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. *Academy of management Review*, 11(3), 601-617.
- Vinten, G. (1999). A *Whistleblowing* code for educational institutions. *International Journal of Educational Management*, 13, 150-157.
- Vitell, S. J., Nwachukwu, S. L., & Barnes, J. H. (1993). The effects of culture on ethical decision-making: An application of Hofstede's typology. *Journal of business Ethics*, 12(10), 753-760.
- Zheng, B. Z., Patel, C., & Evans, E. (2019). The influence of construal of self on internal auditor's judgments on whistle-blowing: Evidence from China. *International Journal of Auditing*, 23(1), 73-85.