

**Universidade de Brasília – UnB**  
**Universidade Federal da Paraíba – UFPB**  
**Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN**

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de *Whistleblowing* dos auditores internos no Brasil**

ADRIANA FERNANDES DE VASCONCELOS

João Pessoa – PB

2015

ADRIANA FERNANDES DE VASCONCELOS

**Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de *Whistleblowing* dos auditores internos no Brasil**

Tese apresentada ao Curso de Doutorado em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do título de doutora.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Aguiar do Monte

Área de Concentração: Mensuração Contábil

Linha de Pesquisa: Contabilidade para Tomada de Decisão

João Pessoa – PB

2015

V331i Vasconcelos, Adriana Fernandes de.  
*Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de Whistleblowing dos auditores internos no Brasil / Adriana Fernandes de Vasconcelos.- João Pessoa, 2015.*  
153f. : il.  
Orientador: Paulo Aguiar do Monte  
Tese (Doutorado) - UnB-UFPB-UFRN  
1. Contabilidade. 2. Ciências contábeis. 3. Whistleblowing.  
4. Divulgação interna e externa. 5. Auditores internos - comportamento.

UFPB/BC

CDU: 657(043)

ADRIANA FERNANDES DE VASCONCELOS

**Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de *Whistleblowing* dos auditores internos no Brasil**

Tese apresentada ao Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFRN como requisito parcial à obtenção do título de Doutora em Ciências Contábeis.

Aprovada em 14 de Dezembro de 2015.

---

Prof. Dr. Paulo Aguiar do Monte  
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)  
Orientador

---

Prof. Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado  
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)  
Membro examinador interno

---

Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante  
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)  
Membro examinador interno

---

Prof. Dr. Jeronymo José Libonati  
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)  
Membro examinador externo

---

Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues  
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)  
Membro examinador externo

A meus pais, por tudo o que sou, ao meu irmão Alexandre (*in memoriam*) e a Deus, pela  
sua graça infinita!

## AGRADECIMENTOS

É sempre difícil agradecer a tantas pessoas que nos ajudam a chegar ao fim dessa jornada, mas meu maior agradecimento é a Deus, por me conceder força para prosseguir nos momentos de fraqueza, onde o pensamento mais constante era desistir.

Aos meus pais, por sempre me ajudarem em tudo que precisei, e por me ensinarem os valores que tenho.

Aos colegas do doutorado: Carlos Jorge Fontainhas Mendes, Ercílio Zanolla, Gustavo Amorim Antunes, José Jailson da Silva, Nair Aguiar de Miranda, Roberta Lira Caneca e Waldemir Galvão de Carvalho por todos os momentos partilhados, pela ajuda mútua nos muitos momentos ao longo deste processo. Gostaria, no entanto, de reconhecer alguém que, sem dúvida, foi de fundamental importância para mim nesse processo: Rossana Guerra de Sousa. Como ela bem descreveu nos agradecimentos de sua tese: de total desconhecida à amiga para todas as horas, foi isso que aconteceu. Obrigada por toda ajuda ao longo desses anos, pela parceria nos artigos, nas viagens, nos conselhos, nos momentos tristes e alegres. Não tenho como agradecer a você, por tudo, por toda disponibilidade sempre que precisei, por não medir esforços para ajudar, então fica aqui minha singela gratidão a Deus por ter permitido nos conhecermos e fazer com que nos tornássemos amigas para toda a vida.

Ao colega Eduardo Tadeu Vieira, com o qual estivemos em apenas uma disciplina, mas que muito nos ajudou em Brasília.

Agradeço de todo o coração a meu orientador, Dr. Paulo Aguiar do Monte, por aceitar a ideia desta tese quando a apresentei. É louvável sua boa vontade em aprender novos conhecimentos. Obrigada por jamais desistir de mim, mesmo nos meus momentos de ausência, e pela total interesse em entender e me ajudar na pesquisa. Você é um ser humano de coração grandioso. Obrigada por acreditar em mim.

Obrigada a todos os professores que gentilmente compartilharam dos seus conhecimentos ao longo das disciplinas: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, Prof. Dr. Edilson Paulo, Prof. Dr. Ivan Ricardo Gartner, Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, Prof. Dr. José Dionísio Gomes da Silva, Prof. Dr. José Lúcio Capelletto, Prof. Dr. José Matias Pereira, Prof. Otávio Ribeiro de Medeiros, Ph.D. e Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa.

Às secretárias do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal da Paraíba, Ivanacy Almeida e Wilma Galindo da Silva, pela presteza em todos os momentos ao longo do curso.

Ao professor Diógenes de Souza Bido e César Augusto Tibúrcio Silva pelas valiosas contribuições na avaliação do projeto, bem como aos professores Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante e Josemberg Moura de Andrade, na etapa de qualificação da tese.

Aos professores componentes da Banca Examinadora, Dr. Aldo Leonardo Cunha Callado, Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, Dr. Jeronymo José Libonati e Dr. Raimundo Nonato Rodrigues, pelas valiosas contribuições.

Ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA), na pessoa do ex-presidente Carlos Renato Fontes Trisciuzzi, que presidiu o instituto quando da aplicação dos questionários deste trabalho, pela disponibilidade em ajudar e por permitir minha participação no 34º CONBRAI (Congresso Brasileiro de Auditoria Interna), na condição de pesquisadora, facilitando o acesso aos participantes do evento, como também a Walter Pinto Júnior, gerente do departamento de relacionamento e novos negócios, por toda a atenção na criação de arte e disponibilização do questionário para os associados, e especialmente a todos os auditores internos que gentilmente responderam ao instrumento de pesquisa, tornando este trabalho possível.

À amiga Cláudia Cruz, pelas inúmeras vezes que me ajudou enviando materiais que eu não conseguia acesso, e pelas palavras de apoio nos momentos difíceis. E também a José Renato Sena pela disponibilidade em ajudar com materiais.

A todos os amigos que compartilharam deste sonho e caminharam comigo, entendendo minha ausência, mas nunca deixando que a amizade fosse abalada. Destaco aqueles que, assim como eu, trilham o caminho da docência e pesquisa, e sempre se mostraram disponíveis para ajudar: Lílian Perobon Mazzer, Dimas Barreto de Queiroz, Orleans Silva Martins, Wenner Gláucio Lopes Lucena, Ana Flávia Albuquerque Ventura, Janiery Queiroga da Costa, Luiz Felipe de Araújo Pontes Girão e Robério Dantas.

Muito obrigada a todos que de alguma forma contribuíram para o alcance desse sonho.

**“There is no chance, no destiny, no fate, that can circumvent or hinder or control the firm resolve of a determined soul”. (Wilcox)**

**“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas graças a Deus, não sou o que era antes”.  
(Marthin Luther King)**



## RESUMO

*Whistleblowing* é o termo que designa a divulgação por ex-membros ou pessoas que atualmente se encontram em uma organização, acerca de atos considerados ilegais, imorais ou ilegítimos, a pessoas ou entidades que possam tomar medidas para cessar e/ou punir tais ações. A denúncia de irregularidades tem atraído à atenção de empresas e Governos após a ocorrência de grandes fraudes corporativas, como a Enron, em 2001, e desde então tem sido foco de muitas pesquisas, em diversos países do mundo, envolvendo a denúncia por parte de contadores, auditores externos e internos, e outros funcionários das empresas. Tendo em vista o livre acesso a informações e o papel do auditor interno em uma entidade, como sujeito ativo na prevenção e detecção de irregularidades corporativas, e entendendo-se o *Whistleblowing* como um comportamento de tomada de decisão ético que envolve diversos fatores, este trabalho teve como objetivo analisar como os fatores julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do problema influenciam as intenções de *Whistleblowing* dos auditores internos no Brasil. Para alcançar este objetivo, foi conduzida aplicação de questionário, obtendo-se uma amostra de 424 auditores internos. A Teoria do Comportamento Pró-Social e Teoria do Comportamento Planejado foram utilizadas como base teórica do estudo. A pesquisa, de caráter qualitativo e quantitativo, utilizou-se da análise de correspondência múltipla, regressão logística e análise de equações estruturais para identificar e explicar as relações existentes entre as denúncias, interna e externa, e as variáveis escolhidas no estudo. Os resultados demonstram que: (1) A denúncia interna é influenciada positivamente com a materialidade do delito, o que demonstra que quanto maior o desvio ou roubo cometido no ato ilegal, maior a intenção de denúncia; (2) O locus de controle interno, quando o sujeito identifica seu comportamento como decisivo para resolução de algum dilema, também se mostrou como uma variável importante na explicação do comportamento de denúncia; (3) O julgamento ético não se mostrou uma variável significativa na intenção de denúncia dos auditores internos, no entanto níveis mais elevados dos julgamentos éticos (equidade, contratualismo e relativismo) mostraram-se próximos à intenção de denúncia na análise de correspondência múltipla; (4) Dos cinco tipos de clima ético, apenas o instrumental e independência interferem de modo significativo da denúncia interna, sendo o primeiro positivamente e o segundo negativamente; (5) No que diz respeito à denúncia externa, apenas materialidade mostrou-se como variável de influência, demonstrando uma dificuldade maior em explicar os fatores que explicam o comportamento dos auditores internos quanto à decisão de efetuar a denúncia externamente à entidade. Desta forma, o presente estudo fornece contribuição empírica para que empresas de diversas naturezas possam incorporar sistemas que incentivem a denúncia, de forma a se protegerem das perdas geradas pelas fraudes.

**PALAVRAS-CHAVE:** *Whistleblowing*. Divulgação interna e externa. Auditores internos. Comportamento.

## ABSTRACT

Whistleblowing is the technical term for the disclosure of former members or people who are currently in an organization, on acts considered illegal, immoral or illegitimate, to persons or entities that may do something to cease and/or punish such actions. Whistleblowing has attracted the attention of companies and governments as a consequence of corporate frauds such as Enron in 2001 and since then this field has been the focus of much research in several countries, involving a complaint by accountants, external and internal auditors, and other types of employees. Given the free access to information and the role of internal auditor in a company, as an active subject in the prevention and detection of corporate irregularities, and understanding Whistleblowing as an ethical decision-making behavior that involves many factors, this work aims to analyze how factors as ethical judgment, locus of control, organizational ethical climate and materiality influences internal auditors' Whistleblowing intentions in Brazil. To accomplish this, a questionnaire-based research was conducted, yielding a sample of 424 internal auditors. The Theory of Pro-Social Behavior and Theory of Planned Behavior are used as theoretical basis of the study. The research, characterized as qualitative and quantitative, used multiple correspondence analysis, logistic regression analysis and structural equation modeling to identify and explain the relationship between the complaints, internal and external, and the variables selected in the study. The results shows that: (1) internal reporting is positively influenced with the materiality of the offense, which demonstrates that the greater the deviation or theft committed the illegal act, the greater the intention to withdraw; (2) The internal locus of control, when the subject identifies his behavior as a key to solving any dilemma, also proved to be an important variable in reporting behavior of the explanation; (3) The ethical judgment was not a significant variable in the intention to withdraw the internal auditors, however higher levels of ethical judgments (equity, contractualism and relativism) showed up near denunciation of intent in multiple correspondence analysis; (4) Of the five types of ethical climate, only the instrumental independence and interfere significantly from the internal complaint, the first positive and the second negative; (5) With regard to external complaint, only materiality proved to be an influence variable, demonstrating a greater difficulty in explaining the factors that explain the behavior of internal auditors when deciding to make a complaint externally to the organization. Thus, this study provides empirical contribution to various kind of businesses can incorporate systems that encourage the complaint in order to protect themselves from losses caused by fraud.

**KEYWORDS:** Whistleblowing. Internal and external disclosure. Internal auditors. Behavior.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Codificação das categorias das variáveis consideradas na Análise de Correspondência Múltipla .....	75
Tabela 2 - Apresentação das variáveis componentes dos quatro modelos estatísticos a serem considerados no estudo .....	75
Tabela 3 - Análise de Correspondência Múltipla (ACM) para as variáveis categóricas: Denúncia Interna, Lócus, Materialidade e Julgamento ético (Contratualismo, Equidade e Relativismo) com cinco dimensões .....	77
Tabela 4 - Estatística descritiva da amostra dos Auditores Internos segundo sexo e associação ao Instituto dos Auditores Internos .....	83
Tabela 5 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos segundo certificação em auditoria, faixa etária, escolaridade e tipo de entidade .....	84
Tabela 6 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos relacionando faixa etária e sexo .....	84
Tabela 7 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos segundo nível que ocupa no local de trabalho.....	85
Tabela 8 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos quanto ao tempo de experiência total e tempo no atual emprego. ....	85
Tabela 9 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos considerando a relação entre tempo de experiência e idade.....	86
Tabela 10 - Estatística descritiva sobre gravidade do cenário 1 e possibilidade de denúncia dos respondentes e colegas de trabalho a canais internos e externos, em percentual .....	89
Tabela 11 - Estatística descritiva da percepção ética dos respondentes a partir da Escala Multidimensional de Ética proposta por Reidenbach e Robin (1990) sobre o cenário 1, em percentual.....	89
Tabela 12 - Estatística descritiva sobre gravidade do cenário 2 e possibilidade de denúncia dos respondentes e colegas de trabalho a canais internos e externos em percentual .....	91
Tabela 13 - Teste de Mann-Whitney para os cenários 1 e 2, considerando a gravidade do delito e a probabilidade de denúncia a canais internos e externos .....	92
Tabela 14 - Estatística descritiva da percepção ética dos respondentes a partir da Escala Multidimensional de Ética proposta por Reidenbach e Robin (1990) sobre o cenário 2, em percentual.....	93
Tabela 15 – Resultado da análise fatorial dos Climas Organizacionais .....	96

Tabela 16 - Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Lócus, Materialidade e Julgamentos éticos .....	97
Tabela 17 - Apresentação descritiva das variáveis contidas na análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Lócus, Materialidade e Julgamentos éticos.....	98
Tabela 18 - Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Lócus, Materialidade, Julgamento ético e Climias organizacionais.....	100
Tabela 19- Apresentação descritiva das variáveis contidas na análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Lócus, Materialidade, Julgamentos éticos e Climias organizacionais.....	101
Tabela 20 - Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade, Julgamento ético e Climias organizacionais.....	103
Tabela 21 - Apresentação descritiva das variáveis contidas na análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade e Julgamentos éticos.....	104
Tabela 22 - Apresentação descritiva das variáveis contidas na análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade, Julgamentos éticos e Climias organizacionais.....	107
Tabela 23 - Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade, Julgamento ético e Climias organizacionais.....	108
Tabela 24 - Resultados dos modelos Logit para a influência dos fatores na denúncia interna ....	110
Tabela 25- Resultados dos modelos Logit para a influência dos fatores na denúncia externa ....	113
Tabela 26 - Resultados dos modelos de equações estruturais para denúncia interna.....	117
Tabela 27 - Resultados dos modelos de equações estruturais para denúncia externa.....	118
Tabela 28 - Resultados das relações entre as variáveis do estudo.....	118

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Categorias de delitos organizacionais .....	33
Quadro 2 - Fatores que afetam o processo de denúncia .....	48
Quadro 3 - Dimensões da Multidimensional Ethics Scale (MES) .....	67
Quadro 4 - Tipologia do Climas Éticos segundo Victor e Cullen (1988) .....	69

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de denúncia de atos ilegais, imorais ou ilegítimos segundo Near e Miceli (1985) .....	35
Figura 2 - Processo de tomada de decisão pró-social associado com Whistleblowing.....	44
Figura 3 - Representação gráfica das relações entre as variáveis do estudo .....	64
Figura 4 - Forma da regressão logística entre variáveis dependente e independente.....	78
Figura 5 - Diagrama de associação para a Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Lócus, Materialidade e Julgamentos éticos .....	99
Figura 6- Diagrama de associação para a Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Lócus, Materialidade, Julgamentos éticos e Climias organizacionais .....	102
Figura 7 - Diagrama de associação para a Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade e Julgamentos éticos .....	105
Figura 8 - Diagrama de associação para a Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade, Julgamentos éticos e Climias organizacionais .....	106
Figura 9 – Relações estabelecidas para o modelo de equações estruturais .....	114

## LISTA DE SIGLAS

ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
ACM	Análise de Correspondência Múltipla
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IIA	Institute of Internal Auditors
LAI	Lei de Acesso à Informação
LCE	Locus de Controle Externo
LCI	Locus de Controle Interno
MES	Multidimensional Ethics Scale
SPSS	Statistical Package for Social Sciences
TPB	Theory of Planned Behavior
TRA	Theory of Reasoned Action

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>18</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	18
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA.....	21
1.3 OBJETIVOS .....	24
1.3.1 <i>Objetivo geral</i> .....	24
1.3.2 <i>Objetivos específicos</i> .....	24
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	24
1.5 JUSTIFICATIVA.....	25
1.6 CONTRIBUIÇÕES.....	27
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	28
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>29</b>
2.1 CONTABILIDADE, FRAUDE E CRIMES FINANCEIROS .....	29
2.2 WHISTLEBLOWING .....	32
2.2.1 <i>Conceito, elementos e processo</i> .....	32
2.2.1 <i>Motivação, importância e consequências do Whistleblowing</i> .....	36
2.2.2 <i>Legislação sobre Whistleblowing e o caso do Brasil</i> .....	37
2.2.3 <i>Whistleblowing e os auditores internos</i> .....	39
2.3 TEORIAS SOBRE INTENÇÃO COMPORTAMENTAL .....	41
2.3.1 <i>Teoria do Comportamento Pró-Social (Prosocial behaviour theory)</i> .....	43
2.3.2 <i>Teoria do Comportamento Planejado (Theory of planned behavior)</i> .....	45
2.4 FATORES QUE PODEM IMPACTAR NO PROCESSO DE WHISTLEBLOWING.....	48
2.4.1 <i>Fatores individuais</i> .....	49
2.4.1.1 <i>Julgamento ético</i> .....	49
2.4.1.2 <i>Locus de controle</i> .....	50
2.4.1.3 <i>Comprometimento organizacional</i> .....	51
2.4.1.4 <i>Traços de personalidade</i> .....	52
2.4.2 <i>Fatores organizacionais</i> .....	52
2.4.2.1 <i>Clima ético organizacional</i> .....	53
2.4.2.2 <i>Tamanho da organização</i> .....	55
2.4.2.3 <i>Nível de trabalho</i> .....	56
2.4.3 <i>Fatores situacionais</i> .....	57
2.4.3.1 <i>Gravidade e materialidade do delito</i> .....	57



2.4.3.2 Status do criminoso .....	58
<b>3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>60</b>
3.1 CONSTRUÇÃO DAS RELAÇÕES TEÓRICAS ENTRE AS VARIÁVEIS .....	60
3.3 OPERACIONALIZAÇÃO DAS DIMENSÕES ANALISADAS .....	65
3.3.1 <i>Julgamento ético</i> .....	66
3.3.2 <i>Clima ético organizacional</i> .....	68
3.3.3 <i>Lócus de controle</i> .....	70
3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA .....	70
3.5 COLETA DE DADOS .....	71
3.6 TÉCNICAS PARA ANÁLISE DOS DADOS .....	72
3.6.1 <i>Análise Fatorial</i> .....	72
3.6.2 <i>Análise de Correspondência Múltipla</i> .....	73
3.6.3 <i>Regressão logística</i> .....	77
3.6.4 <i>Análise de equações estruturais</i> .....	80
<b>4. RESULTADOS DOS DETERMINANTES DE WHISTLEBLOWING (INTERNO E EXTERNO) CONSIDERANDO DIFERENTES METODOLOGIAS.....</b>	<b>83</b>
4.1 INTRODUÇÃO .....	83
4.1.1 <i>Descrição da amostra</i> .....	83
4.1.2 <i>Descrição dos cenários</i> .....	86
4.2 ANÁLISE FATORIAL.....	93
4.3 ANÁLISE DE CORRESPONDÊNCIA .....	97
4.3.1 <i>Análise de Correspondência – denúncia interna</i> .....	97
4.3.2 <i>Análise de Correspondência – denúncia externa</i> .....	103
4.4 REGRESSÕES LOGÍSTICAS .....	108
4.4.1 <i>Regressões logísticas – denúncia interna</i> .....	108
4.4.2 <i>Regressões logísticas – denúncia externa</i> .....	112
4.5 ANÁLISE DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS .....	114
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>120</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>124</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>136</b>
APÊNDICE 1 – CARTA ENVIADA AO INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA BRASIL).....	136
APÊNDICE 2 – CARTA DE APRESENTAÇÃO.....	138
APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO.....	139
APÊNDICE 4 – RESULTADOS DAS ANÁLISES ESTATÍSTICAS .....	144

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A ocorrência de escândalos fraudulentos em empresas de todo o mundo têm trazido, ao longo dos anos, consequências indesejáveis para funcionários, investidores, para o mercado financeiro e a economia em geral. De acordo com *The Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2014) estima-se que as fraudes resultam em perdas em torno de US\$ 3,7 trilhões (anuais) em termos globais, representando cerca de 5% das receitas anuais das organizações.

Os esquemas de fraudes, segundo a ACFE (2014), classificam-se em três categorias: apropriação de ativos, em que o empregado rouba ou faz má utilização de recursos da organização; corrupção, quando há abuso de influência em uma transação comercial para o alcance de benefícios diretos ou indiretos por parte do empregado, e; fraude em demonstrações financeiras, quando distorções ou omissões de informações relevantes são feitas de forma intencional nos relatórios financeiros. Do total das fraudes, o tipo mais frequente é a apropriação de ativos, que totaliza 85% dos casos, com perdas financeiras em torno de US\$ 130.000 (média por empresa), enquanto a fraude contábil consiste em apenas 9%, mas ocasiona perdas médias por empresa na ordem de US\$ 1.000.000 (ACFE, 2014). Além disso, o tempo médio de descoberta para fraudes contábeis é superior às demais, chegando há dois anos.

A divulgação de desvios financeiros gera perda de valor para as empresas e prejudica a confiabilidade das informações que são divulgadas ao mercado. Isso faz com que as empresas diminuam sua capitalização (KARPOFF; LEE; MARTIN, 2008), além de abalar a confiança pública nos mercados financeiros (AHMAD, 2011). Laczniaik e Murphy (1991) salientam que a divulgação de ilegalidades corporativas faz com que as empresas possam incorrer em perdas consideráveis em virtude da publicidade desses fatos.

Os custos surgidos em função de condutas antiéticas estão relacionados às operações, aos custos legais e de relações públicas, e estas categorias de custos são significantes para as empresas, podendo influenciar o lucro e afetar a cultura organizacional (NELSON; WEEKS; CAMPFIELD, 2008). O assunto, portanto, é motivo de preocupação para gestores e acionistas que dependem dos resultados gerados pelas suas empresas, e estes, por sua vez, são afetados negativamente com a ocorrência de atos fraudulentos.

Os casos de fraudes são relatados em diversos tipos de organizações, sejam elas companhias privadas e públicas, órgãos governamentais e, até, instituições sem fins lucrativos. De acordo com a ACFE (2014), em 42,2% dos casos, as fraudes são descobertas através de dicas, as quais são dadas em 49% das vezes por empregados da própria empresa, enquanto a auditoria interna contribui com a descoberta de 14,1% do total de fraudes. Embora os empregados sejam os que mais relatam os casos de fraude, eles também são responsáveis por grande parte de sua realização, sendo o setor contábil aquele que mais apresenta frequência na preparação de fraudes, representando 17,4% do seu total (ACFE, 2014).

As fraudes corporativas ocorridas nos Estados Unidos, a exemplo das empresas Enron, Worldcom, Tyco e Lehman Brothers, levou o Governo a criar dispositivos legais para evitar que novos casos pudessem vir a ocorrer. A *Sarbanes-Oxley Act*, instituída em 2002, obrigou a criação de canal de comunicação anônima para as empresas listadas em Bolsa, como medida para facilitar a denúncia de atos contábeis e de auditoria questionáveis. Já em 2010, como forma de incentivar a denúncia, o Governo dos Estados Unidos instituiu a *Dodd Frank Act*, que prevê potenciais recompensas financeiras para os denunciantes, atendidas as premissas contidas na lei. Para Menk (2011), os escândalos foram significativos o suficiente para mudar a maneira pela qual as empresas fazem o negócio funcionar.

No Brasil também ocorreram casos de fraudes, principalmente no setor bancário, a exemplo dos bancos Nacional, em 1995, cujos ativos foram repassados para o Unibanco, e Panamericano, ocorrido em 2010. Outra fraude bastante noticiada foi da empresa Encol, ocorrida em 2003. O caso mais recente, e o maior, já noticiado de fraude no país, o da Petrobrás, o qual ainda está em processo de investigação, tem trazido à tona a necessidade de discutir e avaliar aspectos relacionados a esse problema.

Ainda que não haja obrigatoriedade de canais de denúncia formal em muitas empresas, as mesmas podem optar por criá-las motivadas pelo aumento de controle gerencial e melhoria do sistema de governança corporativa adotado. Some-se ainda o fato de que a ocorrência de atos fraudulentos pode levar a empresa a incorrer em altos custos, além de ocasionar a diminuição da confiança dos seus investidores.

Bowen, Call e Rajgopal (2010) afirmam que os casos de transgressões organizacionais têm aumentado em todo o mundo nos últimos anos e, diante da importância da denúncia para a descoberta dos casos de fraude, a pesquisa envolvendo *whistleblowing* tem crescido e sido investigada por diversas áreas de conhecimento, como psicologia, administração e contabilidade (FAJARDO, 2012; FATOKI, 2013). *Whistleblowing* é um termo utilizado para designar a divulgação de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas, por parte dos funcionários,

para pessoas ou organizações que possam ser capazes de afetar estas ações (NEAR; MICELI, 1985).

Para Ahmad (2011), a denúncia permite a correção de irregularidades internamente, impedindo que danos adicionais possam ocorrer, o que traz benefícios não só para a própria organização, mas também para a sociedade em geral. Além disso, o encorajamento das práticas de denúncia envia para os *stakeholders* e ao público em geral uma mensagem de que a empresa exerce boas práticas de governança corporativa (EATON e AKERS, 2007).

Vista como uma forma de comportamento pró-social, o *whistleblowing* é tido como um mecanismo de controle social e interno (VINTEN, 1993) e tem adquirido reconhecimento como um fator significativo na prevenção e detecção de fraudes. A esse respeito, Menk (2011) relata que os casos de fraudes em grandes empresas americanas não teriam sido descobertas se um funcionário não estivesse disposto a relatar as atividades inadequadas.

A despeito da aparente simplicidade, o processo de *whistleblowing* é bastante complexo, e envolve fatores pessoais e organizacionais (ELIAS, 2008). Além disso, as ações dos denunciadores são movidas por complicados aspectos psicológicos e sociológicos (GOBERT e PUNCH, 2000). O denunciante, antes de proceder à divulgação, analisa as consequências do seu ato, pois, historicamente, os delatores têm recebido um tratamento de retaliação por parte da empresa e de seus funcionários (MENK, 2011).

Diante da complexidade que circunda o *whistleblowing* e da impossibilidade de investigar o fenômeno de denúncia de forma direta, os estudos sobre o tema têm utilizado como variável operacional a intenção de reportar (CHIU, 2003; BREENAN e KELLY, 2007; AHMAD, 2011; MENK, 2011;). Esta pode ser conhecida a partir do questionamento sobre a possibilidade de alguém denunciar um ato ilegal através da apresentação de um caso fictício, mas que poderia ocorrer em uma organização.

A partir das respostas desses estudos, tem sido possível compreender os diversos aspectos que impactam a ação dos denunciadores como, fatores organizacionais, individuais, situacionais e demográficos (AHMAD, 2011). A intenção comportamental de denunciar, portanto, é tida como uma forma potencial de prognosticar o comportamento real de um indivíduo frente a uma situação de tomada de decisão.

A denúncia pode ocorrer internamente ou externamente (KEENAN e KRUEGER, 1992; KEENAN, 2000; NEAR e MICELI, 2008). Quando a irregularidade é relatada para partes dentro da empresa é classificada como interna, e quando é relatada a partes fora da instituição é considerada externa, sendo a denúncia interna preferida em termos éticos, pois se pode garantir a confidencialidade da informação, além de encorajar a aprendizagem e

responsabilidade organizacional (AHMAD, 2011). Da mesma forma, podem existir denunciadores externos ou internos, sendo mais frequentes os internos (ACFE, 2014), e existindo poucas diferenças entre eles no que diz respeito às variáveis relevantes para a denúncia (DWORKIN e BAUCUS, 1998).

Os estudos efetuados sobre *whistleblowing* têm utilizado contadores gerenciais (SHAWVER e CLEMENTS, 2008), executivos e gestores (BARNETT, 1992; KEENAN, 2000; CHIU, 2003; TAVAKOLI; KEENAN; KARANOVIC, 2003), funcionários públicos (NEAR e MICELI, 1986; MICELI et al., 1999; PARK; REHG; LEE, 2005; ROTHWELL e BALDWIN, 2006) e estudantes de graduação (BRABECK, 1984; ZHUANG; THOMAS; MILLER, 2005; BRENNAN e KELLY, 2007) para avaliar as intenções de denúncia e os aspectos ligados a esse processo. Auditores internos também têm sido utilizados (MICELI; NEAR; SCHWENK, 1991; MICELI e NEAR, 1994; BIERSTKER; BRODY; PACINI, 2006; AHMAD, 2011; ROBINSON; ROBERTSON; CURTIS, 2012), no entanto em quantidade menos numerosa; talvez em virtude de argumentos de que o relato de irregularidades por parte destes profissionais não pode ser considerado como denúncia (AHMAD, 2011).

## 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Apesar de os empregados representarem força significativa nas denúncias, eles deixam de proceder a comunicação de irregularidades em função de questões ligadas à estrutura organizacional. Nesse contexto, Ahmad (2011) defende que quanto maior o poder e credibilidade do funcionário, mais alta se torna a chance de influenciar a gestão a tomar atitudes em relação ao delito; e os auditores internos possuem essas características.

A natureza do trabalho exercido pelos auditores internos nas organizações leva esses profissionais a realizarem exames, avaliações e monitoramento nos sistemas de controles internos, assegurando sua eficiência e eficácia, bem como buscando a prevenção de fraudes e corrupção. Outra atividade que pode ser feita é o acompanhamento ou revisão das demonstrações contábeis, tornando-os, portanto, elementos chaves na detecção de condutas antiéticas e irregularidades, principalmente quando se trata de apropriação de ativos e fraudes em demonstrações contábeis. Esses profissionais, portanto, têm a oportunidade de descobrir irregularidades antes dos efeitos desastrosos que podem ser causados (SHAWVER e CLEMENTS, 2008). Menk (2011) adiciona que ações de denúncia são esperadas de profissionais de contabilidade porque eles são treinados para reconhecer atividades desonestas

ou ilegais, ao passo que Shawver e Clements (2007) vão além, ao afirmarem que os contabilistas têm a obrigação ética de denunciar tais atividades.

O *whistleblowing*, no entanto, pode acarretar atos de retaliação por parte da empresa a quem efetuou a denúncia, que podem ir desde a diminuição de responsabilidades e desrespeito, até a perda do emprego. Em muitos países, como Estados Unidos, Coréia do Sul, Japão, Nova Zelândia e Reino Unido, já existem legislações que oferecem proteção contra esses atos (LAMB, 2009). No Brasil, no entanto, há pouca legislação sobre o assunto no ordenamento jurídico (Lei nº 12.527/11).

Para entender o que afeta a denúncia, os estudos têm focado em fatores organizacionais, a exemplo de clima organizacional, tamanho da organização e nível de emprego (BARNETT, 1992, SIMS e KEENAN, 1998; ROTHWELL e BALDWIN, 2006; TRACY, 2006); fatores individuais, como compromisso com a organização, *locus de controle* e julgamento ético (BRABECK, 1984; CHIU, 2003; SHAWVER e CLEMENTS, 2008; MICELI et al., 2012) e fatores situacionais, como gravidade do delito e status de quem o cometeu (SHAFER, 2002; BRENNAN; KELLY, 2007; ROBINSON; ROBERTSON; CURTIS, 2012). Os aspectos demográficos como gênero, idade e tipo de vínculo com a empresa também tem sido investigados (BRENNAN e KELLY, 2007; REHG et al., 2008; KAPLAN et al., 2009), assim como os aspectos culturais, considerados influenciadores nas intenções de denúncia, tem sido foco de alguns trabalhos (TAVAKOLI; KEENAN; KARANOVIC, 2003; ZHUANG; THOMAS; MILLER, 2005). Além disso, existem estudos, como Menk (2011) e Ahmad (2011), que investigam os diversos tipos de fatores anteriormente citados, de uma só vez.

Em virtude da quantidade numerosa de fatores investigados nos estudos, e o fato de parte deles se constituir como fatores não observáveis diretamente, houve a necessidade de escolher quais serão abordados no presente estudo. Dado que a posição ética foi considerada como o indicador mais significativo das ações de denúncia (MENK, 2011), e considerando que no Brasil, de acordo com Fajardo e Cardoso (2014), “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)”, o ato de denunciar pode não corresponder ao caminho natural na cultura brasileira, optou-se pela inclusão de variáveis que estão mais relacionadas à questão ética.

Assim, *julgamento ético* e *locus de controle* compõem as variáveis individuais, juntamente com *clima ético* da organização, como fator organizacional, e *materialidade* do

delito, como fator situacional. Estes fatores se caracterizam como as principais variáveis do modelo de investigação exposto no capítulo da metodologia.

Dessa forma, tendo em vista os muitos fatores que podem afetar o *Whistleblowing*, o fato de o Brasil encontrar-se em estágio inicial nas discussões sobre denúncia, os acontecimentos atuais de fraudes que ocorrem nas esferas privada e pública, além das características culturais do país e da sua população, este trabalho se propõe a investigar a seguinte questão de pesquisa: **Como as intenções de *Whistleblowing* dos auditores internos brasileiros são influenciadas pelo julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito, considerando canais de denúncia internos e externos?**

Para analisar a questão proposta o trabalho fará uso das técnicas estatísticas de análise de correspondência múltipla, regressão logística e análise de equações estruturais, para inferir como os fatores propostos influenciam as intenções de denúncia dos auditores brasileiros, bem como se inter-relacionam.

A resposta dessa questão é de vital importância na compreensão do que pode ser efetuado para incentivar a denúncia de fatos envolvendo fraudes. Dessa forma, esta Tese de Doutorado inova ao discutir a temática de denúncia no país, principalmente em um momento em que escândalos fraudulentos no Brasil despertam a população para as consequências nefastas que as mesmas podem causar.

As Teorias do Comportamento Pró-Social e a Teoria da Ação Racional dão sustentação teórica ao presente estudo, tendo em vista que o mesmo se utiliza da *proxy* intenção de denúncia para entender a denúncia de fraude, e de que forma os fatores abordados no trabalho (julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do problema) impactam nas intenções de *whistleblowing* dos auditores internos no Brasil.

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo geral

- Analisar como os fatores julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do problema influenciam as intenções de *whistleblowing* dos auditores internos no Brasil, considerando canais internos e externos.

### 1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar os climas éticos nas organizações em que os auditores internos atuam.
- Propor relações entre as variáveis do estudo, a partir da literatura, que relacionem julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade como fatores que contribuem para as intenções de denúncia (*Whistleblowing*).
- Identificar como julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade se relacionam com as intenções de *Whistleblowing* dos auditores internos brasileiros, considerando canais internos e externos, através da ferramenta de Análise de Correspondência Múltipla.

## 1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo examina uma questão considerada complexa, que é a intenção de denúncia de atos ilegais, imorais ou ilegítimos, a qual é afetada por diversos fatores que não são capazes de serem medidos diretamente, mas observados através de modelos teóricos que capturem percepções que influenciam esse processo. Assim, para observar a percepção ética, por exemplo, utilizar-se-á o modelo de Reidenbach e Robin (1990), que propõem uma escala multidimensional de ética (*Multidimensional Ethics Scale - MES*). Tal instrumento de mensuração, testado e validado empiricamente, constitui-se como razão para seu uso, não se pretendendo propor inovações ou efetuar análise crítica com relação a sua construção.



Considerando que as intenções de denúncia levam em consideração fatores individuais, organizacionais, situacionais, demográficos e culturais, os resultados da pesquisa buscam representar a realidade do grupo ao qual a pesquisa se restringirá, não podendo ser generalizados e entendidos como explicações definitivas sobre o assunto.

Por fim, a pesquisa será conduzida junto aos auditores internos brasileiros, através do órgão representativo da classe, o Instituto dos Auditores Internos<sup>1</sup> (IIA BRASIL - *The Institute of Internal Auditors*).

## 1.5 JUSTIFICATIVA

O aumento das condutas antiéticas em empresas de todo o mundo, e as consequentes perdas financeiras ocasionadas por elas, tem sido um dos principais motivadores para os estudos sobre *Whistleblowing*. Avakian e Roberts (2012) dizem que o tema tem recebido grande atenção da literatura organizacional e gerencial em virtude do crescente interesse pela ética e moralidade nas organizações, aliado com os escândalos corporativos ocorridos no início da década de 2000. Além disso, a criação de legislações que abordam o tema, como a Sarbanes Oxley (2002), tem trazido bastante visibilidade à questão central que este estudo se propõe a investigar.

Apesar de tal visibilidade, o tema tem sido pouco explorado pela academia no Brasil. A ausência de legislações específicas, tal como em outros países, como Estados Unidos, Coréia do Sul, Japão, Nova Zelândia e Reino Unido; e a falta de dados oficiais sobre empresas onde operações fraudulentas são efetuadas dificultam a investigação sobre os efeitos destas ações praticadas ou fatores institucionais que influenciam na ocorrência de denúncias. Durante o processo de pesquisa realizado para esta tese, encontrou-se apenas o trabalho de Fajardo (2012) que explorava aspectos que influenciam a denúncia de fraudes e o de Sousa et. al (2013), que teve por objetivo avaliar se a percepção contábil do empregado afeta sua propensão a delatar, e do qual a autora desta Tese participou em sua autoria.

A ausência de dados sobre denúncias de fraudes, no entanto, não implica em impossibilidade de estudo do fenômeno do *whistleblowing* em sua dimensão total, mas delimita os aspectos que podem ser investigados. Para tal, criam-se ferramentas metodológicas que permitam o entendimento de parte desse processo. Nesse sentido, este

---

<sup>1</sup> O IIA - *The Institute of Internal Auditors* é uma associação internacional profissional, considerada a voz global e principal educador da profissão de auditoria interna no mundo. Foi fundado em 1941 e possui em torno de 175.000 membros.

estudo pretende alcançar resultados sobre os fatores que influenciam as intenções de denúncia, através de um *survey* com auditores internos brasileiros, iniciando um processo de investigação acadêmica sobre o tema no país, encontrando assim o aspecto de ineditismo da pesquisa em uma Tese de Doutorado. A investigação sobre a tomada de decisão ética e as intenções de denúncia de auditores internos merece ser melhor examinada, pois estes profissionais ocupam uma posição única em suas organizações para prevenir, deter e detectar irregularidades (AHMAD, 2011).

Como estudo inicial sobre o tema, pretende-se contribuir para a discussão sobre o mesmo, na busca da diminuição da ocorrência de atos fraudulentos nas organizações e de suas consequências indesejáveis. Dorminey et al. (2012) relatam que existe uma necessidade de discutir as fraudes no âmbito da pesquisa e ensino devido à contínua existência de atos ilegais e ao grande custo econômico que o mesmo proporciona.

O entendimento de fatores que motivam as intenções de denúncia tem implicações teóricas e práticas (AHMAD, 2011). No âmbito teórico o estudo faz a aplicação de três instrumentos, a saber: I - julgamento ético, que busca identificar o comportamento ético dos auditores internos brasileiros; II - clima organizacional, que busca identificar quais são os climas existentes nas empresas brasileiras onde estes profissionais atuam e se estes climas tem influência no comportamento de denúncia dos auditores; III - Locus de controle, que busca conhecer o tipo de comportamento em relação à responsabilidade pela tomada de decisão, o que abre espaço para que a utilização de instrumentos teóricos tragam implicações práticas. Assim, o conhecimento dos fatores que afetam a denúncia, como fatores organizacionais, por exemplo, permitem que as empresas procedam a modificações nas políticas que possam promover a conduta ética, seja através da melhoria dos controles internos ou de um sistema de governança corporativa, ou de ambos.

A partir das referências consultadas, percebe-se que o tema tem sido abordado de forma dominante na América do Norte (VINTEN, 2004), no entanto pesquisas já tem sido realizadas em países de outros continentes, como na Malásia (AHMAD, 2011), China (CHIU, 2003), Índia (KEENAN, 2002), Croácia (TAVAKOLI et al., 2003), Noruega e Reino Unido (LEWIS e TRYGSTAD, 2009), Austrália (SMITH, 2010) e Coréia do Sul (PARK e BLENKINSOPP, 2009).

A abordagem do tema no contexto brasileiro poderá, através dos resultados alcançados, contribuir no entendimento do assunto de forma contextual, levando em consideração suas particularidades. Além disso, a discussão pode auxiliar no trabalho de

construção de políticas e práticas que encorajem os empregados a denunciarem atos e práticas organizacionais irregulares.

Curtis e Taylor (2009) argumentam que a pesquisa em Contabilidade tem se restringido a identificar métodos para identificar ou prevenir condutas antiéticas, e que uma tendência atual é encorajar os empregadores a relatarem atos ilícitos como forma de controle, o qual só encontra funcionalidade caso os observadores dos atos estejam dispostos a relatar suas observações. Por esta razão é importante identificar os fatores que afetam a denúncia.

A publicidade dada aos fatos fraudulentos pela mídia de todo o mundo tem ajudado na disseminação da importância do tema. Além disso, o desenvolvimento econômico crescente e altamente mutável da economia moderna certamente acarretará em aumento da complexidade das atividades econômicas e das organizações, o que enseja a necessidade de discussão de aspectos ligados a estas inovações. Ademais, dado que a fraude tem participação expressiva em perdas financeiras, todo estudo que contribua no entendimento de seus fatores certamente é merecedor de reflexão.

## 1.6 CONTRIBUIÇÕES

Espera-se, a partir da realização deste trabalho contribuir de forma teórica para:

- a) A discussão sobre *Whistleblowing* no Brasil;
- b) Uma descrição dos fatores propostos pela literatura sobre *Whistleblowing*;
- c) A proposição de relações entre as variáveis que demonstrem o impacto das variáveis estudadas na intenção de denúncia;
- d) A identificação dos fatores relevantes na percepção dos auditores internos em suas intenções de denúncia.

Quanto às contribuições metodológicas, espera-se:

- a) Utilizar informações sobre auditores internos, público qualificado que permitirá inferências sobre *Whistleblowing* no cenário contábil brasileiro;
- b) Contribuir na proposição de um modelo de estimação de variáveis que interferem na intenção de denúncia de auditores internos no Brasil;
- c) Desenvolver instrumento de pesquisa que capture a percepção dos auditores internos brasileiros quanto às suas posições éticas;

- d) Empregar um modelo de equações estruturais que demonstre o impacto da materialidade, clima organizacional, lócus de controle e julgamento ético na intenção de denúncia.

As contribuições empíricas que o trabalho pode ofertar estão relacionados aos seguintes aspectos:

- a) Mapeamento do perfil dos auditores internos brasileiros;
- b) Comprovação de fatores que afetam o processo de denúncia;
- c) Apresentação de relações que demonstrem o impacto dos fatores relevantes nas intenções de denúncia dos auditores internos no Brasil.

## 1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta Tese de Doutorado será estruturada em cinco capítulos:

No capítulo 1 foi apresentada a parte introdutória, com a contextualização do assunto, o problema de pesquisa, o objetivo geral e os específicos, a delimitação do estudo, bem como sua justificativa e possíveis contribuições.

Em seguida, no capítulo 2, é tratada a fundamentação teórica com abordagem sobre os assuntos: Contabilidade, fraude e crimes financeiros, *Whistleblowing* e intenções comportamentais, fatores que podem afetar a decisão de denúncia e teorias sobre intenção comportamental. Desta forma, pretende-se estabelecer a base teórica que suporte o problema e objetivo da pesquisa, bem como apresente evidências que demonstrem a importância do tema na atualidade.

O capítulo 3 trata dos procedimentos metodológicos que foram seguidos para a realização da pesquisa. Inicialmente é efetuada a sua classificação e apresentada a população e amostra escolhida para investigação, bem como de que forma foram coletadas as informações necessárias. Em seguida são apresentadas as ferramentas de análise a serem utilizadas.

O capítulo 4 tem como objetivo apresentar a análise e discussão dos resultados da pesquisa, enquanto o capítulo 5 apresentará as considerações finais do trabalho.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE, FRAUDE E CRIMES FINANCEIROS

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011) esclarece que as demonstrações contábeis são elaboradas e apresentadas para os usuários externos e objetivam fornecer informações que sejam úteis nas avaliações e nas tomadas de decisões dos seus diversos usuários. As informações contábeis se configuram como fator de relevância no processo de tomada de decisão em qualquer tipo de organização, pois os dados relativos à situação patrimonial e financeira são imprescindíveis para que o planejamento possa ser desenvolvido, conduzindo a empresa aos objetivos que pretende alcançar.

Estas informações precisam atender, de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a determinadas características, as quais são divididas em fundamentais e de melhoria. As características fundamentais são a relevância, ou seja, aquela “capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários”, (CPC 00, p. 17) e a representação fidedigna, que significa representar adequadamente a realidade retratada. Nesse sentido, precisa atender a três atributos: ser completa, neutra e livre de erro.

Ser completa significa que toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno retratado esteja incluída, enquanto a neutralidade diz respeito à ausência de “viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira”. Com relação ao fato de ser livre de erro, compreende-se que esse é um ato não intencional, que pode ocorrer durante o processo de produção das informações e que pode ser identificado durante ou depois da produção dos relatórios contábeis.

A Teoria Contábil, através do enfoque ético, dá ênfase aos conceitos de justiça, verdade e equidade, a partir da inclusão destes em seu referencial conceitual através das considerações de ausência de viés e fidelidade de representação, as quais são vistas “como características necessárias de um sistema contábil confiável”. (HENDRIKSEN E BREDÁ, 1999, p. 25). Estas características se tornam ausentes das demonstrações contábeis quando uma fraude que afeta o patrimônio de uma entidade está sendo cometida.

A fraude, diferentemente do erro, é a modificação de informações efetuada de forma intencional, e ocorre através de atos ilegais ou esquemas ilícitos cujo objetivo é o alcance de vantagens e/ou ganhos pessoais.

A fraude é descrita pela literatura há bastante tempo, como nos relatos de Smith (1776) sobre a *English East India Company* e a existência de abusos e irregularidades cometidas pelos seus gestores. Outros exemplos citados na obra são os desvios cometidos sobre as receitas públicas em casos de contrato de leasing e coleta de impostos, além das fraudes em exportações, ocasionando desfalques nas receitas esperadas dessas operações.

O ACFE (2014) relata que o termo fraude passou a abranger muitas formas de má conduta, tendo como uso comum a tentativa de enganar outra parte para obter um benefício. Portanto, a gama de possíveis fraudes é bastante extensa, e todos os tipos possíveis de ocorrer envolvem uma violação de confiança. Para o ACFE (2014), é essa violação, acima das perdas financeiras, que torna esse crime tão prejudicial.

Para Dorminey et al. (2012), os crimes financeiros e as fraudes existem provavelmente desde o início do comércio, mas as teorias sobre o assunto são bem mais recentes, tendo sido desenvolvidas nos últimos 60 anos, com enfoque na diferenciação das fraudes e suas motivações, de outras formas de crime com motivações financeiras.

Nesse contexto, um importante marco foi a criação do termo “crimes de colarinho branco”. Esta expressão, criada em 1940 por Sutherland (1940), surgiu para descrever os crimes cometidos nas atividades econômicas e empresariais pelos profissionais que neles atuam, consistindo principalmente na violação de confiança delegada ou implícita. O autor alega que, até então, as teorias gerais do comportamento criminoso enfocavam o crime em virtude da pobreza e das características sociais, sendo cometidos, portanto, por classes sociais mais baixas. Sutherland (1940, p. 1-2) argumenta que isso “não faz justiça com as qualificações e as variações nas teorias convencionais de comportamento criminoso, mas apresenta corretamente a sua tendência central”, pois os criminosos de colarinho branco não se enquadrariam na tendência da pobreza descrita por estas teorias.

Sutherland (1940) descreve ainda que crimes de colarinho branco podem ser reduzidos normalmente a duas categorias: apropriação de ativos e duplicidade na manipulação de poder (para beneficiar a empresa, mas também a si próprio). Para o autor, esses crimes são expressos mais frequentemente em representações inadequadas de demonstrativos financeiros; manipulações em bolsas de valores; propinas comerciais; suborno de funcionários públicos, direta ou indiretamente, a fim de garantir contratos favoráveis e legislação; deturpação em publicidade e vendas; desvio e má aplicação de fundos, fraudes fiscais, dentre outros. Conforme se pode observar, somente parte dos crimes descritos tem a ver, diretamente, com demonstrativos contábeis, e nem todos podem ser facilmente detectados pelos auditores internos.

Cressey (1950), ao examinar o que denomina de violação criminal da confiança financeira, expõe que esta não pode ser dissociada das experiências passadas do infrator e esclarece que ao contrário das hipóteses iniciais dos estudos sobre crimes de colarinho branco, quando se acreditava que os infratores visualizavam seus atos apenas como violações técnicas, eles têm noção que o comportamento de violação é errado e ilegal. Para Cressey (1950), na ocorrência de uma fraude, três fatores podem estar presentes:

- (1) Pressão percebida – o motivo do crime nasce de um problema financeiro que não se quer compartilhar;
- (2) Oportunidade percebida – tem-se conhecimento da empresa e de seus pontos fracos de controle, portanto se enxerga a possibilidade de violar uma posição de confiança ao mesmo tempo em que se acredita que a chance de ser punido é muito remota;
- (3) Racionalização – é a capacidade de quem está cometendo o delito de ajustá-lo, em sua mente, para que pareça menos errado do que é na realidade, ou nas palavras de Dorminey et al. (2012, p. 558), “é uma tentativa de reduzir a dissonância cognitiva dentro do indivíduo”.

Zona, Minoja e Coda (2012) salientam que os escândalos corporativos são frequentemente acompanhados por um conjunto complexo de fenômenos, como o colapso na confiança dos *stakeholders*, danos econômicos significativos para a maioria das partes interessadas, demissão de executivos, processos judiciais, mudanças na propriedade e controle e, em alguns casos, falência. Os autores, no entanto, chamam a atenção para o fato de que apenas grandes fraudes gerenciais tornam-se escândalos corporativos.

Para Riahi-Belkaoui e Picur (2000), o aumento das fraudes tem como razões as pressões econômicas, punições inadequadas, enfraquecimento dos valores da sociedade, ênfase insuficiente na prevenção e detecção, além de mais criminosos sofisticados. Somam-se a isto pobres controles internos e o conluio entre funcionários e terceiros como fatores contributivos para ocorrência de fraudes nas organizações.

O recente escândalo envolvendo a Petrobrás, que publicou seus demonstrativos contábeis relativos ao ano de 2014 no mês de abril de 2015, apresentou perdas derivadas de corrupção em torno de R\$ 6 bilhões e levou a empresa a incorrer em prejuízos de R\$ 22 bilhões (FOLHA DE SÃO PAULO, 2015). Este acontecimento demonstra a necessidade permanente de as empresas possuírem sistemas de controle interno e *compliance* capazes de assegurar operações mais seguras e menores possibilidades de manipulação das informações contábeis, que são capazes de gerarem perdas dessa magnitude.

Um fator destacado por Riahi-Belkaoui e Picur (2000) é a questão da punição a crimes financeiros e fraudes, enfatizando que crimes de outra natureza despertam forte apoio social para punições rigorosas, enquanto os crimes ligados à condução de negócios não tem essa característica de comover a sociedade na busca de punições mais severas.

Sobre as consequências das fraudes financeiras, Sutherland (1940, p. 5) afirma que a perda financeira oriunda de crimes de colarinho branco é expressiva, mas “por maior que seja, é menos importante que o dano às relações sociais”, em virtude destes crimes violarem a confiança, diminuindo a moral social e produzindo desorganização social em grande escala.

## 2.2 WHISTLEBLOWING

### 2.2.1 Conceito, elementos e processo

*Whistleblowing* se refere “a divulgação, pelos membros (ex ou atual) da organização, de práticas ilegais, imorais ou ilegítimas sob o controle de seus empregadores, a pessoas ou organismos que podem ser capazes de efetuar uma ação” (NEAR e MICELI, 1985, p. 4).

Rehg et al. (2008) salientam que essa definição abrange qualquer forma de irregularidade em uma organização, incluindo as que prejudicam a organização, os indivíduos na organização ou a sociedade em geral. De acordo com Dasgupta e Kesharwani (2010), o termo *Whistleblowing* se originou da prática da polícia inglesa de tocar seus apitos quando observavam a ocorrência de algum crime. O sopro do apito tinha como objetivo alertar outros oficiais da lei e ao público em geral que um crime estava sendo cometido.

Para Brennan e Kelly (2007), não existe uma definição consensual sobre o que é *whistleblowing*, sendo o termo utilizado, de forma ampla, para designar o ato através do qual se expõe uma irregularidade. Para eles, o conceito mais utilizado e aceito é o de Near e Miceli (1985) que iniciaram a sistematização do assunto, propondo um modelo de decisão e sugerindo variáveis que podem interferir no seu processo.

Rehg et al. (2008) salientam que essa definição abrange qualquer forma de irregularidade em uma organização, incluindo as que prejudicam a organização, os indivíduos na organização ou a sociedade em geral. Essas práticas ilegais, imorais ou ilegítimas, também denominadas de irregularidades ou delitos, precisam ser consideradas importantes e materiais para justificar a denúncia, no sentido de prejudicar algumas pessoas ou parte da sociedade, ou que gerem custos que justifiquem sua investigação. Chiu (2002) esclarece que os empregados, através de ações de controle social, bem como os mecanismos de controle interno, como os



comitês de auditoria e auditores internos, exercem importante papel de monitoramento e prevenção de condutas antiéticas, em virtude da pouca visibilidade pública e elevada complexidade técnica das atividades ilegais no local de trabalho.

Conforme já citado anteriormente, o *Whistleblowing* tem sido considerado um mecanismo de controle interno e social (VINTEN, 1993), o qual quando exercido pelos empregados, e juntamente com mecanismos de controle eficientes, deveria ser capaz de prevenir que condutas ilegais e antiéticas fossem tomadas nas organizações, evitando que as mesmas incorram em custos advindos da adoção destas condutas. Near et al. (2004) identificaram sete tipos de delitos ao fazerem uma pesquisa empírica em uma grande base militar nos Estados Unidos, os quais são descritos no quadro a seguir:

**Quadro 1 - Categorias de delitos organizacionais**

<b>Categoria</b>	<b>Observações sobre:</b>
Roubo	Roubo de fundos federais e de propriedade federal, aceitação de subornos, uso de posição oficial para benefício pessoal, vantagens injustas para contratantes, e abuso de funcionário de escritório.
Desperdício	Pessoas inelegíveis que recebem benefícios, programas mal geridos e desperdícios de ativos da organização.
Má administração	Encobrimento de desempenho pobre e falsas projeções de desempenho.
Problemas de segurança	Produtos perigosos e em desconformidade, além de condições de trabalho inseguras.
Assédio sexual	Insinuações sexuais, pedidos de favores sexuais, contatos verbais ou físicos de natureza sexual.
Discriminação injusta	Discriminação baseada em raça, sexo, religião etc.
Violações legais	Violações de leis etc.

Fonte: Adaptado de Near, Regh, Scotter e Miceli (p. 226 e 227, 2004)

Conforme se percebe no quadro 1, Near et al. (2004) consideram como delitos desde o comportamento relativo ao trabalho desempenhado pelo indivíduo, como roubos e aceitação de subornos, à condutas pessoais impróprias no local de trabalho, como discriminação e assédio sexual. Além disso, a empresa é incluída como possível feitora de delitos, quando a administração permite que problemas relacionados à segurança de seus funcionários possam ocorrer. Desta forma, compreende-se que o rol de delitos organizacionais é bastante amplo.

Near e Miceli (1985) consideram que o *Whistleblowing* representa um processo que contém elementos e proposições para prever a direção que toma em determinada organização. Para criar a teoria do *Whistleblowing*, os autores recorreram a teorias organizacionais e de comportamento, as quais envolvem os conceitos de uso do poder e motivação. Assim, o

processo envolve quatro elementos que reconhecem a não consistência de definições anteriores com todos os elementos propostos:

- (1) O *whistleblower* (ou denunciante)
- (2) O ato de *whistleblowing* (ou efetuar a denúncia)
- (3) A parte a quem é apresentada denúncia (receptor da denúncia)
- (4) A organização contra a qual é efetuada a denúncia

Com relação ao denunciante, os autores salientam que ele deve ser em algum momento (passado ou presente) um membro da organização, podendo deixar a empresa antes de efetuar a denúncia. O delator não tem poder de efetuar uma mudança nas atividades da empresa, necessitando de uma base legítima para fazê-lo, por isso recorre a uma parte que possa tomar uma ação a respeito do ato ilegítimo, ilegal ou imoral que esteja denunciando, e em alguns casos o cargo que ocupa faz com que o ato de denunciar esteja prescrito em suas atividades, como é o caso do auditor interno (NEAR e MICELI, 1985).

Dasgupta e Kesharwani (2010) consideram que os denunciantes têm algumas características únicas que os diferenciam de outros funcionários que tomam conhecimento dos erros, mas optam por não relatá-lo, como por exemplo, respostas de trabalho mais positivas e tempo de serviço mais longo.

Near e Miceli (1985, p. 3) esclarecem que o fornecimento de sugestões para melhorar ações da empresa das quais eles não gostam se configura como outra forma de dissidência, mas não *Whistleblowing*, que abarca apenas as irregularidades que eles acreditam serem “atos ilegítimos fora da alçada de autoridade da organização”. Para Near e Miceli (1985) um ponto de discordância diz respeito à parte a quem a denúncia é apresentada, pois parte dos estudiosos considera como único caso verdadeiro a pessoa ou órgão externo à organização, enquanto outros consideram os internos, como supervisores imediatos. Visto como um processo, portanto, os autores propõem as etapas do processo descritos na figura 1 como base para entender as variáveis envolvidas e que afetam o processo de denúncia. O processo é composto por quatro decisões tomadas pelo denunciante e pela empresa contra a qual a queixa está sendo anunciada.

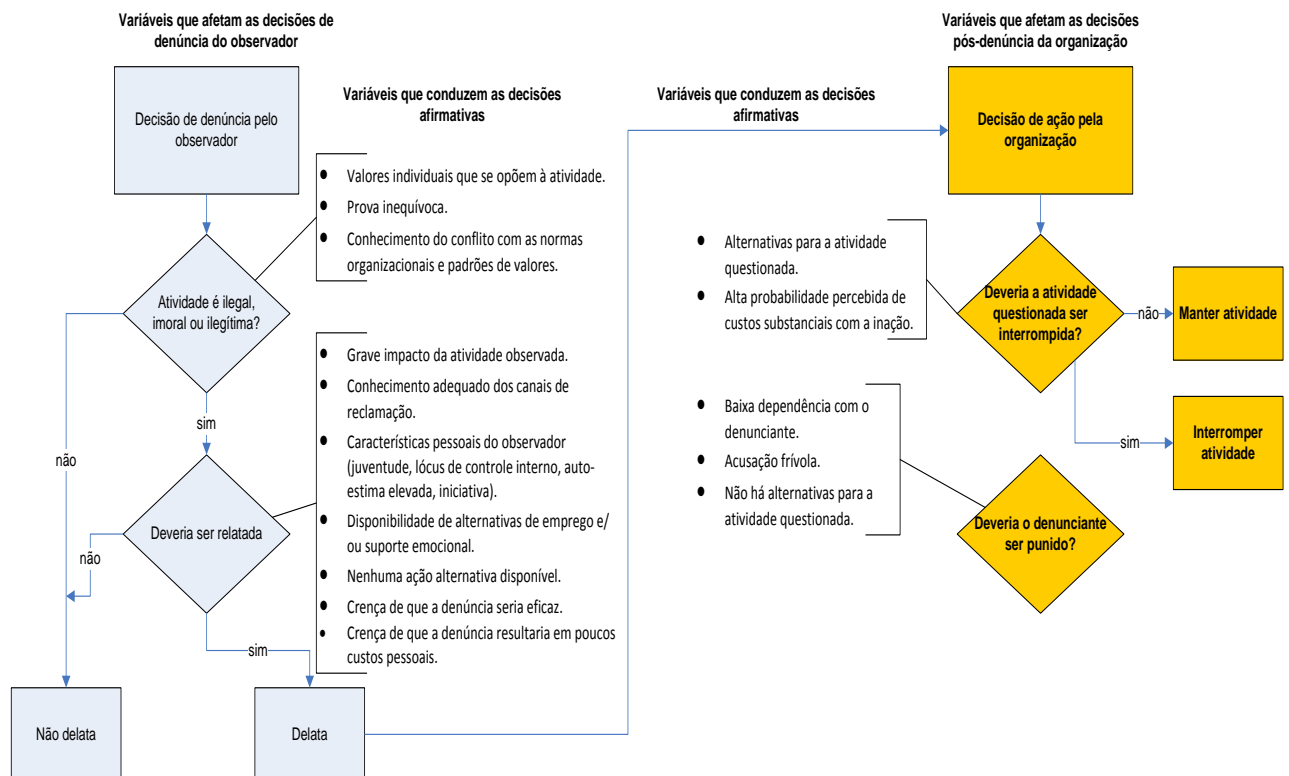
A primeira decisão, que se refere a proceder ou não a denúncia parte do exame se o ato é ilegal, imoral ou ilegítimo, o que normalmente será avaliado em função da percepção de conflito com os valores individuais do delatante e da organização. Ou seja, para que um indivíduo faça uma denúncia, o primeiro fator a ser ponderado é se o ato em questão vai de encontro ao que possui de crenças individuais ou com aquilo que a empresa dissemina dentro

da organização como correto. Além disso, um fator relevante é a existência de prova sobre o que está sendo observado.

O segundo passo é decidir se a atividade deve ou não ser reportada, e diversos são os fatores que podem interferir. Near e Miceli (1985, p. 4) enfatizam que “os delatores são susceptíveis de agir apenas se o delito é visto como sério e se eles sabem para onde denunciá-lo; ainda mais, eles devem acreditar que o relato será eficaz”. Além disso, suporte emocional e oportunidades de emprego, além de características pessoais, tendem a afetar a decisão de relatar ou não a atividade observada.

Sendo feita a opção por denunciar, a organização é confrontada com a decisão sobre se deve continuar ou não com a atividade supostamente ilegal. Esta decisão se baseará na percepção da organização, pois a atividade denunciada pode ser considerada legítima por pessoas da organização que detêm mais informações ou tomam decisões baseadas em um conjunto diferente de regras.

**Figura 1 - Processo de denúncia de atos ilegais, imorais ou ilegítimos segundo Near e Miceli (1985)**



Fonte: Adaptado de Near e Miceli, p. 5, 1985.

O passo final é a organização decidir o que fazer com a pessoa que procedeu a denúncia, podendo-se ignorar o denunciante, escolher medidas para silenciá-lo ou desacreditar a acusação feita por ele. Caso a empresa seja dependente da irregularidade que

está sendo denunciada, o mais provável é que continuem com a atividade e punam o delator (NEAR e MICELI, 1985). A decisão também levará em consideração o poder do denunciante e a dependência para a empresa (NEAR e MICELI, 1986).

### 2.2.1 Motivação, importância e consequências do *Whistleblowing*

Dasgupta e Kesharwani (2010) classificam as razões que motivam a denúncia em três grupos:

1. Perspectiva altruísta dos denunciantes – a denúncia é motivada em virtude do bem estar de outras pessoas. Logo, pretende-se corrigir a injustiça que pode afetar os interesses da empresa, dos consumidores, dos colegas de trabalho, bem como da sociedade de forma geral.
2. Perspectiva motivacional e psicológica – a denúncia pode levar à obtenção de algum tipo de recompensa, que podem ou não ser financeiras. Além disso, podem existir fatores psicológicos que afetem a decisão, a exemplo do desejo de vingança contra a organização.
3. Perspectiva de recompensa – o aspecto financeiro é visado e leva o indivíduo a denunciar. Essa recompensa pode ser ofertada pela própria empresa ou algum órgão externo, a exemplo do Governo.

Near e Miceli (1985) relatam que a motivação para o ato será positiva caso o delator tenha percepção de que sua denúncia levará à cessação das irregularidades relatadas e de que não haverá retaliação. Para Rehg (1998) retaliação pode ser entendida como a ameaça ou efetiva tomada de ações prejudiciais ao bem estar do empregado, em resposta à comunicação da ação ilegal, a canais internos ou externos, por parte do empregado.

Nesse sentido, Miceli e Near (1994) reconhecem que o processo de *Whistleblowing* representa um dilema para muitos gestores, em virtude de poder ser visualizado como uma ameaça, no entanto alertam para o fato de que a denúncia pode proporcionar informação valiosa na melhoria da eficácia organizacional (NEAR e MICELI, 1985), pois pode prover informações e soluções que levem os gestores a tomar ações que beneficiem suas companhias.

Em virtude da percepção de ameaça da estrutura de autoridade da organização ou funcionamento dos grupos de trabalho, a denúncia pode gerar consequências ao delatante, que podem variar em virtude das situações e características da empresa. Dworkin e Baucus (1998)

salientam que a retaliação pode mudar também em virtude da denúncia ser feita interna ou externamente.

Rehg (1998) nomeia os seguintes tipos de retaliação: avaliação de performance ruim; negação de promoção, oportunidade para treinamento e de prêmio; atribuição de deveres menos desejáveis ou menos importantes; transferência ou mudança para um trabalho diferente com funções menos desejáveis; mudança para uma localização geográfica diferente; suspensão do trabalho; demissão do emprego; rebaixamento do nível de trabalho; ser evitado por colegas ou gerentes; e assédio verbal ou intimidação.

Para Clinard (1983) apud Near e Miceli (1985), a prevalência de atividades ilegais está associada com o declínio do desempenho organizacional, diminuição da autoridade dos líderes das organizações, perda de lealdade dos subordinados, além do comprometimento de tarefas e desempenhos. Near e Miceli (2008) expõem que sem os denunciadores, muitos problemas da organização poderiam não ser conhecidos, e que os delatores são necessários para alertar sobre problemas futuros. Para Near e Miceli (1986) os denunciadores relativamente poderosos, ou seja, àqueles que possuem menos dependência com a organização, sofrem menos retaliação, assim como os funcionários que servem à empresa como fiscais, a exemplo dos auditores internos. A retaliação acontecerá principalmente quando a empresa depende da atividade que está sendo delatada ou quando apresenta clima organizacional não propício para denúncias.

Mesmo diante da possibilidade de represálias, Ewing (1983) apud Near e Miceli (1986) relatou que as denúncias deveriam aumentar, pois alterações nas políticas públicas com vistas a fornecer proteção aos denunciadores, como criação de novas legislações e agências de supervisão, estavam para acontecer. Ainda assim, a represália continuava sendo uma grande preocupação para as pessoas que tomavam conhecimento de atos ilegais e que pensavam em proceder à denúncia.

### 2.2.2 Legislação sobre *Whistleblowing* e o caso do Brasil

Conforme já mencionado, alguns países já dispõem de legislações que abordam o *Whistleblowing*, a exemplo dos Estados Unidos, Coreia do Sul, Japão, Nova Zelândia e Reino Unido. As leis americanas, *Sarbanes-Oxley* e *Dodd Frank* tornaram-se as mais conhecidas em virtude de terem sido aprovadas após a ocorrência de grandes escândalos de fraudes ocorridas nos Estados Unidos

O Brasil começa a avançar na introdução de dispositivo legal sobre o assunto. A aprovação da Lei de Acesso à Informação (LAI), nº 12.527/11, introduziu “a proteção do servidor *whistleblower*”, alterando o Estatuto dos Servidores Públicos Civis da União (Lei nº 8.112/90), através da introdução do artigo 126-A, o qual dispõe que:

Nenhum servidor poderá ser responsabilizado civil, penal ou administrativamente por dar ciência à autoridade superior ou, quando houver suspeita de envolvimento desta, a outra autoridade competente para apuração de informação concernente à prática de crimes ou improbidade de que tenha conhecimento, ainda que em decorrência do exercício de cargo, emprego ou função pública.

Para Mota Júnior (2012, p. 10), “reconhecer o marco introduzido pela LAI para desenvolvimento de um “sistema de proteção ao denunciante”, não impede afirmar que o legislador pátrio poderia ter avançado em outros aspectos sobre o tema”. Ao fazer referência exclusivamente aos servidores públicos federais, essa proteção não abrange, conforme Mota Júnior (2012, p.11) “outras categorias de agentes públicos, conforme a nova classificação pela doutrina administrativa”, excluindo dessa proteção os empregados públicos ou governamentais, militares, agentes delegados e credenciados. Além disso, trabalhadores do setor privado também não foram considerados. A lei não faz nenhuma menção à inclusão, permissão ou disciplinamento da possibilidade da denúncia anônima ou garantia de proteção da identidade do denunciante.

Oliveira (2015) ao discutir sobre a urgência de uma legislação *Whistleblower* no Brasil inicia seu trabalho enfatizando a diferença entre instituto da delação premiada ou colaboração premiada e o *Whistleblowing*. O primeiro caso “apresenta confiabilidade questionável, uma vez que o delator naturalmente tem interesse na condenação do comparsa delatado para ser beneficiado pelas vantagens legais” (OLIVEIRA, 2015, p. 5). Com relação ao *whistleblowing*, argumenta que é estranho ainda não haver uma legislação sobre o assunto no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que este tipo de norma vem se mostrando eficiente para o combate dos crimes de corrupção em diversos países, e que não está sujeitas às críticas que normalmente são efetuadas quanto à delação premiada, pois no *whistleblowing* a comunicação não é efetuada por nenhum coautor do delito em questão.

A legislação *whistleblowing*, de acordo com Oliveira (2015, p.6), “cria um instituto de política criminal para a descoberta de atos ilícitos”, e expõe que o *whistleblower* é “impelido a agir por razões morais, diante da repugnância natural que surge pela constatação de um crime

(ou ato ilícito, em geral), destacadamente aqueles cometidos em desfavor da Administração Pública”.

Johnson (2004) apud Oliveira (2015), ao realizar estudo sobre corrupção em alguns países (Estados Unidos, Israel, Rússia, Índia), descreve que o povo norte americano é que o mais faz uso da legislação contra o desperdício de recursos públicos, e isso se dá devido à diminuição na burocracia governamental, aliado a existência de leis que encorajam as denúncias e protegem os denunciantes. Além disso, a mídia e os novos suportes organizacionais, como entidades não governamentais, criam um ambiente propício para que os cidadãos sintam-se como sujeitos ativos na proteção de recursos públicos. Outros fatores, como os valores culturais do povo norte-americano e a ocorrência do “onze de setembro”, tornaram o povo norte americano mais consciente de sua responsabilidade frente aquilo que lhe é de interesse.

É salutar lembrar que, no Brasil, o Estado é responsável por prover necessidades básicas e fundamentais para a sociedade, a exemplo de educação e saúde, o que por si só deveria estimular a denúncia de desvios de recursos e de fraudes, pois o aumento destes representa diminuição nos recursos disponíveis para serem aplicados nas atividades consideradas essenciais para o bem estar social. Tendo em vista que muito do avanço que se verifica em outros países quanto à existência e aplicação de legislação é influenciada pela existência de condições sociais, dentre elas, de forma decisiva, a existência de normativos, entende-se que o Brasil ainda tem muito a avançar no tocante ao assunto de denúncia, embora já tenha iniciado o processo de discussão e inclusão legal sobre o tema, ainda que de forma bastante tímida.

### 2.2.3 *Whistleblowing* e os auditores internos

O IIA (2012) define auditoria interna como:

Uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controle e governança.

A eficácia desses processos deve garantir que os objetivos da entidade estão sendo alcançados, e que os controles adotados são eficientes. Ahmad (2011) esclarece que as responsabilidades para garantir as boas práticas de governança corporativa, incluem a

necessidade dos auditores internos efetuarem denúncias internamente, caso seja necessário. Estes profissionais, no entanto, podem enfrentar situações que envolvam conflito de interesses, pois por um lado são empregados da organização, estando sujeitos às exigências do seu trabalho, e por outro são membros de um corpo profissional, tendo a obrigação de aderir às exigências éticas da profissão e as necessidades de outras partes interessadas. Ahmad e Taylor (2009, p. 900) ratificam que essas diferenças “derivam de potenciais contradições entre o papel de fiscalização da auditoria e o papel de consultor da gestão, bem como das diferenças entre as normas de seu corpo profissional e as exigências de sua gestão organizacional”.

Durante a execução de seu trabalho, o auditor interno pode deparar-se com a descoberta de algum tipo de delito organizacional, que pode ser um caso de roubo ou demonstrações contábeis fraudulentas, dentre outros. Nessa perspectiva, ele pode comunicar tal delito ao Conselho de Administração, aos auditores externos, às autoridades governamentais ou a mídia (MICELI; NEAR; SCHWENK, 1991), no entanto, questiona-se se a denúncia por parte do auditor interno poderia se configurar como *Whistleblowing*, uma vez que o relato de atividades irregulares está prescrito dentre as suas atribuições.

Para Miceli, Near e Schwenk (1991), os auditores internos podem ser considerados *Whistleblowers* por três razões:

1. Eles não são os únicos formalmente obrigados a comunicar delitos, pois em muitas organizações o *Whistleblowing* é um papel prescrito para muitos indivíduos.
2. Os sinais enviados para auditores internos e outros que estão sob este requisito formal podem ser contraditórios. Gestores de topo podem sinalizar que encorajam o reporte, mas normas informais e sistemas de recompensa podem, na verdade, desestimular a denúncia.
3. A denúncia de todos os atos ilegais/antiéticos, ou omissões é raramente, senão nunca, um papel verdadeiramente prescrito.

Na apresentação de um modelo eficaz de *Whistleblowing*, Near e Miceli (1995) ao citarem as características do denunciante, propõem que credibilidade e poder podem influenciar no encerramento de atos ilegais/ímorais ou ilegítimos, e os auditores internos possuem as duas características, podendo ser considerados mais propensos a denunciar.

Levando em consideração a natureza do trabalho de auditoria interna, seria de se esperar que esses sejam os funcionários que tenham mais condições de tomar conhecimento



de atos ilegais na empresa, por isso estudar as intenções de denúncia desse grupo específico parece relevante.

O IIA (1988, p. 16 apud Ahmad, 2011, p. 24) reconhece *Whistleblowing* por parte dos auditores internos, ao defini-lo como “a divulgação não autorizada por auditores internos de resultados de auditoria, achados, opiniões, ou informação adquirida no exercício das suas funções a qualquer um fora da organização ou para o público em geral”, mas em obediência ao Código de Ética e Normas do IIA, esse relato deveria ser efetuado internamente.

Os auditores internos são vistos, portanto, como potenciais delatores, e considerados como membros de poder e credíveis nas organizações, tornando-se essencial que se conheçam os fatores associados ao processo de denúncia destes profissionais, pois assim as entidades podem avaliar a necessidade de implementação de políticas formais de denúncia como forma de melhorar os mecanismos de controle interno.

### 2.3 TEORIAS SOBRE INTENÇÃO COMPORTAMENTAL

Um dos problemas para o estudo sobre *Whistleblowing* é a ausência de uma teoria geral (MICELI e NEAR, 1988), e embora pesquisas de alta qualidade tenham sido efetuadas desde então, o problema permanece e é de natureza teórica e prática (PARK E BLENKINSOPP, 2009). Quanto à natureza prática, alega-se que os formuladores de políticas, tanto organizacionais quanto governamentais, têm interesse na implementação de sistemas organizacionais e legais que incentivem o relato de atos antiéticos, mas na ausência de um quadro teórico abrangente, os pesquisadores oferecem apenas conselhos limitados para sua formulação.

Para Park e Blenkinsopp (2009), a dificuldade para desenvolver uma teoria sobre *Whistleblowing* se deve às dificuldades inerentes de se estudar o comportamento diretamente, e por esta razão, os pesquisadores tem que recorrer a medidas indiretas, como as atitudes. Nesse sentido, Chiu (2003) relata que diante da impossibilidade de realizar investigações por meio da observação de condutas antiéticas nos locais de trabalho, muitas pesquisas sobre denúncia tratam a intenção de relatar como uma variável operacional (*proxy*).

Assim, para suportar os estudos e resultados das pesquisas sobre *Whistleblowing*, os autores têm recorrido a algumas teorias comportamentais, como:

- Teoria do clima ético (*Organisational Ethical Climate Theory*) – Tracy (2006) e Ahmad (2011);

- Teoria da ação racional ou Teoria da ação fundamentada (*Theory of Reasoned Action*) – Chiu (2002) e Trongmateerut; Sweeney (2012).
- Teoria do comportamento planejado (*Theory of Planned Behavior*) – Menk (2011).
- Teoria do Comportamento Pró-Social (*Prosocial Behaviour Theory*) – Brennan e Kelly (2007); Ahmad (2011), Avakian e Roberts (2012).
- Teoria da Motivação (*Motivation Theory*) – Near e Miceli (1985)
- Teoria do Poder (*Theory of Power*) – Near e Miceli (1985); Rehg (1998); Dasgupta e Kesharwani (2010).
- Teoria da Equidade (*Equity Theory*) – Near e Miceli (1985).
- Teoria da Dependência de recursos (*Resource-dependence Theory*) – Near e Miceli (1986); Dasgupta e Kesharwani (2010).
- Teoria da Justiça Organizacional (*Theory of Organizational Justice*) – Dasgupta e Kesharwani (2010); Skivenes e Trygstad (2010).
- Teoria Cultural de Hofstede (*Hofstede's Theory of Culture*) – Tavakoli et al (2003); Zhuang et al (2005).
- Teoria da Agência (*Agency Theory*) – Avakian e Roberts (2012).

A alegação para utilizar essas teorias é que os estudos que abordam comportamento humano são até certo ponto semelhantes com o *Whistleblowing* (NEAR e MICELI, 1985). A escolha de uma dentre tantas teorias que tentam explicar o comportamento humano se dá a partir do(s) aspecto(s) que se está examinando.

Nesse sentido, este estudo encontra fundamento teórico em duas teorias distintas. A primeira, a Teoria do Comportamento Pró-Social, é utilizada com o objetivo de demonstrar que o *Whistleblowing* se encaixa como um comportamento pró-social, devendo ser estudado sob esse aspecto, e a segunda, a Teoria do Comportamento Planejado, a qual aborda a intenção de denúncia como um preditor do comportamento de um indivíduo, fato este que permite que a variável principal deste trabalho (intenção de denúncia) possa ser explorada e discutida como o real comportamento dos auditores frente a atos ilegais, imorais ou ilegítimos, cuja ocorrência demande uma atitude de denúncia, seja a canais internos ou externos.

### 2.3.1 Teoria do Comportamento Pró-Social (*Prosocial behaviour theory*)

Comportamento pró-social é aquele “(a) realizado por um membro de uma organização, (b) dirigido a um indivíduo, grupo ou organização com quem ele ou ela interage durante a realização de seu papel organizacional, e (c) realizado com a intenção de promover o bem-estar do indivíduo, grupo ou organização para qual é dirigido” (BRIEF e MOTOWIDLO, 1986, P. 711).

Penner et al. (2005, p. 366) explicam que o comportamento pró-social “representa uma ampla categoria de atos que são definidos por algum segmento significativo da sociedade e/ou de um grupo social, como geralmente benéfico para outras pessoas”. Assim, a teoria do comportamento pró-social busca compreender o que motiva um indivíduo na tomada de decisão pró-social.

As teorias dominantes sobre motivação nas áreas de psicologia, sociologia, economia e ciência política estão firmemente fundadas em premissas do egoísmo universal (BATSON e POWELL, 2003). Dozier e Miceli (1985) afirmam, no entanto, que o *Whistleblowing* não é um ato de puro altruísmo, sendo visto, de modo mais apropriado, como um comportamento pró-social, que envolve motivações egoísticas e altruísticas por parte de um ator.

Assim, parece haver duas escolas de pensamento como forma de ver o *Whistleblower* (STREET, 1995). A primeira é de um empregado desapontado que dissemina sua frustração e raiva acusando indivíduos (geralmente superiores) de impropriedade, como uma forma de alcançar alguma medida de satisfação ou vingança, constituindo-se numa minoria de casos de *Whistleblowing*, podendo ser considerada até mesmo como atípica. A segunda escola enxerga o *Whistleblower* como um indivíduo que tem a organização e os interesses da sociedade como o principal motivador quando uma denúncia é efetuada. Assim, a segunda perspectiva permite enxergar o *Whistleblowing* como um instrumento para atuar na mudança organizacional, ajudando os gestores a implantar medidas corretivas sobre os atos relatados.

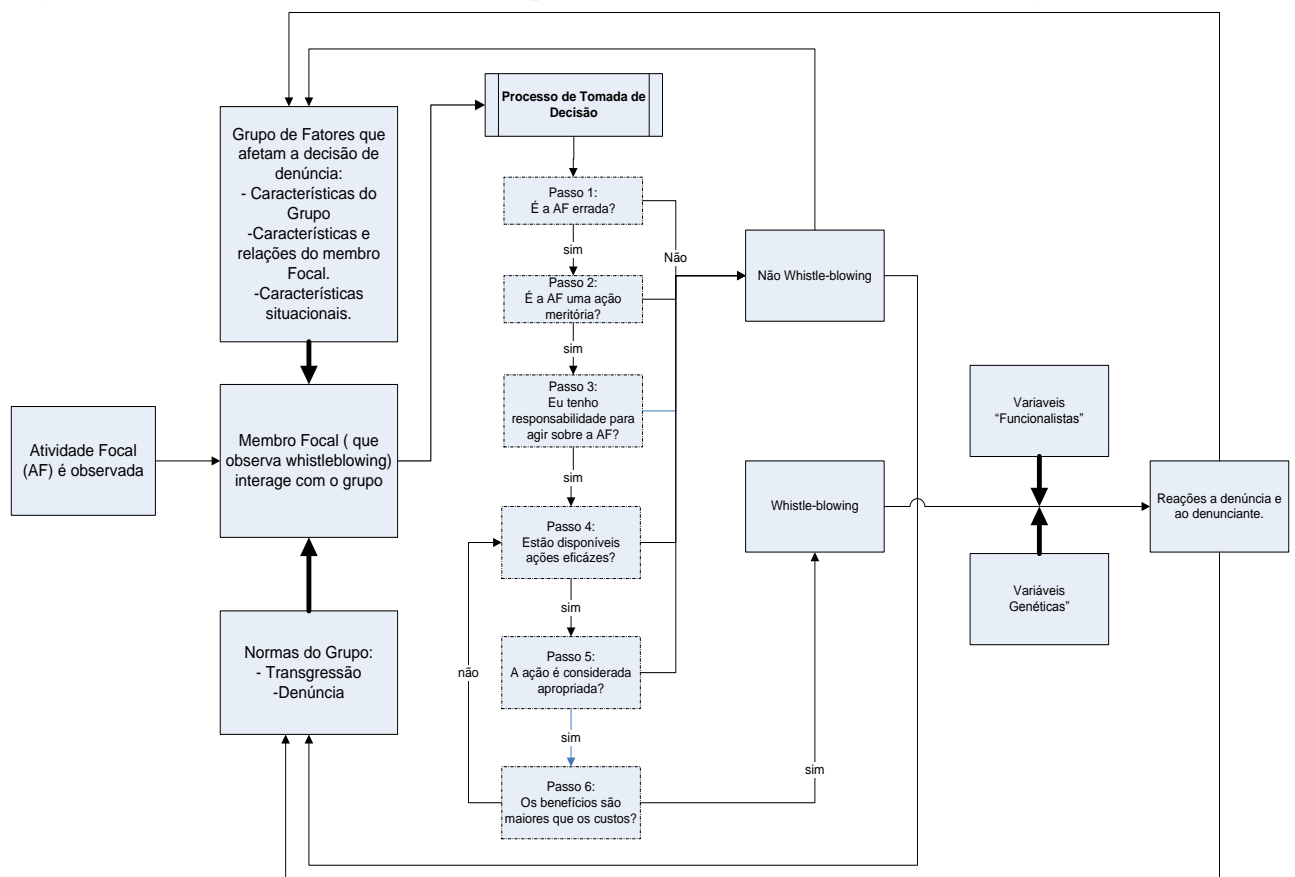
Nesta perspectiva, Dozier e Miceli (1985) consideram o *Whistleblowing* como um comportamento pró-social, devido ao fato deste comportamento prover benefícios para pessoas ou organizações, enquanto Greenberger, Miceli e Cohen (1987) propõem um modelo de influência social no contexto do *Whistleblowing*, o qual pode ser visto na figura 2, a qual expõe o processo que antecede o *Whistleblowing* e os passos que fazem esse processo acontecer. Esta figura é uma extensão do processo sugerido por Dozier e Miceli (1985), incorporando aspectos relativos ao grupo, já que a teoria do comportamento pró-social

incorpora a ideia de bem estar do grupo e da organização onde a pessoa que faz a denúncia se encontra.

A atividade focal é alguma atividade ou omissão questionada e observada pelo membro focal. O primeiro passo é avaliar se esta atividade é errada e nesta avaliação o grupo pode exercer um importante impacto, pois com a interação do grupo haverá ajuda para definir a realidade da irregularidade e qual é a resposta adequada a ela, podendo ser sugerido, inclusive, que não é responsabilidade do membro focal agir sobre a atividade (passo 3).

Após decidir se a situação é merecedora de uma ação (passo 2), sobre a existência de ações eficazes (passo 4), se a ação é apropriada (passo 5), e se os benefícios esperados da ação superam os custos (passo 6), a decisão de proceder à denúncia é tomada. Caso a resposta ao passo 6 seja negativa, retorna-se à avaliação sobre se existe alguma outra ação disponível, e qualquer outra resposta negativa a um dos passos implica em não denunciar a atividade focal.

**Figura 2 - Processo de tomada de decisão pró-social associado com Whistleblowing**



Fonte: Adaptado de Greenberger, Miceli e Cohen (1987, p. 530)

As setas em negrito são os fatores que influenciam a decisão. As características do grupo consideradas como possíveis de afetar a decisão de denúncia são, dentre outras,

tamanho, credibilidade e o uso de recompensas e punições. Quanto às características e relações do membro focal com o grupo estão o desejo de se distinguir e a competência. As normas do grupo sobre irregularidades ou transgressões, bem como sobre denúncia também poderão afetar o processo de tomada de decisão por parte do membro focal.

As variáveis funcionalistas incluem a percepção dos membros do grupo de denunciadores do conhecimento das normas do grupo, coesão do grupo, existência de normas sobre denúncia, interdependência de tarefas e similaridade percebida do denunciante, enquanto as variáveis genéticas dizem respeito ao estilo de comportamento do denunciante, como consistência, flexibilidade, credibilidade, confiança e apoio social, dentre outros.

Batson e Powell (2003) salientam que promover comportamentos pró-sociais requer, inicialmente, a identificação de seus preditores mais poderosos, pois a partir disso é possível criar um ambiente que os otimize e, desta forma, incentive este tipo de comportamento. Nesse sentido, o *Whistleblowing*, conforme já comentado, é visto como um comportamento pró-social, mas até que seus antecedentes e consequências sejam compreendidos, pesquisadores não podem sugerir estratégias de gestão eficazes (GREENBERGER, MICELI E COHEN, 1987). Esta pesquisa, portanto, visa contribuir no entendimento dos antecedentes do *Whistleblowing* no cenário brasileiro.

### 2.3.2 Teoria do Comportamento Planejado (*Theory of planned behavior*)

Até que ponto a intenção de denúncia representa o comportamento efetuado quando alguém é confrontado com um dilema ético no mundo real? Será a intenção de denúncia uma *proxy* adequada para discutir o comportamento de *Whistleblowing*? Para responder a estas perguntas, pode-se recorrer à Teoria do Comportamento Planejado (*Theory of planned behavior* – TPB), o qual é uma extensão da Teoria da Ação Racional (*Theory of Reasoned Action* - TRA).

A Teoria da Ação Racional, também conhecida como Teoria da Ação Fundamentada, é considerada como uma corrente derivada da psicologia social, e foi desenvolvida inicialmente por Martin Fishbein, em meados da década de 1960, sendo posteriormente expandida com o auxílio de Icek Ajzen e outros pesquisadores (MOUTINHO e ROAZZI, 2010). Partindo do princípio da racionalidade humana, a Teoria da Ação Racional considera que os indivíduos fazem uso das informações disponíveis, bem como avaliam as consequências dos seus comportamentos, com o objetivo de decidirem pela sua realização ou não.

Diversas áreas do conhecimento, como administração, enfermagem, psicologia, dentre outras, tem utilizado esta teoria na tentativa de entender o comportamento dos indivíduos frente à tomada de decisões (GAMBAL, 1990; SABLE et al., 2006; LACERDA, 2007). A teoria tem como objetivos prever e entender o comportamento do indivíduo. Assim sendo, Ajzen (1985) diz ser necessário identificar os determinantes das intenções, já que não se busca apenas prever o comportamento humano, mas também entendê-lo.

Ajzen (1985, p. 12) explica que a intenção de uma pessoa é função de dois determinantes básicos: um de natureza pessoal e outro que reflete a influência social. “O fator pessoal é a avaliação positiva ou negativa do indivíduo sobre a realização de um comportamento”, sendo denominado de atitude para com o comportamento (*attitude toward the behavior*). O segundo determinante refere-se à percepção pessoal da pressão social para realizar ou não o comportamento em questão, e é denominado de norma subjetiva (*subject norm*).

A teoria assume que a importância relativa desses fatores depende da intenção que está sendo investigada, desse modo, “para algumas intenções, considerações de atitudes podem ser mais importantes do que considerações normativas, enquanto para outras intenções considerações normativas podem predominar” (AJZEN, 1985, p. 13). Embora não se possa considerar uma relação perfeita entre a intenção e o comportamento propriamente dito, a teoria considera que o comportamento de uma pessoa é determinado pela sua intenção de executá-lo ou não. Desta forma, pode-se dizer que as pessoas normalmente tendem a agir de acordo com suas intenções (AJZEN e FISHBEIN, 1980), entretanto Ajzen (1985) esclarece que a intenção pode ser modificada em qualquer momento, modificando o curso de ação, pois variáveis como o tempo e novas informações podem influenciar a intenção do indivíduo.

Apesar da teoria da ação racional ser bem sucedida na explicação do comportamento, principalmente quando o indivíduo exerce controle volitivo, o modelo tem sido questionado porque não contempla outros fatores como hábitos e controle sobre o comportamento (MOUTINHO e ROAZZI, 2010). Em função disso, a ampliação da Teoria da Ação Racional resultou na criação da Teoria do Comportamento Planejado (TPB).

A Teoria do Comportamento Planejado (TPB) inclui, além dos determinantes comportamentais e normativos, o controle percebido, sendo este a percepção que um indivíduo apresenta com relação a poder executar o comportamento que deseja adotar. Moutinho e Roazzi (2010, p. 284) esclarecem que:

Se a percepção de controle é muito baixa, a probabilidade que um sujeito efetue uma ação preventiva é também escassa, apesar de a pessoa estar de acordo sobre a importância de adotar aquele comportamento e avalie positivamente as consequências da eventual ação. Assim, este controle irá influenciar a intenção de executar um determinado comportamento e efetivá-lo.

Ajzen (1991) salienta que, regra geral, quanto mais forte a intenção de envolver-se em um comportamento, mais provável que ele ocorra, e que uma intenção comportamental só pode transformar-se em comportamento propriamente dito se o mesmo está sob controle volitivo, ou seja, se a pessoa pode decidir realizar ou não tal comportamento.

A Teoria do Comportamento Planejado, portanto, diz que o controle percebido pode ser utilizado para prever a realização comportamental, tendo duas lógicas sobre essa hipótese. A primeira é que se mantendo constante uma intenção, o esforço despendido para tornar o comportamento bem sucedido pode aumentar quando o controle comportamental é percebido. A segunda é que o controle comportamental percebido muitas vezes pode ser usado como um substituto para uma medida de controle real (AJZEN, 1991).

Desta forma, caso um evento ou comportamento seja considerado como negativo por um indivíduo, a teoria do comportamento planejado indica que este não seria adotado por ele, pois não aceitaria se envolver num comportamento que considera pernicioso. Ponderando, por outro lado, que este indivíduo estivesse observando um ato ilegal, é salutar considerar que este sujeito estaria mais disposto a proceder à denúncia.

A pressão social percebida (norma subjetiva), assim como a perspectiva de controle percebido pelo tomador de decisão seriam os outros aspectos a influenciar a tomada de decisão frente a um dilema ético. Pode-se concluir que os três aspectos influenciam, portanto, na avaliação para efetuar uma denúncia de ato ilegal ocorrido numa entidade, e que a posição de auditor interno permite que os três requisitos abordados pela Teoria do Comportamento Planejado podem ser avaliados de forma a incentivar o reporte destes atos, tendo em vista que fatos de corrupção, roubos ou fraudes em demonstrações contábeis deveriam sempre ser avaliados de forma negativa, incentivando, portanto, denúncias sobre tais fatos. A pressão social percebida também deveria ser vista como outro fator a incentivar a tomada de atitude favorável à denúncia. Por fim, a posição do auditor interno nas entidades permite afirmar que o mesmo, via de regra, tem controle comportamental para proceder a revelação dos atos ilegais, seja dentro ou fora da entidade.

## 2.4 FATORES QUE PODEM IMPACTAR NO PROCESSO DE WHISTLEBLOWING

A perspectiva de crescimento que o tema alcançou devido ao aumento da quantidade de delitos organizacionais em todo o mundo tem desencadeado, desde a década de 80, investigações sobre os fatores que podem interferir na decisão de denunciar. Vários fatores influenciam o *Whistleblowing* e seus resultados, incluindo aqueles que motivam a ação, as circunstâncias e características individuais que afetam as relações de poder (NEAR e MICELI, 1985). Esses fatores podem ser agrupados em organizacionais, individuais, situacionais e demográficos (BRENNAN e KELLY, 2007) e têm sido investigados de forma isolada ou em conjunto. As variáveis identificadas a partir da literatura existente estão descritos no quadro 2:

**Quadro 2 - Fatores que afetam o processo de denúncia**

Fatores	Variáveis	Referências
Individuais	Julgamento/posição ética	Brabeck (1984); Chiu (2002); Park, Rehg e Lee (2005); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Comer e Vega (2006); Tracy (2006); Curtis e Taylor (2009); Taylor e Curtis (2010); Ahmad (2011), Menk (2011); Shawver (2011)
	Lócus de controle	Chiu (2002), Chiu (2003); Curtis e Taylor (2009) Ahmad (2011)
	Comprometimento organizacional	Somers e Casal (1994); Street (1995), Sims e Keenan (1998); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Shawver e Clements (2008); Ahmad (2011)
	Traços de personalidade	Menk (2011); Miceli et al (2012)
Organizacionais	Clima ético	Rothwell e Baldwin (2006); Tracy (2006); Shawver e Clements (2008); Ahmad (2011)
	Tamanho da organização	Near e Miceli (1985); Barnett (1992); King (1999); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Rothwell e Baldwin (2006); Tracy (2006); Rottwell e Baldwin (2007); Breenan e Kelly (2007); Ahmad (2011)
	Nível de trabalho	Keenan (2000); Keenan (2002); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Ahmad (2011)
Situacionais	Gravidade ou materialidade do delito	Shafer (2002); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Ahmad (2011); Menk (2011); Robinson, Robertson e Curtis (2012)
	Status do criminoso	Miceli, Rehg, Near e Ryan (1999); Ahmad (2011).
Demográficos	Sexo	Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Rehg et al (2008); Henderson (2008); Kaplan et al (2009); Ahmad (2011)
	Idade	Keenan (1998); Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Sims e Keenan (1998); Breenan e Kelly (2007); Ahmad (2011)
	Nível educacional	Sims e Keenan (1998); Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005)
	Tempo de trabalho	Keenan (2000); Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005); Ahmad (2011)

Fonte: Elaboração própria.

Além destes, outros fatores encontrados foram: a cultura, nos estudos de Tavakoli, Keenan e Karanovic (2003); Zhuang, Thomas e Miller (2005); Macnab et al. (2007); Park et



al. (2008) e o processo de retaliação, em Near e Jensen (1983); Rehg (1998); Miceli e Near (1989, 1994); Rehg et al. (2008); Near e Miceli (2008).

Kaplan e Schutz (2007) examinaram a existência de canal para denúncias e qualidade da auditoria interna, enquanto Miceli et al. (2012) incluíram fatores como apoio organizacional e canais de justiça percebidos. Um fator que não foi identificado nas pesquisas consultadas, mas que pode exercer influência no comportamento de denúncia são os modelos de controle gerencial utilizados nas organizações, o qual inclui atividades como (1) planejamento do que a organização deve fazer; (2) coordenação das atividades de várias partes da organização; (3) comunicação da informação; (4) avaliação da informação; (5) decisões a serem tomadas; e (6) influência para que as pessoas alterem seu comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, p. 34).

#### **2.4.1 Fatores individuais**

Os fatores individuais apontados nas pesquisas sugerem que julgamento ético, lócus de controle, comprometimento organizacional e traços de personalidade influenciam a decisão de denunciar, os quais são discutidos a seguir.

##### **2.4.1.1 Julgamento ético**

Julgamento ético é “um componente do raciocínio individual sobre questões difíceis” (CHIU, 2002, p. 581-582). Ao acreditar que o processo de denúncia configura-se como uma tomada de decisão ética, a pessoa seria mais propensa a denunciar. O julgamento ético tem sido medido através de modelos que captam como a ética influencia o processo de tomada de decisão dos indivíduos, pois pesquisas que utilizam apenas medidas do tipo “ético ou antiético” podem comprometer a validade dos resultados (PATEL, 2003).

Chiu (2003) e Ahmad (2011) utilizam o modelo de Reidenbach e Robin (1990), que desenvolveram uma Escala de Ética Multidimensional (MES - *Multidimensional Ethics Scale*), compreendendo três dimensões: equidade moral, relativismo e contratualismo. Os autores consideram o modelo válido em virtude de ter-se mostrado eficiente em estudos anteriores, tanto em outras áreas de conhecimento quanto em contabilidade, para compreender o julgamento de um comportamento como ético ou antiético.

A equidade moral mede a percepção sobre se tal comportamento é justo, moralmente correto e aceitável (AHMAD, 2011), portanto pessoas com maior dimensão de equidade

moral tenderiam a denunciar mais que aquelas com baixa dimensão. Para Reidenbach e Robin (1990) o relativismo está ligado à percepção do que é certo ou errado, mas levando em consideração orientações ou parâmetros que foram incorporados nos sistemas sociais ou culturais, não se baseando apenas em considerações individuais. Nesse contexto, os fatores culturais e sociais seriam importantes na definição do que é ético ou não, e pessoas que apresentam maior relativismo seriam mais propícias à denúncia (AHMAD, 2011). A última dimensão, o contratualismo, está baseada na percepção do que é certo ou errado levando em consideração contrato implícito existente entre a empresa e a sociedade, e pessoas com maior percepção da importância desse contrato estariam mais predispostas a denunciar do que aquelas que não percebem esse contrato como importante.

Menk (2011) utiliza o modelo de Forsyth (1992) que propõe dois traços de posição ética: idealismo e relativismo. Pessoas com níveis mais elevados de idealismo teriam regras prescritas de comportamentos, e, portanto seriam mais propensas a denunciar, enquanto pessoas com níveis mais elevados de relativismo levam em consideração a situação para determinar sua decisão e não se baseiam em regras predeterminadas, sendo mais provável uma relação negativa com a intenção de denúncia.

#### 2.4.1.2 Locus de controle

Locus de controle, também conhecido como controle de reforço interno *versus* externo (ROTTER, 1990, p. 489), refere-se à medida com que as pessoas “esperam que um reforço ou um resultado de seu comportamento depende de seu próprio comportamento ou características pessoais *versus* o grau que as pessoas esperam que o reforço ou o resultado seja uma função do acaso, sorte, ou destino”, estando sob o controle de outras pessoas ou sendo imprevisível.

Para Chiu (2002, p. 582) “a visão interacionista para tomada de decisão ética inclui o locus de controle como uma das várias variáveis em nível individual que modera a relação entre julgamento moral e comportamento ético”.

Para Trevino (1986) pessoas com locus externo são menos prováveis para tomar responsabilidades pelas consequências de seu comportamento ético/antiético e mais prováveis para confiar em forças externas, enquanto pessoas com locus de controle interno são mais prováveis de tomar responsabilidades pelas consequências e confiar na sua determinação do que é certo e errado para guiar seu comportamento. Curtis e Taylor (2009) também concordam que pessoas com locus de controle interno devem ser mais propensas a denunciar, pois estes indivíduos acreditam que suas ações podem trazer mudanças. Sendo assim, para

Ahmad (2011) lócus de controle interno está associado com mais decisões éticas, logo as pessoas que se enquadrem nesse contexto serão mais propensas a denunciar, enquanto lócus externo é associado com uma perspectiva menos ética e com menor disposição para efetuar denúncias. Para medir esse fator o autor utilizou o instrumento proposto por Rotter (1990).

#### 2.4.1.3 Comprometimento organizacional

O comprometimento organizacional, na visão de Porter, Steers, Mowday e Boulian (1974, p. 604) apud Ahmad (2011) é caracterizado por três fatores: (1) uma forte crença e aceitação dos objetivos e valores da organização, (2) a disposição para exercer um esforço considerável em favor da organização, e (3) um desejo definitivo de manter uma filiação organizacional. O comprometimento organizacional ainda tem sido pouco investigado em estudos empíricos sobre fatores influenciadores no processo de denúncia, e foi encontrado nos trabalhos de Somers e Casal (1994), Sims e Keenan (1998), Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005), Shawver e Clements (2008), e Ahmad (2011), no entanto os teóricos já reconheciam a influência desta variável antes de ser testada empiricamente (DOZIER e MICELI, 1985; NEAR e MICELI, 1985; GRAHAM, 1986; MICELI e NEAR, 1988; STREET, 1995).

Para Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005), os indivíduos que demonstram maior comprometimento organizacional são mais susceptíveis de efetuar a denúncia, pois eles investem mais para ficar na organização. Ahmad (2011) defende que indivíduos que têm um alto nível de compromisso com a organização são mais propensos a exibir comportamentos pró-sociais do que aqueles que têm um baixo comprometimento organizacional, tornando-os, portanto, mais predispostos a denunciar.

Em seu estudo, Somers e Casal (1994) encontraram que pessoas mais comprometidas com a organização aumentam a probabilidade de *whistleblowing*. Apesar desse resultado ser o esperado pela teoria, o mesmo não foi confirmado nos estudos de Shawer e Clements (1998), Sims e Keenan (1998), Mesmer-Magnus e Viswesvaran (2005) e Ahmad (2011).

Assim como julgamento ético, comprometimento organizacional precisa ser investigado com auxílio de algum instrumento capaz de efetuar uma medição dos níveis de comprometimento organizacional. O modelo de Porter et al (1974), o qual traça perfis de comprometimento organizacional a partir de quinze questões foi utilizado no trabalho de Ahmad (2011), enquanto Somers e Casal (1994) utilizaram o questionário desenvolvido por Mowday et al (1979).

#### 2.4.1.4 Traços de personalidade

Traços de personalidade, de acordo com Dias e Queirós (2010) constituem-se como a unidade base da personalidade, podendo um traço ser considerado estável ao longo de diferentes situações, o que permite prever o comportamento de um indivíduo.

O fator traços de personalidade foi identificado apenas nos estudos de Menk (2011) e Miceli et al (2012) com relação ao *Whistleblowing*, mas foi testado em outros trabalhos com os objetivos de examinar as dimensões de personalidade com relação ao desempenho no trabalho (BARRICK e MOUNT, 1991); avaliar se os traços de personalidade impactam o processo de tomada de decisão ética dos indivíduos (BROWN et al, 2010); e a relação entre traços de personalidade e as normas sociais (HARLAND; STAATS; WILKE, 2007; CONNER e ABRAHAM, 2001).

Menk (2011) recorre ao modelo de traços de personalidade proposto por Digman (1997), que possui o que ele denomina de meta-traços, sendo um chamado de Alfa (composto de características como afabilidade, consciência e estabilidade emocional), o qual é relacionado a pessoas com características socialmente desejáveis; e Beta (composto de extroversão e abertura à experiência), que preconizam pessoas com senso de auto-desenvolvimento e preservação. Para Menk (2011), pessoas que apresentam níveis mais elevados desses traços apresentam comportamentos socialmente responsáveis, e, portanto seriam mais propensos a se envolverem em denúncias, o que foi confirmado nos resultados.

Miceli et al. (2012, p. 932) investigam, dentre outros objetivos, se pessoas com personalidades mais pró-ativas se envolvem mais em denúncias. Os autores enfatizam que a personalidade pró-ativa decorre “da necessidade de controle de um ambiente, e se reflete no grau em que os indivíduos tomem medidas para influenciar seus ambientes”.

#### 2.4.2 Fatores organizacionais

As pesquisas que abordaram fatores organizacionais sugerem que clima ético, tamanho da organização e nível de trabalho tem se mostrado influenciadores das decisões de *Whistleblowing*.

#### 2.4.2.1 Clima ético organizacional

Clima ético consiste nas “dimensões éticas da cultura organizacional” percebidas pelos empregados, variando entre e dentro das organizações (VICTOR e CULLEN; 1988, p. 103). Ahmad (2011) considera que o clima ético “reflete percepções e crenças concernentes às condutas éticas organizacionais”, e salienta que quando as organizações têm climas éticos identificáveis, os empregados são melhores para reconhecer os tipos de dilemas éticos, diferenciarem questões pertinentes aos dilemas e escolherem o processo que poderia resolvê-los.

O clima ético organizacional influenciaria os membros da organização “para gerir conflitos e tomar decisões éticas” (AHMAD, 2011, p.48). Com relação aos climas éticos de trabalho, Victor e Cullen (1988, p. 102) argumentam que eles se constituem como as “percepções prevaletentes de práticas e procedimentos típicos organizacionais que tem conteúdo ético”, e inclui, dentre outras coisas, a forma como as pessoas dentro de uma organização decidem o que é certo ou errado. Victor e Cullen (1988) partem da hipótese de que os climas organizacionais têm bases separadas das avaliações e percepções individuais, pois:

- (1) as organizações e subgrupos dentro das organizações desenvolvem diferentes sistemas normativos institucionalizados;
- (2) embora não completamente homogêneos estes sistemas normativos são suficientemente bem conhecidos por membros da organização para serem percebidos como um tipo de clima de trabalho; e
- (3) as percepções do clima ético de trabalho diferem das avaliações afetivas do clima ético de trabalho.

Victor e Cullen (1998) demonstram, portanto, que não existe um único clima ético de trabalho dentro de uma organização, tendo em vista a existência de vários subgrupos que podem desenvolver sistemas normativos próprios. Outra observação importante é sobre as percepções e avaliações sobre o clima ético de trabalho. Nesse sentido, esclarecem, nos itens 2 e 3 acima descritos, que os membros da organização conseguem perceber o clima de trabalho dominante, mas este pode diferir substancialmente do seu estado de desenvolvimento moral. Isso quer dizer que o indivíduo pode reconhecer um clima ético no local em que atua, mas avaliá-lo negativamente por considerar que ele vai de encontro àquilo que ele considera

moralmente correto, e esta avaliação afetiva sobre o clima ético organizacional pode conduzir a reações como o *whistleblowing*.

Tracy (2006) salienta que o clima organizacional tem sido mensurado de várias formas. No estudo de Near e Miceli (1985) a mensuração se deu através do clima de proteção contra retaliação e clima de recebimento de comunicações, e verificou-se que empresas que incentivam a denúncia e desencorajam a retaliação são mais propensas a receberem denúncias internas, enquanto empresas que não encorajam a denúncia e apresentam ameaça de retaliação tendem a denúncias externas. Miceli, Near e Schwenk (1991) utilizaram o instrumento composto por 24 itens sugerido por Wallach (1983), que possui três perfis: burocrático, de suporte ou inovador, e encontraram que auditores internos que observam inativamente um ato ilegal estão associados com climas de trabalho mais burocráticos.

Victor e Cullen (1988) propuseram um instrumento de pesquisa sobre clima organizacional, o qual foi adotado nos estudos de Rothwell e Baldwin (2006), Buchan (2009), Matos (2010), Parboteeah et al. (2010), Ahmad (2011), Shacklock et al. (2011), Talha et al. (2013) e Martins (2014). No presente trabalho, a justificativa para utilização deste instrumento é que ele é a base dominante para pesquisa sobre clima ético organizacional (ARNAUD, 2010), o que fornece base sólida para que possa ser aplicado.

Victor e Cullen (1988) propõem nove tipos de climas éticos para serem testados empiricamente, derivados de critérios éticos utilizados para tomada de decisão e lócus de análise, os quais são utilizados como referências em decisões éticas. Ahmad (2011) diz que os estudos empíricos anteriores têm indicado que não se espera de nenhuma organização a presença dos nove climas teóricos sugeridos.

Para o desenvolvimento do modelo de Victor e Cullen (1988), levaram-se em consideração as abordagens da teoria do desenvolvimento moral, filosofia moral e sociologia. Os critérios éticos considerados no estudo de Victor e Cullen (1988) foram:

- Egoísmo – exhibe a noção de maximização dos interesses próprios. Para Ahmad (2011), num clima de egoísmo, o denunciante examina a situação para verificar seus propósitos pessoais, sem levar em consideração as outras pessoas, e nesse contexto seria menos provável de efetuar uma denúncia;
- Benevolente – os membros da organização demonstram preocupação com o bem-estar das outras pessoas, sejam da organização ou de fora dela. Ahmad (2011) salienta que ao confrontar-se com um dilema ético, a tendência seria efetuar a denúncia, já que diversas pessoas poderiam estar sendo afetadas negativamente a partir do ato ilegal cometido;

- Princípio – a forma dominante de raciocínio baseia-se na aplicação e interpretação de regras e leis. Para Cullen et al. (2003), para um profissional de contabilidade, a tomada de decisão ética estaria apoiada principalmente no que dizem os códigos profissionais que regem a profissão. Para os autores, em climas de princípio, portanto, os denunciante estariam mais propensos a efetuar a denúncia.

Quanto ao locus de análise, Victor e Cullen (1988) descrevem como “a fonte de raciocínio moral utilizada para a aplicação de critérios éticos para as decisões organizacionais e/ou os limites sobre o que seriam consideradas nas análises éticas das decisões organizacionais”. Os autores esclarecem que o locus de análise deriva de teorias sociológicas de regras e grupos de referências, podendo ser: individual (consideração de necessidades e preferências individuais), local (consideração dos interesses da organização) ou cosmopolita, onde a consideração recairia sobre o interesse social ou do sistema econômico.

Victor e Cullen (1988) argumentam em seu estudo que podem haver distintas formas de clima éticos dentro de uma mesma empresa. Embora possa existir um clima dominante, as organizações não tem um único clima ético, variando dentro da própria organização e em seus subgrupos. Assim, parece existir uma complexidade para se conhecer e avaliar os climas éticos das organizações e associá-lo com o processo de denúncia, mas, a partir dos estudos efetuados sobre o tema e os resultados alcançados, observa-se que é um dos fatores que influenciam os denunciante a tomarem a decisão de informar ou não sobre atos ilícitos sobre os quais tomam conhecimento.

#### 2.4.2.2 Tamanho da organização

O tamanho da organização pode ser medido em relação à quantidade de funcionários que a mesma possui, sendo enquadradas em entidades pequenas, médias ou grandes de acordo com a classificação dos órgãos responsáveis, ou ainda de acordo com o faturamento.

Barnett (1992) reconhece que grandes organizações lidam com ambientes muito complexos, à medida que recebem pressão de vários grupos (acionistas, clientes, funcionários), tornando difícil para a organização agir de forma aceitável para todos, e isso acaba influenciando outras características organizacionais. Para King (1999) empresas maiores que apresentam estrutura hierárquica complexa, com características de autoritarismo e burocracia que podem suprimir a comunicação para níveis de gestão mais elevados, o que leva essas organizações a terem menos abertura para denúncia. Sendo assim, os observadores

de atos ilícitos podem não denunciar o comportamento antiético, em virtude das barreiras nos canais de comunicação dentro da organização.

Um fator que influenciaria é a percepção dos funcionários de que possuem pouca influência para efetuarem mudanças no delito observado em grandes corporações. Near e Miceli (1985) acreditam que empresas maiores podem dificultar o processo de denúncia porque são menos dependentes de um único empregado do que em pequenas organizações, desta forma tornando fácil a transferência de responsabilidades para outro funcionário, além de ser mais difícil disseminar a existência de canais de denúncias. Ou seja, acredita-se que a retaliação em grandes organizações é maior do que nas pequenas.

Ahmad (2011) argumenta que a teoria do espectador, derivada da teoria do comportamento pró-social, sugere que a incidência de denúncia seria menor em organizações maiores, pois quanto maior o grupo de espectadores, menor a probabilidade de alguém se engajar em um comportamento pró-social. Nas pequenas organizações é mais provável que aconteçam denúncias internamente, pois os funcionários são mais preocupados com o bem estar da empresa, e escolhem canais internos como forma de minimizar os danos (NEAR e MICELI, 1992, apud KEENAN, 2000). Isto é compartilhado por Keenan (2000) ao enfatizar que os funcionários se sentem mais envolvidos e afetados por atos ilícitos em pequenas empresas. Já nas grandes organizações, é mais provável que a denúncia seja efetuada de forma externa. Sendo assim, a intenção de denúncia seria negativamente associada com o tamanho da empresa, no entanto estudos empíricos têm encontrado evidências contrárias ao argumentado pela literatura, ou seja, tem verificado relações positivas entre tamanho da empresa e a intenção de denúncia, a exemplo dos estudos de Miceli e Near (1985) e Barnett (1992). A variável tamanho da organização é utilizada como descritiva, mas não é englobada no modelo de explicação de *Whistleblowing* na presente pesquisa.

#### 2.4.2.3 Nível de trabalho

O *Whistleblowing* é vista como um processo de influência (NEAR e MICELI, 1995), onde alguns indivíduos tentam mudar o comportamento de outros membros através do exercício de seu próprio poder, assim, quanto maior é a credibilidade do indivíduo, e fatores como alta performance e ocupação de posições elevadas na hierarquia da organização, maior é a probabilidade de serem *whistleblowers* (MICELI e NEAR, 1984; NEAR e MICELI, 1996)

Desta forma, denunciante que possuem poder de referência, a exemplo de funcionários de níveis mais elevados, ou aqueles que possuem posições onde suas atividades



prescrevem a denúncia de irregularidades, como os auditores internos, podem proceder à denúncia mais do que outros membros da organização.

Para Rothwell e Baldwin (2006, p.223) os supervisores são responsáveis por “regular o comportamento dos funcionários e o cumprimento das normas”, e normalmente são responsáveis pelos atos ilícitos cometidos pelos seus subordinados, fazendo com que haja uma relação positiva entre altos níveis de trabalho e intenções de denúncia. Para Ahmad (2011) espera-se dos que possuem cargos de maior nível gerencial um maior engajamento no relato de casos antiéticos e irregulares do que os funcionários de níveis inferiores. Esse argumento tem sido confirmado em várias pesquisas, mas também tem apresentado evidências contrárias, como nos estudos de Keenan (2002) e Rothwell e Baldwin (2006).

### **2.4.3 Fatores situacionais**

Em seguida são discutidos os dois fatores situacionais encontrados nos trabalhos, a saber: gravidade e materialidade do delito e status do criminoso.

#### **2.4.3.1 Gravidade e materialidade do delito**

Estudos sobre *Whistleblowing* têm verificado uma relação positiva entre a gravidade do delito e a intenção de denúncia (SHULTZ et al, 1993; NEAR e MICELI, 1996; NEAR et al, 2004; KAPLAN e SCHULTZ, 2007; ROBINSON; ROBERTSON; CURTIS, 2012). Miceli, Near e Schwenk (1991) afirmam que os membros da organização podem ter diferentes reações a diferentes tipos de delito, e Ahmad (2011) explica que qualquer ato irregular será avaliado em termos de denúncia em virtude de quem pode estar ganhando ou não com este ato.

Nesse contexto, Jones (1991, p. 374) defende que a magnitude de uma questão moral é definida como “a soma dos danos (ou benefícios) feitos às vítimas (ou beneficiários) do ato moral em questão”. Assim, para Miceli, Near e Schwenk (1991) se o delito beneficia apenas quem o está cometendo, a exemplo de roubo, acredita-se que os membros que observarem o delito tenderão a denunciar. Caso o delito cometido beneficie toda a organização, é menos provável que seja denunciado por algum de seus membros, a exemplo de demonstrativos contábeis fraudulentos publicados com a intenção de melhorar temporariamente a imagem da empresa. Estes autores acreditam ainda que no caso de violações legais, a denúncia ocorreria mais externamente se comparado a outros tipos de delito.

Near et al. (2004), ao analisarem a gravidade do delito, constataram que os observadores de irregularidades envolvendo violações legais, má gestão e assédio sexual foram significativamente mais propensos a relatar do que aqueles que observaram irregularidades como roubo, desperdícios, problemas de segurança ou discriminação.

A gravidade do delito também pode ser considerada através de sua magnitude financeira, assim Robinson, Robertson e Curtis (2012) lembram que os padrões profissionais instruem os auditores a preocuparem-se com questões que podem ser materiais nas demonstrações financeiras, mas alertam que essa questão é bastante difícil, pois uma fraude aparentemente pequena pode sinalizar uma fraude materialmente significativa. Para testar a materialidade, os autores investigaram a questão através de cenários sobre fraude em demonstrativos financeiros, manipulando a gravidade financeira em cada um deles, e os resultados apontaram para o aumento na intenção de denúncia quando a materialidade do delito é maior, no entanto os respondentes se mostraram menos dispostos a relatar fraudes contábeis em demonstrações contábeis do que em casos de roubos, o que na opinião dos autores é bastante preocupante, dado que as fraudes contábeis tem maior impacto sobre a organização.

Schultz et al. (1993), através de estudo experimental contendo seis cenários hipotéticos, examinaram as intenções de comunicação de gestores e membros da equipe profissional em três diferentes países (França, Noruega e Estados Unidos). Pedindo que os respondentes avaliassem a gravidade de cada delito, os resultados evidenciaram que esta foi significativamente relacionada com as intenções de reporte de todos os respondentes dos três países, ou seja, quanto maior a percepção de gravidade, maior a intenção de proceder à denúncia. Isso indica que mesmo levando-se em consideração potenciais diferenças culturais, este é um fator de impacto para a decisão de denúncia.

#### 2.4.3.2 Status do criminoso

O status de quem cometeu o delito também é apontado pela literatura como fator significativo para afetar a denúncia e estudos empíricos tem revelado essa relação (MICELI; NEAR; SCHWENK, 1991; MICELI et al., 1999; AHMAD, 2011).

Para Ahmad (2011), caso o transgressor esteja num alto nível hierárquico, ele tem poder suficiente para suprimir a denúncia. Miceli et al (1999) esclarecem que denunciar estas pessoas de nível mais alto certamente evoca mais sanções, o que desestimula a denúncia, em virtude do medo de retaliação. Além disto, pode haver tratamento de distanciamento e

rejeição por parte dos membros da organização a quem está efetuando a denúncia, pois o alinhamento ao denunciante pode acarretar em retaliação para eles também (NEAR; DWORKIN; MICELI, 1993).

Para Ahmad (2011) três razões indicam que os indivíduos serão menos propensos a denunciar criminosos que estão posicionados em níveis mais elevados na organização:

1. O medo de retaliação por esses malfeitores poderosos;
2. A organização é dependente do malfeitor para a sua sobrevivência;
3. As consequências negativas associadas com a exposição do criminoso poderoso podem ser mais significativas.

Quanto a segunda razão, Rehg, Miceli, Near e Scotter (2008) explicam que delitos organizacionais cometidos por pessoas em altos níveis hierárquicos podem significar que estavam sendo efetuados com propósitos estratégicos, pois esses delitos, para Ahmad (2011, p. 72) seriam “necessários para permitir que a organização se mantenha competitiva”. Assim, para Miceli e Near (1994), se o delito aumenta o desempenho da organização, ela pode depender muito dessa irregularidade, e assim tenha motivação para efetuar retaliação contra os denunciadores, de modo a desencorajar outras denúncias.

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 CONSTRUÇÃO DAS RELAÇÕES TEÓRICAS ENTRE AS VARIÁVEIS

Os fatores descritos no referencial teórico têm sido investigados como influenciadores nas intenções de denúncia e nem sempre os resultados alcançados são unânimes quanto à forma como eles afetam essa intenção.

Este estudo tem como base a pesquisa de Menk (2011), que avalia o impacto da materialidade, traços de personalidade e posição ética nas intenções de denúncia, e a de Ahmad (2011), que examina *Whistleblowing* com auditores internos, buscando conhecer os fatores que influenciam nas intenções de denúncia de irregularidades corporativas e atos antiéticos ocorridos dentro das organizações em que trabalham.

Menk (2011) utiliza a metodologia de equações estruturais, no entanto não incorpora as variáveis *locus de controle* e *clima organizacional*, enquanto Ahmad (2011) utiliza regressões lineares e incorpora as variáveis *clima ético* e *locus de controle*, além de outros fatores organizacionais, individuais, situacionais e demográficos. Optou-se por utilizar a metodologia adotada por Menk (2011), fazendo a incorporação das variáveis *locus de controle* e *clima ético organizacional*, e utilizando outras ferramentas metodológicas para avaliar a relação entre a denúncia e os fatores propostos. Outro fator que diferencia o presente estudo dos dois que serviram de base é o exame da denúncia considerando canais de denúncia internos quanto externos.

A justificativa para a inclusão das duas novas variáveis na presente pesquisa, inserindo variáveis relacionadas à questão ética, parte do achado da pesquisa de Menk (2011), pois a posição ética mostrou-se a variável mais significativa, sinalizando que aspectos éticos podem explicar melhor a intenção de denúncia. Além disso, o exame de variáveis ligadas à ética pode mostrar-se diferente dos resultados encontrados em outros países, em virtude das particularidades culturais do Brasil, a diferença no nível econômico do país e do status da auditoria interna. A esse respeito, Hofstade (1991) esclarece que a nacionalidade é uma importante variável a ser considerada nas organizações em virtude de três aspectos: (1) aspecto político - com instituições, associações e formas de governo legalmente constituídas; (2) aspecto sociológico - o sentimento de pertencer a um país ou região acaba por constituir parte da identidade de um indivíduo; (3) aspecto psicológico - em que as características culturais do país esclarecem as diferentes percepções da realidade.

Explicada a inclusão das variáveis no modelo, é preciso dizer que em equações estruturais, a construção do modelo teórico é o passo mais importante a ser dado, devendo ser estabelecido a priori, o qual é confirmado ou não com a análise dos dados. A esse respeito, Marôco (2010, p. 4) adverte que “a observação de que um determinado modelo teórico é apropriado para explicar a estrutura relacional dos dados não prova que esse modelo é único”, logo não se pretende estabelecer um modelo que reflita perfeitamente as intenções de denúncia, mas que seja válido para demonstrar a influência dos fatores propostos, e não de todos os fatores possíveis.

Menk (2011) afirma que a descoberta de um evento potencialmente reportável, como uma fraude, cria uma situação em que um empregado pode optar por se envolver em *whistleblowing* ou não, mas que essa descoberta não é o único determinante do comportamento do denunciante. Através da pesquisa teórica que fundamenta este trabalho e da investigação da viabilidade de inclusão de algumas variáveis, optou-se por abarcar as seguintes variáveis no modelo proposto: *juízo ético*, *locus de controle*, *clima ético* e *materialidade do delito*. Informações como sexo, idade, tempo de trabalho, nível educacional, nível de trabalho e existência de canal de denúncia serão utilizadas apenas como variáveis descritivas da amostra.

As relações teóricas se baseiam nas pesquisas efetuadas em trabalhos que tratam sobre *Whistleblowing* e avaliam as variáveis que interferem na tomada de decisão de denúncia por parte dos indivíduos quando confrontados com atos ilegais, imorais ou ilegítimos. Os fatores inseridos no modelo, suas inter-relações e as relações da pesquisa são explanadas a seguir:

I – *Julgamento ético* é um dos fatores que influenciam as intenções comportamentais dos indivíduos, assim, uma pessoa que julga uma ação como altamente ética é mais propensa que outras para fomentar uma intenção comportamental e colocá-la em prática, conforme os estudos de Barnett, Bass e Brown (1996) e Chiu (2002).

Os estudos de Chiu (2002; 2003), Patel (2003), Shower e Clements (2008) e Ahmad (2011) utilizaram-se de cenários com dilemas éticos para serem avaliados pelos respondentes com métricas de respostas baseadas no modelo de escala multidimensional de ética proposto por Reidenbach e Robin (1990), que contém três dimensões (equidade moral, relativismo e contratualismo), as quais foram explanadas no referencial teórico. Reidenbach e Robin (1990) explicam que uma pessoa utiliza mais de uma razão para fazer julgamentos éticos, e Ahmad (2011, p. 57) afirma que estudos anteriores têm sugerido que as três dimensões propostas “fornecem uma compreensão de porque um determinado comportamento é julgado como ético ou antiético”.

A razão para utilizar tal escala é que a mesma corrige o problema de utilizar opções de julgamentos baseados apenas em duas medidas (ético/antiético) para avaliar questões complexas, o que pode levar a questionamentos sobre a validade dos resultados (COHEN; PANT; SHARP, 1993). Assim, a primeira relação (R) é:

- **R1: Existe uma relação positiva entre julgamento ético e *Whistleblowing*.**

II e III – A *materialidade* da situação observada e que pode ser reportada deve ser uma preocupação suficiente para considerar os resultados que ela pode causar, devido aos riscos potenciais para as pessoas envolvidas (MENK, 2011). Assim, McDevitt e Hise Van (2002) afirmam que a decisão de denúncia será impactada pela materialidade do problema, o que já foi constatado em uma amostra de contadores por Gleason and Mills (2002).

Devido ao *Whistleblowing* configurar-se como um comportamento pró-social, a questão ética dos indivíduos é parte inerente do processo de tomada de decisão de denúncia. Menk (2011) afirma que a materialidade afeta as intenções de denúncia, no entanto de forma indireta, através da posição ética do indivíduo. Desta forma, duas relações são propostas:

- **R2: Há uma relação positiva entre a materialidade e ao julgamento ético.**
- **R3: Há uma relação positiva entre materialidade e *Whistleblowing*.**

IV - A característica pessoal de *locus de controle* é considerada um importante antecedente para explicar a intenção de denúncia (CURTIS; TAYLOR, 2009), pois é vista como “uma importante variável de personalidade para explicação do comportamento humano em configurações organizacionais” (AHMAD, 2011, p. 63). Para Curtis e Taylor (2009, p. 199) pessoas com *locus de controle interno* “reconhecem uma relação direta entre suas ações e resultados”, dessa forma são mais predispostas a “assumir a responsabilidade por suas ações e menos propensas a atribuir os resultados a fatores externos”. Dozier e Miceli (1985), assim como Izraeli e Jaffe (1998), encontraram um efeito direto entre o *locus de controle* e a intenção de denúncia. Assim a quarta relação levantada é que:

- **R4: *Locus de controle interno* tem influência positiva nas intenções de denúncia.**

V - A variável *locus de controle* foi operacionalizada por Chiu (2002) através do modelo de Rotter (1966), contendo questões para identificar se uma pessoa se enquadra no

perfil de *locus* interno ou externo. O autor encontrou que pessoas com *locus* de controle externo são menos propensas a denunciar, mesmo quando consideram a denúncia ética. Assim, os resultados encontrados apontam que o *locus* de controle modera significativamente a relação entre julgamento ético e intenções de denúncia.

A quinta relação é baseada em Trevino (1986), ao sugerir um modelo de tomada de decisões éticas nas organizações, que propõe que o comportamento ético é influenciado pelo *locus* de controle e a estrutura organizacional. Para Trevino (1986) pessoas com *locus* de controle interno irão exibir mais consistência entre o julgamento moral e a ação moral que pessoas com *locus* de controle externo, portanto, de acordo com Trevino e Youngblood (1990) *locus* de controle externo é caracteristicamente associado com uma perspectiva menos ética sobre a vida, enquanto *locus* de controle interno associa-se a decisões mais éticas.

Baseado nessas proposições, a relação cinco é formatada da seguinte forma:

- **R5: Há uma relação positiva entre *locus* de controle interno e julgamento ético.**

VI – Miceli e Near (1985) afirmam que o *clima organizacional* tem impacto nas intenções de denúncia. Vidaver-Cohen (1998, p. 1220) salienta, no entanto, que o clima moral de uma organização não é o causador de um comportamento (como *Whistleblowing*), mas fornece "um contexto em que determinados comportamentos são prováveis de ocorrer se outras condições de apoio individuais e contextuais também existem". Tracy (2006) acredita que ao auxiliar um indivíduo na resolução de questões éticas, o clima ético também ajuda o empregado com o julgamento moral. Logo, tais citações justificam o fato do clima ético ser considerado como impactante nas intenções de denúncia, no entanto de forma indireta.

A sexta relação baseia-se nas variáveis situacionais decorrentes do contexto do trabalho e da cultura organizacional. Para Trevino (1986) estas variáveis moderam o comportamento, e as características do conteúdo moral da cultura organizacional tem impacto no desenvolvimento moral de um indivíduo. Trevino (1986, p. 610) explica que:

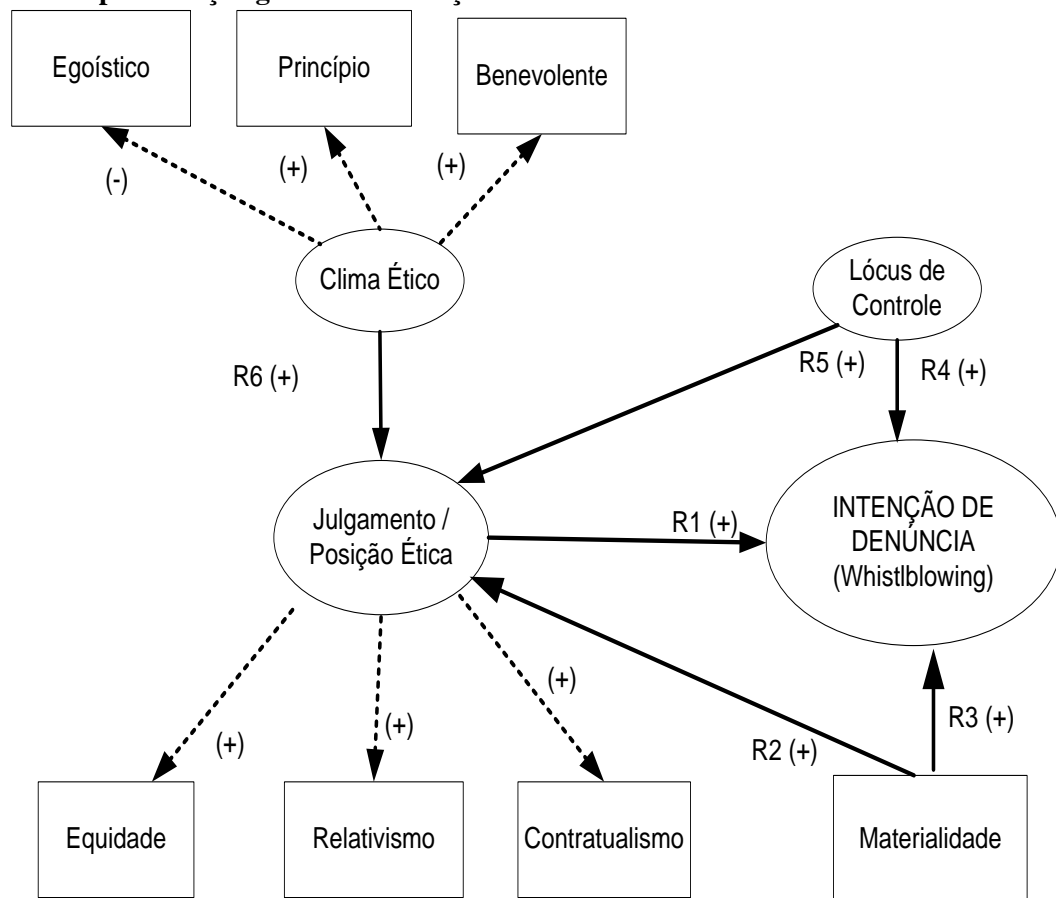
O indivíduo vem para a organização com um nível particular de desenvolvimento cognitivo moral e outras características individuais, mas a ação moral tem lugar no contexto social e pode ser influenciada pesadamente por variáveis situacionais. Portanto, comportamentos éticos/antiéticos em situações práticas não é simplesmente um produto de características individuais fixadas, mas são resultado de uma interação entre o indivíduo e a situação.

Assim, de acordo com essa inter-relação proposta pela literatura entre julgamento ético e clima ético da organização, a relação seis propõe que:

- **R6: Há uma relação positiva entre clima ético e julgamento ético.**

Desse modo, a partir da interação entre as variáveis, o modelo teórico proposto por este estudo, em representação gráfica, apresenta-se conforme na figura 3:

**Figura 3 - Representação gráfica das relações entre as variáveis do estudo**



Fonte: Elaboração própria.

Hair et al. (2009, p. 546) relatam que a apresentação de um diagrama de caminhos torna a retratação do modelo mais conveniente, devendo o pesquisador justificar a base teórica dos indicadores, e que um modelo estrutural “envolve a especificação de relações estruturais entre construtos latentes”.

Na figura 3, de acordo com os princípios básicos da representação gráfica do modelo, as variáveis latentes estão representadas dentro de círculos, enquanto as variáveis manifestas



ou observáveis são representadas pelos retângulos. As relações causais estão indicadas com uma seta de causa para efeito ( $\rightarrow$ ), enquanto as associações correlacionais são representadas com uma seta de duas pontas ( $\leftrightarrow$ ). A ausência de uma trajetória causal ou associação correlacional é indicada pela ausência de uma seta. As relações correlacionais são definidas quando o pesquisador acredita que os construtos são correlacionados, mas não se assume se um é dependente do outro. Essa relação não pode ocorrer entre um construto exógeno e um endógeno.

Hair et al. (2009) explicam ainda que a especificação das relações de dependência também determinam se um construto é exógeno ou endógeno. O construto endógeno atua como variável dependente. No modelo acima a variável dependente é definida como a intenção de reportar fraude (*Whistleblowing*), enquanto as demais são tomadas como independentes (julgamento ético, materialidade, clima ético e locus de controle).

### 3.3 OPERACIONALIZAÇÃO DAS DIMENSÕES ANALISADAS

A operacionalização das dimensões foi possível através da aplicação de questionário junto aos auditores internos, o qual se encontra no apêndice deste trabalho.

O questionário de pesquisa foi dividido em 4 seções. O primeiro continha um cenário hipotético de fraude, tendo sido aplicado dois modelos, um em que o desvio relatado era de 2,5% da receita bruta e outro com desvio de 15% da receita bruta. Cada auditor respondeu apenas um modelo. Após o cenário pedia-se ao respondente para avaliar a gravidade do comportamento relatado no cenário, a probabilidade de denúncia do auditor e dos seus colegas de trabalho a canais internos e externos, bem como a análise do comportamento antiético relatado no cenário, a partir das assertivas da Escala Multidimensional de Ética (*Multidimensional Ethics Scale - MES*), de Reidenbach e Robin (1990), para captar o julgamento ético dos respondentes.

A segunda seção continha 16 (dezesesseis) assertivas para identificar o locus de controle do respondente, enquanto a terceira seção, formada por 26 itens, teve por objetivo captar os climas organizacionais das entidades onde os auditores trabalham. Por fim, a seção 4 buscou informações sobre o perfil pessoal e profissional do auditor, bem como características das organizações em que trabalham.

As dimensões estão analisadas nas seções a seguir.

### 3.3.1 Julgamento ético

Para captar a percepção ou julgamento ético dos auditores internos foi utilizado um cenário (ou vinheta) que envolveu um dilema ético, o qual também serviu para captar a influência da materialidade do delito.

A utilização de cenários é comum nos estudos sobre *Whistleblowing* (CHIU, 2002; KEENAN, 2002; KAPLAN e SCHULTZ, 2007; BRENNAN e KELLY, 2007; AHMAD, 2011; MENK, 2011). Para Alexander e Becker (1978, p. 94) cenários ou vinhetas são “curtas descrições de uma pessoa ou de uma situação social que contêm referências precisas do que se pensa serem os fatores mais importantes nos processos de tomada de decisão ou processo de julgamento de decisões de respondentes”. As vinhetas devem ser construídas retratando ao máximo a realidade que se busca entender, no intuito de que não se tornem imprecisas ou ambíguas (RANDAL e GIBSON; 1990) e podem derivar da iniciativa do próprio pesquisador, baseando-se em experiências práticas, ou serem construídas a partir de pesquisas anteriores. Para Patel (2003) é essencial que os cenários permitam que os respondentes coloquem-se na posição de um personagem retratado em uma situação hipotética.

A decisão sobre quais dilemas éticos deveriam ser abordados partiu da classificação proposta pela ACFE (2014) que distribui as fraudes em três tipos: apropriação indevida de ativos, esquemas de corrupção e fraude em demonstrações financeiras.

A ACFE (2014) define esquemas de corrupção como sendo o uso da influência de um empregado numa transação comercial, violando seu dever para com o empregador com o objetivo de obter vantagem direta ou indireta. O ACFE (2014) se refere à *bribery* como a proposição de propinas a funcionários para obtenção de vantagem para uma empresa. Assim sendo, definiu-se a utilização de um cenário relativo à apropriação indevida de ativos. Como o trabalho se propõe a investigar o impacto da materialidade sobre as intenções de *Whistleblowing*, o cenário será considerado de duas formas diferentes, sendo modificado apenas o nível de materialidade do caso apresentado.

Após a identificação dos tipos de dilemas a serem abordados nas vinhetas, foi efetuada busca por instrumentos previamente utilizados com o mesmo propósito, para evitar problemas quanto à validação e confiabilidade, como já abordado anteriormente. Essa prática tem sido sugerida pela literatura (WEBER, 1992) e sua utilização de instrumentos já validados permite que possam ser feitas comparações entre os dados da pesquisa ora efetuada com amostras diferentes, de pesquisas efetuadas anteriormente (TRACY, 2006).

Em cada um dos cenários apresentados os respondentes devem, inicialmente:

- Avaliar a gravidade do comportamento, a partir de uma escala de Likert, variando de 1 (Nem um pouco sério) a 5 (Muito sério);
- Indicar a probabilidade de ele mesmo e os colegas de trabalho (auditores) reportarem o comportamento descrito no cenário para partes internas e externas à organização, a partir de uma escala variando de 1 (Pouco provável) a 5 (Muito provável);

Depois, para captar a percepção ética sobre o comportamento no cenário apresentado, utilizou-se a metodologia proposta por Reidenbach e Robin (1990) que propõem uma escala multidimensional de ética (*Multidimensional Ethics Scale - MES*), a qual é utilizada para capturar de que forma os indivíduos julgam determinada situação como ética ou antiética.

Em geral, a MES contém oito itens para identificar as três dimensões propostas de julgamento ético (equidade moral, relativismo e contratualismo), sendo 4 (quatro) itens pertencentes à dimensão de equidade moral, e 2 (duas) para cada uma das demais dimensões. A composição de cada uma das dimensões é descrita no quadro 3.

**Quadro 3 - Dimensões da Multidimensional Ethics Scale (MES)**

<b>Equidade moral</b>	<b>Relativismo</b>	<b>Contratualismo</b>
Honesto/desonesto	Tradicionalmente aceitável/inaceitável	Viola / não viola uma promessa tácita
Justo/injusto		
Aceitável/inaceitável para minha família	Culturalmente aceitável/inaceitável	Viola / não viola um contrato não escrito
Moralmente/não moralmente correto		

Fonte: Elaboração própria baseado em Reidenbach e Robin (1990).

Assim sendo, para cada um dos cenários, serão utilizados os oito itens apresentados, também variando num escala de Likert de 5 (cinco) pontos, variando de 1 (Menos ético) a 5 (Mais ético). A resposta média entre cada item dentro de uma dimensão será calculada e utilizada como a classificação da dimensão de cada sujeito.

O primeiro cenário foi adaptado do estudo de Brenan e Kelly (2007), que foi utilizado também por Ahmad (2011) e trata de uma apropriação indevida de ativos. O cenário descreve um desvio de recursos por parte do gerente de produção a partir do pagamento em dinheiro das compras efetuadas a determinado fornecedor, e representa 2,5% do total das receitas da empresa. No segundo cenário pede-se que o respondente considere a mesma situação apresentada no cenário anterior, no entanto, o desvio de recursos representa 15% do total de receitas da empresa.

### 3.3.2 Clima ético organizacional

A seção três do questionário tem como objetivo captar os diversos climas éticos existentes nas organizações em que os auditores internos atuam e de que forma eles impactam em suas intenções de *Whistleblowing*.

Para identificar os climas éticos existentes será utilizado o modelo de Victor e Cullen (1988), que pressupõe a existência de diversos climas éticos numa entidade. Para Victor e Cullen (1988, p. 105), os climas éticos tem alcance sobre quais “conflitos éticos são considerados, o processo pelo qual esses conflitos são resolvidos, e as características de sua resolução”. Esse modelo tem sido utilizado nas pesquisas (TRACY, 2006; MATOS, 2010; AHMAD, 2011; REGO, 2012) e se mostrado útil na identificação de como os climas éticos influenciam no processo de tomada de decisão em uma organização.

Victor e Cullen (1988) utilizaram duas dimensões (lócus de análise e critério ético), com o objetivo de definir uma tipologia de climas éticos, os quais devem revelar um modelo de comportamento ético para cada tipo de clima identificado.

A primeira dimensão do modelo consiste no critério ético, que é representado por três categorias: o egoísmo, a benevolência e o princípio (ou deontologia). Essas classes foram propostas a partir das teorias da moral filosófica, que diferem, de acordo com Victor e Cullen (1988, p. 104), “em termos de critérios básicos utilizados no raciocínio moral, ou seja, maximizando o próprio interesse, maximizando interesses comuns, ou aderindo ao princípio, respectivamente”.

A segunda dimensão do modelo é o lócus de análise que na concepção de Victor e Cullen (1988, p. 105), é “um grupo referente que identifica a origem de julgamento moral utilizado para aplicar o critério ético nas decisões organizacionais e/ou os limites do que seria considerado nas análises éticas das decisões organizacionais”. O lócus de análise também apresenta três categorias: individual, local e cosmopolita.

No lócus de análise individual a fonte de raciocínio ético situa-se dentro do indivíduo a partir de suas crenças e princípios morais. A nível local, a referência parte da própria organização, como por exemplo, através de suas práticas e políticas institucionais, enquanto a nível cosmopolita a fonte de raciocínio ético é gerada fora da organização, mas “usada como dentro das organizações como parte do seu sistema normativo institucional” (VICTOR, CULLEN, 1988, p. 106), como uma associação profissional, por exemplo.

O cruzamento das duas dimensões resulta em nove tipos de climas éticos, conforme o quadro 4.

**Quadro 4 - Tipologia do Climas Éticos segundo Victor e Cullen (1988)**

Critério ético	Lócus de análise		
	Individual	Local	Cosmopolita
Egoísmo	Interesse próprio	Lucro da empresa	Eficiência
Benevolente	Amizade	Interesse da equipe	Responsabilidade social
Princípio	Moralidade pessoal	Regras e procedimentos da organização	Leis e códigos profissionais

Fonte: Elaboração própria baseado em Victor e Cullen (1988, p. 104).

Quando o critério é egoísta, se o referencial adotado for a nível do indivíduo, o objetivo a ser alcançado é a satisfação das necessidades do próprio indivíduo (ganho pessoal, satisfação); se for a nível local, o foco de interesse é o alcance dos interesses da organização, como a lucratividade da empresa; e se o referencial for o cosmopolita, o que se pretende alcançar são os interesses do sistema social e econômico.

Caso o critério adotado seja o benevolente e o lócus for individual, a expectativa é de que as pessoas considerem as outras independentemente de pertencerem à empresa, prevalecendo um sentimento de consideração e amizade. Quando o lócus é local, a consideração é pelo coletivo organizacional, ou seja, o interesse da equipe. Por fim, quando o referencial é cosmopolita, levam-se em consideração fatores/entidades externos à organização, recaindo sobre sua responsabilidade social.

No último critério, de princípio ou deontologia, caso o lócus seja individual, espera-se que as pessoas se comportem de acordo com seus próprios valores éticos; se o lócus for local a expectativa é que haja adesão aos princípios e normas organizacionais; e caso o lócus seja cosmopolita, como as fontes dos princípios estão fora da organização, espera-se que as pessoas atuem de acordo com o código da sua profissão e as leis.

A operacionalização do modelo se dá através da aplicação do questionário original de Victor e Cullen (1988), o qual contém 26 itens e dispõe de uma escala de seis pontos para definir o clima da organização. Em virtude das demais escalas adotadas no presente estudo, optou-se pela utilização de escala com 5 (cinco) pontos, variando de 1 (Totalmente falso) a 5 (Totalmente verdadeiro).

Ao respondente é pedido que assinale o número que corresponde à realidade da sua empresa em relação a cada assertiva, e a formação dos climas éticos se dá através de análise fatorial. Posteriormente, os climas éticos identificados são utilizados para avaliar de que forma impactam nas intenções de *Whistleblowing*, através das diferentes metodologias aplicadas.

### 3.3.3 Locus de controle

*Locus de controle*, conforme abordado na fundamentação teórica, refere-se a uma percepção individual sobre a fonte do controle dos eventos, e pode ser interno ou externo. Quando é interno, o indivíduo acredita que o controle dos eventos está ligado a seu esforço ou competências, e no caso de ser externo, o controle está ligado a fatores externos ao indivíduo, como a sorte, por exemplo.

Será utilizado o questionário de Spector (1988), o qual já foi utilizado em pesquisas que testaram o efeito dessa variável nas intenções de denúncia (DONNELLY et al., 2003; CURTIS e TAYLOR, 2009; AHMAD, 2011). Esse instrumento é composto por 16 questões que capturam se um indivíduo possui locus de controle interno ou externo, sendo 8 para cada tipo de locus. Os auditores devem expressar seu nível de concordância com cada assertiva, que varia de 1 (Discordo fortemente) a 5 (Concordo fortemente). Assim, o escore total pode variar entre 16 e 80. Caso a soma seja alta, indica que a pessoa possui locus de controle externo, enquanto baixa pontuação indica perfil de locus de controle interno.

Para proceder à soma dos valores, é necessário reverter os itens referentes ao locus de controle interno (questões de número 1, 2, 3, 4, 7, 11, 14 e 15), pois uma pontuação igual a 5, que representa forte concordância sobre um item de locus externo, é equivalente a uma pontuação igual a 1, num item sobre locus interno, que representa forte discordância. Dessa forma, os itens referentes ao locus interno de pontuação 1 passam a 5, os de 2 a 4, os de 4 a 2, e os de 5 a 1. A pontuação final é a soma de todas as respostas dos 16 itens após as reversões.

De acordo com Carvalho (2010), para se classificar o locus de controle individual, é preciso comparar a pontuação individual obtida com a média do grupo estudado. Os indivíduos que apresentarem média superior ao grupo serão considerados com Locus de Controle Externo (LCE), enquanto os que apresentarem média inferior ao grupo estarão classificados no grupo de Locus de Controle Interno (LCI).

## 3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O universo da pesquisa corresponde aos auditores internos brasileiros, entretanto destaca-se que não há informação oficial do quantitativo destes profissionais, considerando não existir regulamentação ou registro específico para o exercício da profissão<sup>2</sup>. Deste modo,

---

<sup>2</sup> Esclarece-se que a exigência de bacharelado em Ciências Contábeis para o exercício da profissão de auditoria é adstrita ao exercício da auditoria independente, conforme a Instrução CVM nº 308 de 14 de Maio de 1999, da

considerou-se para fins da pesquisa o universo de profissionais associados ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA – *The Institute of Internal Auditors*), cujo órgão representa a classe nacionalmente. De acordo com informações da diretoria do IIA Brasil, em janeiro de 2014, mês em que se encerrou a aplicação do instrumento de pesquisa, existiam 3.993 profissionais cadastrados.

A amostra do trabalho é considerada probabilística e aleatória simples. Probabilística “pois cada elemento da população tem uma chance conhecida e diferente de zero de ser selecionado para compor a amostra” (MATTAR, 1996, p. 282), e aleatória simples, pois os membros da população possuem a mesma probabilidade de pertencerem à amostra, sendo a escolha efetuada ao acaso. A amostra do presente estudo é composta por 424 respondentes, representando, portanto, 10,6% do universo da pesquisa.

### 3.5 COLETA DE DADOS

O instrumento de pesquisa foi desenvolvido com base na revisão da literatura existente para captar fatores individuais (julgamento ético e lócus de controle), organizacionais (clima ético, tamanho da organização, tipo de entidade e nível de trabalho) situacionais (materialidade do delito e status do criminoso) e demográficos (sexo, idade, tempo de trabalho, nível educacional e nível de trabalho) dos auditores internos. Além destes, a informação sobre a existência de canal de denúncia formal na empresa foi incluída.

Desta forma, o questionário de pesquisa foi elaborado a partir de instrumentos já existentes em estudos sobre *Whistleblowing*. A decisão de partir de instrumentos já desenvolvidos e testados teve o objetivo de evitar problemas relativos à validação e confiabilidade das medidas escolhidas, tendo sido operacionalizadas conforme explicado no tópico 3.3 desta pesquisa.

Antes de efetuar a aplicação do questionário foi aplicado um pré-teste com a intenção de avaliar se o instrumento era compreensível e claro. O mesmo foi enviado a cinco auditores e dois pesquisadores, tendo sido recebidas algumas sugestões quanto a questões pontuais, que foram incorporadas, tendo em vista que se mostraram relevantes e pertinentes.

Para ter acesso aos auditores internos cadastrados no IIA Brasil, foi feito um contato formal com o presidente do Conselho de Administração do órgão, explicando-se o objetivo da tese e a necessidade de aplicação de questionário eletrônico junto aos associados. Solicitou-se

o apoio formal do órgão, o qual foi concedido através da liberação para participação e aplicação do questionário durante o Congresso de Auditoria Interna (CONBRAI), organizado pela instituição, e ainda através da disponibilização do link do instrumento de pesquisa nos e-mails dos associados. Utilizou-se o *Google Docs* como plataforma para o questionário.

Os primeiros questionários foram aplicados de forma presencial, por ocasião do 34º CONBRAI, realizado na cidade de Fortaleza/CE, no período de 22 a 25 de Setembro de 2013, e um total de 194 questionários válidos foi recolhido. Posteriormente, o IIA fez a disponibilização do link do instrumento de pesquisa aos seus associados, através de email, tendo sido respondidos por mais 230 auditores. O período de recolhimento dos dados através de meio eletrônico foi de 22 de Outubro de 2013 a 22 de Janeiro de 2014<sup>3</sup>.

### 3.6 TÉCNICAS PARA ANÁLISE DOS DADOS

Algumas técnicas estatísticas foram utilizadas no intuito de responder a questão de pesquisa e alcançar os objetivos propostos.

No âmbito univariado, as estatísticas descritivas foram utilizadas para apresentar o perfil dos respondentes e as variáveis dos cenários, e incluem média, desvio padrão, frequências e percentuais. No que diz respeito às técnicas multivariadas foram utilizadas as seguintes: análise fatorial, análise de correspondência, regressão logística e análise de equações estruturais. As razões pelas quais essas técnicas foram utilizadas são descritas em seguida.

#### 3.6.1 Análise Fatorial

A análise fatorial consiste numa técnica multivariada que busca reduzir uma grande quantidade de variáveis observadas a um número reduzido de fatores. Hair et al. (2009) explicam que a análise fatorial providencia as ferramentas para que seja possível analisar a estrutura de inter-relações, a exemplo de respostas a questionários, e definir conjuntos de variáveis que são fortemente inter-relacionadas, conhecidos como fatores, e estes por sua vez podem ser considerados como representantes de dimensões dentro dos dados.

Este tipo de técnica pode ser exploratória quando utilizada para encontrar uma estrutura em um conjunto de variáveis, ou como um método reducional de dados, ou

---

<sup>3</sup> Realizou-se um teste de média entre os questionários aplicados de forma presencial e os aplicados por e-mail, e seus resultados quanto aos valores das principais variáveis do estudo não apresentaram diferenças significativas.



confirmatória quando existem ideias sobre a realidade dos dados baseado em suportes teóricos, assim, o pesquisador busca pela confirmação através da definição da quantidade de fatores a serem encontrados.

Quanto ao tamanho da amostra para realização da análise fatorial, Hair et al. (2009, p. 108) esclarecem que, regra geral, o número mínimo é “ter pelo menos cinco vezes mais observações do que o número de variáveis a serem analisadas, e o tamanho mais aceitável teria uma proporção de dez para um”. Esta premissa é atendida neste estudo, uma vez que a análise fatorial foi efetuada para reduzir 26 itens, portanto 130 observações seriam o bastante para atender aos valores preconizados como ideal para proceder a este tipo de análise (enquanto nesta Tese o número de observações foi de 424).

A análise fatorial foi empregada para identificar os climas organizacionais, tendo sido utilizado o modelo de climas organizacionais proposto por Victor e Cullen (1988), o qual fez parte do questionário de pesquisa, e possui 26 questões, com escala de resposta *Likert* de 5 (cinco) pontos, variando de 1 (Totalmente falso) a 5 (Totalmente verdadeiro) quanto à concordância com cada item.

A análise fatorial efetuada teve caráter exploratório do tipo R, onde os dados de entrada são calculados a partir de uma matriz de correlação entre as variáveis métricas, tomadas como as 26 assertivas. Utilizou-se o método de extração de fatores de Análise de Componentes Principais, em virtude de ser o mais apropriado quando o objetivo é reduzir dados (HAIR et al., 2009).

Quanto às medidas gerais de intercorrelação, utilizou-se a matriz de correlação e anti-imagem, que considera como elevadas as correlações parciais superiores a 0,5, e também o teste de esfericidade de Bartlett, o qual fornece a significância estatística de que a matriz de correlação possui correlações significantes pelo menos entre algumas variáveis.

### 3.6.2 Análise de Correspondência Múltipla

A análise de correspondência, também conhecida como escalonamento ótimo, é uma técnica composicional cuja aplicação reside “na retratação da correspondência de categorias de variáveis, particularmente aquelas medidas em escalas nominais” (HAIR et al., 2009, p. 507). A Análise de Correspondência Múltipla (ACM) configura-se como uma técnica de análise multivariada aplicável a dados categorizados, que tem como propósito analisar graficamente associações nos níveis das variáveis categóricas após redução de dimensionalidade dos dados ou nuvem de pontos.

Os dados são organizados na forma de uma matriz indicadora (I) em que as linhas representam objetos (indivíduos) e as colunas representam as categorias das variáveis, que devem ter a propriedade de serem mutuamente exclusivas, ou seja, um indivíduo não pode pertencer a mais de uma categoria de uma variável.

Czermainski (2004) esclarece que a natureza multivariada da ACM permite que sejam reveladas relações que não seriam detectadas em comparações aos pares das variáveis, e que a técnica é altamente flexível quanto a pressuposições sobre os dados, sendo o único requisito necessário a existência de uma matriz retangular que possua entradas não negativas. A técnica permite que seja feita a transformação de qualquer característica quantitativa em qualitativa, realizando-se, então, uma partição de seu domínio de variação em classes. Outra consideração é que a análise é mais eficaz se a matriz de dados é grande, e através de inspeção visual ou análise estatística simples não seria possível revelar tal estrutura.

As categorias são organizadas em variáveis *dummies*. Considerando Q variáveis, cada uma com  $k_q$  categorias, tem-se então que o número de categorias é  $K = \sum_{i=1}^Q Kq$ , com n respondentes, formando-se então a matriz I de dimensão n x K, com elementos "0" ou "1", de acordo com o indivíduo pertencer ou não a cada categoria da variável. O número de dimensões na ACM é igual a K - Q, e a redução desta dimensão, em geral, para duas dimensões, prende-se à facilidade que se tem na interpretação dos pontos em um plano. A matriz indicadora tem variância  $\frac{K}{Q} - 1$  e algumas medidas contribuem para a interpretação e contribuição dos eixos: a contribuição da categoria para o eixo e a contribuição do eixo para a variância da categoria.

A técnica de ACM apresenta um modelo gráfico que demonstra a interação dos dados, de modo que seja possível identificar as relações existentes entre eles. Deste modo, todos os fatores propostos na pesquisa: intenção de denúncia (interna e externa), materialidade, locus de controle, julgamento ético e clima organizacional formam o banco de dados para a análise de correspondência múltipla. Cabe ressaltar que esse tipo de análise só pode ser efetuada com dados categorizados, de forma que seja possível estabelecer relações entre os grupos de variáveis estudadas. Assim sendo, as variáveis do presente estudo foram categorizadas de acordo com a tabela 1.

**Tabela 1- Codificação das categorias das variáveis consideradas na Análise de Correspondência Múltipla**

Variável	Categoria	Codificação
Denúncia Interna/Externa	Baixa	D1b/DEb
	Alta	D1a/DEa
Materialidade	Baixa	MATb
	Alta	MATa
Lócus de controle	Interno	LOCint
	Externo	LOCext
Julgamento ético Equidade	Baixo	EQB
	Médio	EQM
	Alto	EQA
Relativismo	Baixo	REB
	Médio	REM
	Alto	REA
Contratualismo	Baixo	COA
	Médio	COM
	Alto	COB
Clima organizacional Princípio	Baixo	PR1b
	Alto	PR1a
Caring	Baixo	CARb
	Alto	CARa
Independência	Baixo	INDb
	Alto	INDa
Instrumental	Baixo	INSTb
	Alto	INSTa
Regulamentador	Baixo	REGb
	Alto	REGa

Fonte: Elaboração própria.

Essa categorização foi efetuada para tornar possível a visualização da influência de níveis diferentes das variáveis utilizadas no trabalho. Todas as análises foram efetuadas através de quatro modelos distintos, incluindo as seguintes variáveis, destacados na tabela 2.

**Tabela 2 - Apresentação das variáveis componentes dos quatro modelos estatísticos a serem considerados no estudo**

Modelo	Demais variáveis do modelo
Denúncia interna sem clima organizacional	Denúncia interna, Materialidade, Lócus de controle e Julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo).
Denúncia interna com clima organizacional	Denúncia interna, Materialidade, Lócus de controle, Julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo) e Clima organizacional (princípio, caring, instrumental, independência e regulamentador).
Denúncia externa sem clima organizacional	Denúncia externa, Materialidade, Lócus de controle e Julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo).
Denúncia externa com clima organizacional	Denúncia externa, Materialidade, Lócus de controle, Julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo) e Clima organizacional (princípio, caring, instrumental, independência e regulamentador).

Fonte: Elaboração própria.

A decisão de dividir a análise a partir da inclusão de clima organizacional teve o objetivo de avaliar o comportamento das variáveis num modelo mais simplificado e em um modelo mais complexo, incluindo o clima, que agrega 5 (cinco) novas variáveis ao modelo geral. A Análise de Correspondência Múltipla no presente trabalho, portanto, busca conhecer e analisar através dos gráficos gerados as associações nos níveis das variáveis constantes no modelo.

A Análise de Correspondência Múltipla pode utilizar mais de duas dimensões para demonstrar a associação entre as variáveis, sendo mais comum, no entanto, efetuar a análise através de apenas duas dimensões devido à simplicidade deste método. A análise através de duas dimensões foi efetuada no presente trabalho, pois além da simplicidade que advém com seu uso, pode-se selecionar o número de dimensões com base no nível geral de variância explicada.

Nesse sentido, a título de exemplo, para a tabela multidimensional: Intenção de denúncia x Materialidade x Locus x Equidade x Relativismo x Contratualismo, tem-se  $Q = 6$  e  $K = 5 + 2 + 2 + 3 + 3 + 3 = 18$ , portanto a nuvem de pontos da matriz indicadora apresenta variância 2,0, com dimensionalidade 12, ou seja, o número máximo de eixos necessários para explicar a variância total da nuvem de pontos é 12, com variância média dos pontos da matriz  $I$  dada por:

$$\frac{\left(\frac{K}{Q}-1\right)}{K-Q}, \quad (1)$$

Substituindo os valores nesta expressão, obtém-se o valor 0,167, que serve para determinar o número de dimensões a serem utilizadas, ou seja, adota-se o número de dimensões a serem utilizadas a partir do número de dimensões em que os autovalores singulares são superiores a 0,167. Portanto, a soma dos autovalores singulares é igual a 12, e representa a variância total igual a 2. Logo, a inércia da primeira dimensão é  $2,135/12 \times 2 = 0,356$ , que em porcentagem representa 35,6% da variância total da nuvem de pontos. Uma solução com cinco dimensões é apresentada na Tabela 3.

Observa-se na Tabela 3 que o autovalor singular médio é 1,359, e somente duas dimensões são superiores a este, podendo-se admitir uma solução com duas dimensões. O mesmo foi efetuado para os três demais modelos utilizados e os testes revelaram que a análise através de duas dimensões era a mais adequada para todos eles.

**Tabela 3 - Análise de Correspondência Múltipla (ACM) para as variáveis categóricas: Denúncia Interna, Lócus, Materialidade e Julgamento ético (Contratualismo, Equidade e Relativismo) com cinco dimensões**

Dimensão	Alpha de Cronbach	Valor Singular	Inércia	% variância
1	0,638	2,135	0,356	35,6
2	0,380	1,464	0,244	24,4
3	0,151	1,144	0,191	19,1
4	0,063	1,055	0,176	17,6
5	-0,002	0,998	0,166	16,6
Total		6,797	1,133	-
Média	0,317 <sup>a</sup>	1,359	0,227	22,7

Fonte: Elaboração própria.

A análise de correspondência múltipla, portanto, se dá através da análise gráfica, com a explicação das variáveis que ficam próximas umas as outras através da distribuição dos pontos no gráfico, pois a técnica é considerada descritiva e adequada à análise exploratória de dados.

### 3.6.3 Regressão logística

Quando a variável dependente é uma informação qualitativa, a mesma deve ser codificada como uma variação *dummy*, configurando-se como uma variável dependente limitada, necessitando ser tratada diferentemente (BROOKS, 2008). Esta variável limitada pode se referir a valores que estão limitados a certos números inteiros ou quando é um número binário.

O modelo de probabilidade linear é a forma mais simples para lidar com variável dependente binária, e de acordo com Brooks (2008) é “baseado na suposição que a probabilidade de um evento ocorrer,  $P_i$ , é linearmente relacionada com um conjunto de variáveis explicativas  $x_{2i}, x_{3i}, \dots, x_{ki}$ ”, como descrito na expressão abaixo:

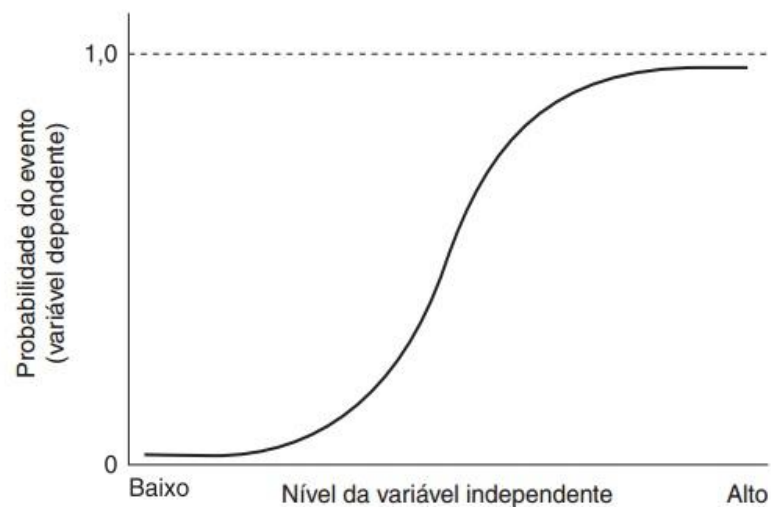
$$P_{i=p}(y_i=1) = \beta_1 + \beta_2 x_{2i} + \beta_3 x_{3i} + \dots + \beta_k x_{ki} + u_i, \quad i=1, \dots, N \quad (2)$$

Caso um modelo linear seja utilizado, os valores previstos para Y poderiam assumir valores maiores que 1 ou menores que 0, desta forma, o modelo logit é capaz de superar a limitação do modelo linear, através da seguinte estimação:

$$P_i = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_1 + \beta_2 x_{2i} + \dots + \beta_k x_{ki} + u_i)}} \quad (3)$$

A regressão logística utiliza a curva logística para representar a relação entre a variável dependente e as variáveis independentes. No caso de níveis muito baixos da variável dependente, a probabilidade se aproxima de 0, mas nunca atinge esse valor, e, por outro lado, quando há um aumento da variável dependente o valor aproxima-se de 1, e nunca ultrapassa esse valor, conforme pode-se observar na figura abaixo (HAIR et al., 2009).

**Figura 4 - Forma da regressão logística entre variáveis dependente e independente**



Fonte: Hair et al. (2009, p. 284)

Para avaliar como as variáveis materialidade, locus de controle, julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo) e clima organizacional (princípio, *caring*, independência, instrumental e regulamentador) afetam a probabilidade de denúncia por parte do auditor, fez-se a opção pela regressão logística, a qual fornece resultado em termos de probabilidade. Logo a relação final pode ser representada pela função abaixo.

$$P = F(\text{materialidade}, \text{locus de controle}, \text{julgamento ético}, \text{clima organizacional})$$

A variável dependente, denúncia interna ou denúncia externa, foi medida em escala *Likert* de 1 a 5 pontos. Assim, optou-se por dois modelos de regressão logística. O primeiro transformando a variável dependente em binária (assumindo valor 0 ou 1), considerando como denúncia (valor 1) a afirmação de que seria muito provável efetuar a denúncia (5 na escala *Likert* utilizada) e as demais respostas (de 1 a 4) consideradas como não efetuar a denúncia (valor 0), e o segundo modelo considerando a variável dependente tal como foi dada, na escala ordinal de 1 a 5.

Para um melhor entendimento, o modelo completo a ser estimado está descrito abaixo:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 Mater_i + \beta_2 Locus_i + \sum_{k=1}^3 \beta_k Julgam_i + \sum_{j=1}^5 \beta_j Clima_i + \varepsilon_i \quad (4)$$

Onde,

$Y_i$  = Denúncia (interna ou externa);

$Mater_i$  = materialidade;

$Locus_i$  = locus de controle;

$Julgam_i$  = variáveis de julgamento ético (Equidade, Relativismo e Contratualismo);

$Clima_i$  = variáveis de clima organizacional (Princípio, Caring, Instrumental, Independência e Regulamentador);

$i$  = indivíduo;

$\varepsilon_i$  = termo de erro.

É importante ressaltar que serão estimadas ao todo 8 regressões, sendo quatro para os determinantes da intenção de denuncia interna e quatro para os determinantes da intenção de denúncia externa. Esses quatro modelos serão similares, sendo a única variação o fato de a variável dependente ser a intenção de denúncia interna ou externa. Assim, os modelos estimados serão os seguintes:

I – Modelo 1 (a variável dependente  $-Y_i$  - assume valor 0 ou 1; e as variáveis independentes são Locus, Materialidade, Equidade, Relativismo e Contratualismo);

II – Modelo 2 (a variável dependente  $-Y_i$  - assume valor de 1 a 5; e as variáveis independentes são Locus, Materialidade, Equidade, Relativismo e Contratualismo);

III – Modelo 3 (a variável dependente  $-Y_i$  - assume valor 0 ou 1; e as variáveis independentes são Locus, Materialidade, Equidade, Relativismo, Contratualismo, Princípio, Caring, Instrumental, Independência e Regulamentador);

IV – Modelo 4 (a variável dependente  $-Y_i$  - assume valor de 1 a 5; e as variáveis independentes são Locus, Materialidade, Equidade, Relativismo, Contratualismo, Princípio, Caring, Instrumental, Independência e Regulamentador).

Tendo em vista que a normalidade dos dados normalmente não é satisfeita quando se utiliza a escala de Likert, a regressão logística mostra-se adequada. Hair et al. (2009, p. 284) esclarecem que a natureza da variável dependente binária (em 0 ou 1) “tem propriedades que violam as suposições da regressão múltipla”. A primeira propriedade é o fato do termo de erro deste tipo de variável seguir a distribuição binomial, e não a normal, o que invalida os testes

estatísticos que “se sustentam nas suposições de normalidade” (HAIR et al., 2009, p. 284). Depois, a variável dicotômica não tem variância constante, o que pode criar casos de heterocedasticidade. Por fim, nenhuma violação aos pressupostos tem como ser “remediada por meio de transformações das variáveis dependente ou independentes”.

Testa-se a hipótese nula de que todos os coeficientes angulares são simultaneamente iguais a 0, através da estatística da razão de verossimilhança (*LR statistic*), a qual segue a distribuição  $X^2$  com número de graus de liberdade igual ao número de variáveis explanatórias (GUJARATI, 2006). Esse teste equivale ao F utilizado no modelo de regressão linear.

Quanto ao ajustamento do modelo, a regressão logística difere da regressão linear, não existindo um coeficiente de determinação para tal, no entanto o teste *Hosmer-Lemeshow* e a estatística *Count R<sup>2</sup>* servem para indicar o nível de ajustamento do modelo adotado aos dados da pesquisa. O teste *Hosmer-Lemeshow* efetua uma divisão dos casos em dez classes iguais, avaliando o modelo ajustado através das distâncias entre as probabilidades ajustadas e as probabilidades observadas. A hipótese nula é que não existe diferença entre os valores que são previstos no modelo e os valores reais. Hair et al. (2009) explicam que esse teste fornece uma medida que não se baseia no valor da verossimilhança, mas na real previsão da variável dependente. Por sua vez, o *Count R<sup>2</sup>*, ou pseudo  $R^2$ , demonstra o percentual de valores  $y_i$  corretamente previstos, definido como o número de observações previstos corretamente dividido pelo número total de observações.

### 3.6.4 Análise de equações estruturais

Para buscar evidências suplementares sobre o relacionamento entre a denúncia (interna e externa) com as demais variáveis do estudo, optou-se pelo emprego de uma metodologia adicional, qual seja, a análise de equações estruturais através de modelo multinível.

Os modelos multiníveis, também denominados de lineares hierárquicos, são uma extensão dos modelos lineares generalizados. Santos et al. (2000) explicam que “uma das estruturas de dados que podem ser analisadas pelos modelos multiníveis ou hierárquicos consistem naquelas estruturas cujas unidades são agrupadas (aninhadas) em diferentes níveis hierárquicos”, e citam como exemplo o caso em que um pesquisador busca investigar como as características do local de trabalho podem influenciar na produtividade de um trabalhador. Nesse sentido, as variáveis poderiam ser mensuradas a nível do trabalhador e da organização.

O que difere nestes modelos são as estimativas de erros-padrões que se apresentarão mais precisos do que aqueles das análises tradicionais, o que se deve a consideração da



correlação intra-classe no ajustamento dos modelos. O ajuste de modelos multiníveis baseia-se na estimação dos Mínimos Quadrados Generalizados (GLS).

A análise de equações estruturais, por sua vez, é uma técnica utilizada para testar a validade de modelos causais que definem relações causais, hipotéticas, entre variáveis, sendo descrita como “uma combinação de técnicas clássicas da análise fatorial – que define um modelo de medida que operacionaliza variáveis latentes ou constructos – e de regressão linear – que estabelece, no modelo estrutural, a relação entre as diferentes variáveis sob estudo”. (MARÔCO, 2014, p. 3). O modelo é, no entanto, mais do que a soma dessas duas técnicas, à medida que apresenta uma racionalidade diferente, pois o quadro teórico é estabelecido à priori, que através da análise dos dados, é confirmado ou não. Além disso, permite representar múltiplas relações simultaneamente e com especificação da direção causal<sup>4</sup>.

Chin (2002) explica que o modelo de equações estruturais é uma ferramenta de análise multivariada “de segunda geração”, que admite uma flexibilidade na modelagem da teoria com os dados, e Bido et al. (2010) ratificam que o modelo “permite a avaliação de relações entre construtos não mensuráveis diretamente.”

As seguintes etapas devem ser adotadas para a análise de equações estruturais: 1 – elaboração de um modelo teórico para o estudo derivado a partir da teoria; 2 – coleta dos dados; 3 – especificação e identificação do modelo; 4 – avaliação da qualidade do ajustamento do modelo e sua validação, e 5 – aceitação ou rejeição do modelo proposto.

Neste estudo, como os fatores (variáveis) julgamento ético e clima organizacional não podem ser observados diretamente (são variáveis latentes), mas sim obtidos por intermédio de outras variáveis ou indicadores, desta forma o modelo de equações estruturais mostra-se adequado. Adicionalmente, várias relações entre esses fatores serão analisadas com a intenção de identificar a relação causal entre eles, caso as mesmas existam. No que diz respeito à causalidade, no entanto, é importante ressaltar que a mesma pode ser inferida através da análise de equações estruturais como assunção do modelo, e não por um *output* ou consequência de inferência da técnica.

Curran (2003) descreve que o método de estimação mais utilizado é o de Máxima Verossimilhança (ML), sob as suposições de amostra suficientemente grande, especificação

---

<sup>4</sup> Os modelos de equações estruturais generalizados se encaixam nos modelos lineares generalizados com variáveis latentes via máxima verossimilhança. A probabilidade para o modelo especificado é derivado sob a suposição de que cada variável resposta é independente e identicamente distribuída em toda a amostra estimativa. As variáveis de resposta também assumem serem independentes uma das outras. Essas suposições são subordinadas às variáveis latentes e as variáveis exógenas observadas. Esta probabilidade é calculada integrando as variáveis latentes. Para maiores detalhes ver Stata (2013).

do modelo adequado e resíduos independentes e normalmente distribuídos. Caso todas essas suposições sejam atendidas, o ML oferece estimativas dos parâmetros não viesados, consistentes e eficientes, mas salienta que estas propriedades são comumente violadas na prática. Por esta razão, tendo em vista que a modelagem de equações estruturais abrange uma ampla gama de modelos de regressão linear para modelos de mensuração de equações simultâneas (HUBER, 2014), e a natureza da variável da presente pesquisa, optou-se pela estimação de um modelo de equações estruturais logístico, com o ajuste que considere dados multiníveis. Neste caso, a estimação é efetuada através do método de quasi-máxima verossimilhança (QML), pois a condição de normalidade não é requerida quando se assume a condição de erro padrão robusta (STATA, 2013).

Machado (2015) esclarece que “o ajuste desses modelos torna possível o tratamento simultâneo do efeito do nível em grupos, como, por exemplo, pela inclusão de efeitos aleatórios tais como os efeitos não observados dentro do grupo de empresas”. Nesse sentido, tendo em vista a existência do fator clima organizacional, o qual possui variáveis que podem ser mensuradas tanto ao nível individual como ao nível da empresa, optou-se pelo emprego desta metodologia.

## 4. RESULTADOS DOS DETERMINANTES DE *WHISTLEBLOWING* (INTERNO E EXTERNO) CONSIDERANDO DIFERENTES METODOLOGIAS

### 4.1 INTRODUÇÃO

Anteriormente à apresentação dos resultados sobre a interação das variáveis do modelo proposto para entender o processo de *Whistleblowing* dos auditores internos brasileiros, faz-se uma descrição da amostra, bem como dos resultados dos dois cenários utilizados no estudo sobre apropriação indevida de ativos.

#### 4.1.1 Descrição da amostra

A amostra do estudo é composta por 424 auditores internos; número este maior do que nos dois estudos que serviram de base para esta pesquisa obtiveram amostras inferiores. Ahmad (2011), que teve como público alvo os auditores internos associados ao IIA da Malásia e obteve uma amostra final de 180 respondentes, enquanto Menk (2011), ao investigar o fenômeno do *Whistleblowing* nos Estados Unidos, trabalhou com dados referentes a 352 estudantes.

**Tabela 4 - Estatística descritiva da amostra dos Auditores Internos segundo sexo e associação ao Instituto dos Auditores Internos**

Sexo	Obs. (%)	Associados ao IIA	Não associados ao IIA
Masculino	317 (74,8)	232 (73,6)	85 (78,0)
Feminino	107 (25,2)	83 (26,4)	24 (22,0)
Total	424 (100,0)	315 (100,0)	109 (100,0)

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 4 mostra que a proporção de homens que compõem a amostra (74,8%) é bem superior à de mulheres (25,2%), assim também como é superior a quantidade de respondentes que são associados ao Instituto dos Auditores Internos.

A maioria dos respondentes (78,3%) não possui nenhuma certificação de auditoria, ou seja, do total da amostra apenas 92 auditores possui algum tipo de certificação, e o maior grau de escolaridade é a especialização para quase 60% da amostra do estudo, enquanto os doutores são apenas 0,9%, conforme pode-se observar na tabela 5.

No que se refere ao tipo de entidade onde os auditores da amostra trabalham, 172 (40,6%) respondentes trabalham em entidades privadas, 241 (56,8%) em entidades públicas, 7

(1,7%) em entidades mistas, enquanto 4 (0,9%) auditores marcaram a opção “outros”, e destes, dois descreveram se tratar de entidades do terceiro setor. Os dados sobre escolaridade, idade e tipo de entidade nas quais os auditores trabalham estão apresentados na Tabela 5.

**Tabela 5 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos segundo certificação em auditoria, faixa etária, escolaridade e tipo de entidade**

Variáveis	Categorias	Obs.	%
Certificação	Sim	92	21,7
	Não	332	78,3
Faixa etária	Entre 21 e 30	49	11,6
	Entre 31 e 40	134	31,6
	Entre 41 e 50	136	32,1
	Entre 51 e 60	93	21,9
	Acima de 61	12	2,8
Escolaridade	Graduação	111	26,2
	Especialização	254	59,9
	Mestrado	55	13,0
	Doutorado	4	0,9
Tipo de entidade	Privada	172	40,6
	Pública	241	56,8
	Mista	7	1,7
	Outros	4	0,9
Total		424	100,0

Fonte: Elaboração própria.

Percebe-se uma amostra heterogênea em termos de idade. A maior parte dos auditores que compõem a amostra tem entre 31 e 50 anos, representando 63,7% do total. O respondente mais jovem possui 21 anos, enquanto o mais velho possui 73 anos. Em virtude da amostra de homens ser maior que a de mulheres, em todas as faixas de idade há mais pessoas do sexo masculino que do sexo feminino, havendo certo equilíbrio apenas na faixa etária de 21 a 30 anos, onde os homens representam 51,0% e as mulheres 49,0%, conforme pode-se observar na Tabela 6.

**Tabela 6 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos relacionando faixa etária e sexo**

Faixa etária	Obs.	Sexo			
		Masculino	%	Feminino	%
Entre 21 e 30	49	25	51,0	24	49,0
Entre 31 e 40	134	99	73,9	35	26,1
Entre 41 e 50	136	104	76,5	32	23,5
Entre 51 e 60	93	78	83,9	15	16,1
Acima de 61	12	11	91,7	1	8,3

Fonte: Elaboração própria.

Quanto à posição que ocupam na empresa, percebe-se que a amostra possui mais respondentes nas categorias de pleno, gerente e sênior. Parte dos respondentes (19,6%) não informou seu nível de trabalho, conforme descrito na Tabela 7.

**Tabela 7 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos segundo nível que ocupa no local de trabalho**

Nível de trabalho	Obs.	%
Trainee	5	1,2
Júnior	36	8,5
Sênior	79	18,6
Pleno	97	22,8
Gerente	91	21,4
Coordenador	6	1,4
Outros	27	6,4
Não informou	83	19,6

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 8 apresenta o tempo de experiência que os respondentes possuem como auditores, assim também o tempo que estão no atual emprego. A heterogeneidade também fica clara no quesito tempo de experiência profissional, onde a variação alcança de menos de 1 ano a 40 anos de experiência.

**Tabela 8 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos quanto ao tempo de experiência total e tempo no atual emprego.**

Tempo	Tempo de experiência como auditor	%	Tempo no atual emprego	%
Até 5 anos	145	34,2	136	32,1
De 6 a 10 anos	108	25,5	84	19,8
De 11 a 15 anos	72	17,0	51	12,0
De 16 a 20 anos	52	12,3	45	10,6
De 21 a 25 anos	19	4,5	38	9,0
De 26 a 30 anos	20	4,7	32	7,5
Acima de 31anos	8	1,9	38	9,0
Total	424	100,0	424	100,0

Fonte: Elaboração própria.

Cabe chamar a atenção para a relação entre idade e experiência profissional (Tabela 9), pois não se percebeu uma relação crescente entre os dois parâmetros, ou seja, os auditores com maior idade não possuem mais experiência em relação aos mais novos, levando em consideração a relação idade/experiência profissional. De forma geral, percebe-se que os auditores tendem a permanecer por um tempo razoável nas empresas em que atuam, pois quando perguntados sobre o tempo no atual emprego, cerca de 67,9% está há mais de 5 anos

no mesmo local. Estes dados podem ser explicados, em parte, porque 56,8% da amostra são auditores de empresas públicas. No trabalho de Ahmad (2011) cerca de 57,8% dos auditores apresentava tempo inferior a 5 anos de trabalho na empresa atual.

Dos auditores que participaram da pesquisa, cerca de 34,2% possuem entre 0 e 5 anos na área de auditoria. Em todas as faixas etárias, inclusive acima de 61 anos, encontram-se profissionais com até 5 anos de experiência (2,1%), no entanto ela é mais expressiva na faixa de 31 a 40 anos de idade e representa 38,6% dos respondentes, conforme se pode observar na Tabela 9.

**Tabela 9 - Estatística descritiva da amostra de Auditores Internos considerando a relação entre tempo de experiência e idade**

Tempo de experiência			Idade				
Categorias	Obs.	%	21 a 30	31 a 40	41 a 50	51 a 60	Acima de 61
Até 5 anos	145	34,2	36 (24,8)	56 (38,6)	32 (22,1)	18 (12,4)	3 (2,1)
De 6 a 10 anos	108	25,5	13 (12,0)	42 (38,9)	33 (30,6)	20 (18,5)	0 (0,0)
De 11 a 15 anos	72	17,0	0 (0,0)	31 (43,1)	32 (44,4)	9 (12,5)	0 (0,0)
De 16 a 20 anos	52	12,3	0 (0,0)	5 (9,6)	26 (50,0)	19 (36,5)	2 (3,8)
De 21 a 25 anos	19	4,5	0 (0,0)	0 (0,0)	11 (57,9)	7 (36,8)	1 (5,3)
De 26 a 30 anos	20	4,7	0 (0,0)	0 (0,0)	2 (10,0)	14 (70,0)	4 (20,0)
Acima de 31anos	8	1,9	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	6 (75,0)	2 (25,0)

Fonte: Elaboração própria.

Um percentual bastante significativo da amostra (83,2%) afirmou que existe algum tipo de canal de denúncia formal na entidade em que trabalha. Dos 172 auditores que atuam em entidades privadas, 73,8% afirmam que a empresa possui canal de denúncia, enquanto na área pública a existência de algum tipo de canal chega a 89,6%. Nas entidades mistas, todos os auditores sinalizaram positivamente sobre a existência de canal de denúncia, e dos 4 que atuam em outros tipos de entidades, 3 também afirmaram a existência do mesmo.

#### 4.1.2 Descrição dos cenários

Os cenários elaborados tinham a intenção de avaliar inicialmente a percepção sobre a gravidade do delito bem como a possibilidade de denúncia por parte dos respondentes, tanto considerando a perspectiva de uma delação a um canal interno, como também a um canal externo à empresa.

O primeiro cenário do estudo referiu-se a um **ato de corrupção**, quando há abuso de influência em uma transação comercial para o alcance de benefícios diretos ou indiretos por parte do empregado. Neste contexto, o cenário estava apresentado da seguinte forma:

#### CENÁRIO 1:

*“Você está auditando os procedimentos de compras da empresa e constata que uma matéria-prima que pode ser adquirida de três diferentes fornecedores, está sendo adquirida de um único fornecedor, o qual não é o que apresenta o preço mais baixo. Ao indagar o Gerente Comercial a respeito da situação, ele justifica afirmando que tem optado por tal procedimento por razões de qualidade do produto recebido. No entanto, ao aprofundar a investigação, você descobre que a justificativa do Gerente Comercial não se sustenta e que o mesmo tem recebido uma “comissão” das compras que efetua, comissão esta paga pelo fornecedor. Adicionalmente, você sabe que o Gerente Comercial e o Diretor Geral são amigos íntimos. Você estima que o procedimento, no período que está sendo auditado, provocou um prejuízo para a empresa na ordem de aproximadamente 2,5% da receita bruta”.*

O cenário apresentado foi baseado no trabalho Brenan e Kelly (2007) e empregado também por Ahmad (2011). Todas as questões sobre o cenário utilizaram escala Likert de 5 pontos, sendo 1 o indicador mais fraco e 5 o mais forte. A primeira questão, com escala Likert de 5 pontos, pedia que o respondente avaliasse a gravidade do comportamento adotado no cenário (de 1 - Não tão sério a 5 - Muito sério). A segunda questão indagava sobre a possibilidade de o respondente efetuar uma denúncia, tanto em relação a um canal interno quanto ao externo. A terceira interrogava sobre a possibilidade dos colegas de trabalho efetuarem a denúncia (escala de Likert variando de 1 – Menos provável a 5 – Mais provável).

A Tabela 10 demonstra a visão dos 211 respondentes sobre os questionamentos do cenário de baixa materialidade (em percentuais). Quanto à avaliação da gravidade da situação hipotética do cenário descrito, cerca de 89,6% dos auditores expõem achá-la muito grave (valor 5 na escala Likert). Quando questionados sobre a probabilidade de denunciar tal situação, 65,4% deles afirmam ser muito provável (*score* 5) efetuar a denúncia a canais internos, baixando para 20,4% aqueles que se mostraram dispostos a fazer a denúncia do mesmo fato a canais de denúncia externos.

A média referente à gravidade do delito foi de 4,86 (o valor máximo seria 5), ficando bem próximo ao encontrado no estudo de Ahmad (2011), que foi de 4,83, com desvio padrão de 0,512. O resultado de Ahmad (2011) quanto à probabilidade de denúncia por parte dos auditores foi maior do que o encontrado na presente pesquisa. Os auditores brasileiros tiveram média de 4,36 e desvio padrão de 1,088 quanto à intenção de denúncia internamente,

enquanto na Malásia (no estudo de Ahmad, 2011) a média alcançou 4,49, com desvio padrão de 0,895, o que demonstra um maior engajamento na possível denúncia de atos ilegais, imorais ou ilegítimos identificados pelos auditores internos naquele país.

Percebe-se que há uma tendência muito maior quanto à denúncia ser efetuada a um canal interno (65,4% interno contra 20,4% externo). Este achado está de acordo com Park e Blenkinsopp (2009), os quais afirmam que o relato a fontes internas é preferido, pois as denúncias efetuadas a canais externos podem vir a causar danos à organização. A esse respeito, Ahmad (2011) salienta que a denúncia interna pode vir a corrigir problemas corporativos, garantindo que as informações permaneçam confidenciais, além de incentivar a responsabilidade organizacional, enquanto a denúncia interna pode ser vista como “uma violação a um contrato, provocando publicidade prejudicial” (ZHANG, CHIU, WEI, 2009, p. 25-26).

Nayir e Herzig (2012) afirmam que a maioria dos trabalhos sobre *Whistleblowing* assumem que o canal de denúncia externo é preferido apenas quando os canais internos de denúncia forem falhos. Se estes funcionarem eficazmente, as pessoas farão uso deles, ao invés de anunciarem as irregularidades a canais externos.

A visão dos auditores quanto à probabilidade de denúncia dos colegas de trabalho demonstra que eles acreditam ser menos improvável que os colegas tomem a mesma atitude que eles, pois afirmam que seria muito provável que apenas 38,9% dos colegas efetuassem a denúncia a canais internos e 13,3% a canais externos, números menores do que aqueles apresentados em relação a sua própria possibilidade de denúncia. O estudo de Ahmad (2011), que apresentou quatro cenários para identificar a possibilidade de denúncia internamente, também encontrou médias menores quanto à possibilidade de denúncia por parte dos colegas, para os quatro cenários apresentados, ou seja, os respondentes mostram-se mais dispostos a efetuar denúncias e acreditam serem menores as possibilidades dos colegas de trabalho tomarem tal atitude.

Uma informação que merece destaque é a diferença na percepção de denúncia por parte dos colegas de trabalho. Enquanto Ahmad (2011) obteve média de 4,00 e desvio padrão de 1,091, a média encontrada nesta pesquisa foi de 3,79 e desvio padrão de 1,222. Embora conste a pergunta sobre a probabilidade de denúncia à canais externos, não foi possível encontrar a descrição dos resultados no estudo de Ahmad (2011), de forma a comparar com os resultados encontrados.



**Tabela 10 - Estatística descritiva sobre gravidade do cenário 1 e possibilidade de denúncia dos respondentes e colegas de trabalho a canais internos e externos, em percentual**

Itens	Escala Likert (%)					Média	Desvio padrão
	1	2	3	4	5		
Gravidade	0,5	0,5	1,4	8,1	89,6	4,86	0,486
Probabilidade de denúncia a canais internos	5,2	2,4	9,0	18,0	65,4	4,36	1,088
Probabilidade de denúncia por parte dos colegas de trabalho à canais internos	4,7	12,8	20,4	23,2	38,9	3,79	1,222
Probabilidade de denúncia a canais externos	27,0	23,7	17,5	11,4	20,4	2,74	1,480
Probabilidade de denúncia por parte dos colegas de trabalho à canais externos	25,1	21,8	25,1	14,7	13,3	2,69	1,347

Fonte: Elaboração própria.

A quarta questão sobre o cenário 1 apresentava a Escala Multidimensional de Ética (Multidimensional Ethics Scale – MES), proposta por Reidenbach e Robin (1990), para captar a percepção ética dos respondentes quanto à situação apresentada, considerando 9 (nove) itens. A Tabela 11 teve o objetivo de demonstrar os resultados sobre a percepção ética dos auditores internos.

**Tabela 11 - Estatística descritiva da percepção ética dos respondentes a partir da Escala Multidimensional de Ética proposta por Reidenbach e Robin (1990) sobre o cenário 1, em percentual**

Itens	Escala Likert (%)					Média	Desvio padrão
	1	2	3	4	5		
Antiético/Ético	91,9	5,7	0,9	0,9	0,5	1,12	0,491
Desonesto/Honesto	91,5	5,7	0,9	1,4	0,5	1,13	0,530
Injusto/Justo	79,1	14,2	4,7	1,4	0,5	1,30	0,670
Moralmente incorreto/correto	87,2	7,6	3,3	0,9	0,9	1,21	0,635
Viola uma promessa não falada/Não viola	65,9	18,0	10,4	2,8	2,8	1,59	0,983
Viola um contrato não escrito/Não viola	64,0	19,9	8,1	4,3	3,8	1,64	1,052
Inaceitável/Aceitável para minha família	82,5	10,4	3,3	1,9	1,9	1,30	0,788
Culturalmente inaceitável/aceitável	47,4	21,3	21,8	7,6	1,9	1,95	1,081
Tradicionalmente inaceitável/aceitável	45,5	22,7	20,9	8,5	2,4	1,99	1,106

Fonte: Elaboração própria.

De forma geral, a maioria dos auditores enxerga que a postura adotada pelo gerente comercial é muito antiética (91,9%). Percebe-se que o nível de concordância máximo sobre a atitude do gerente ser errada é maior na dimensão formada pela equidade, a qual contém os itens desonesto/honesto (91,5%), justo/injusto (79,1%), moralmente incorreta (87,2%) e inaceitável/aceitável para minha família (82,5%), enquanto a dimensão de contratualismo, composta pelos itens culturalmente inaceitável/aceitável (47,4%) e tradicionalmente inaceitável/aceitável (45,5%) apresenta menores índices de concordância.

Quando indagados se a atitude viola uma promessa não falada ou contrato não escrito, os dois índices de concordância sobre violação ficam em torno de 65%, o que se configura como uma resposta contraditória, tendo em vista que os respondentes entendem que a atitude é errada. Portanto, era de se esperar que eles respondessem que viola uma promessa ou contrato não escrito sobre desempenhar o papel no local de trabalho pautado na ética e fazendo as coisas de forma correta.

Uma resposta interessante é percebida quanto à avaliação dos respondentes sobre se o cenário relatado é culturalmente aceitável. Nesta, apenas 1,9% dos respondentes marcaram a escala máxima de 5, concordando que esse comportamento é culturalmente aceitável no Brasil. Esperava-se, em virtude dos escândalos ocorridos principalmente na esfera pública, que essa resposta obtivesse maior nível de concordância. O mesmo também ocorreu com a questão sobre ser tradicionalmente inaceitável. É possível que os respondentes não tenham refletido corretamente sobre a assertiva, e tão somente tenham seguido a tendência de resposta dada nas alternativas anteriores, ou ainda que a assertiva não tenha sido claramente formulada.

O segundo cenário, praticamente idêntico ao primeiro, buscava identificar se a materialidade do delito, ou seja, a quantia envolvida no ato de corrupção fazia diferença na intenção de denúncia dos respondentes. Nesse sentido, a única diferença com relação ao cenário 1 (um) foi a apresentação de um prejuízo maior gerado para a empresa, que passava de 2,5% para 15% da receita bruta, conforme apresentado abaixo:

## CENÁRIO 2

*“Você está auditando os procedimentos de compras da empresa e constata que uma matéria-prima que pode ser adquirida de três diferentes fornecedores, está sendo adquirida de um único fornecedor, o qual não é o que apresenta o preço mais baixo. Ao indagar o Gerente Comercial a respeito da situação, ele justifica afirmando que tem optado por tal procedimento por razões de qualidade do produto recebido. No entanto, ao aprofundar a investigação, você descobre que a justificativa do Gerente Comercial não se sustenta e que o mesmo tem recebido uma “comissão” das compras que efetua, comissão esta paga pelo fornecedor. Adicionalmente, você sabe que o Gerente Comercial e o Diretor Geral são amigos íntimos. Você estima que o procedimento, no período que está sendo auditado, provocou um prejuízo para a empresa na ordem de aproximadamente 15% da receita bruta”.*

O primeiro questionamento, assim como no primeiro cenário, foi sobre a avaliação da gravidade do ato em questão, bem como da probabilidade de denúncia a canais internos e

externos do próprio respondente e da opinião sobre a probabilidade de denúncia dos colegas de trabalho. A Tabela 12 retrata os resultados obtidos com as respostas dos 213 respondentes deste cenário.

O percentual de auditores que avaliam o cenário apresentado como muito grave corresponde a 97,7%, pouco maior (8,1%) em relação ao cenário 1, o qual considera uma fraude de menor proporção. Entende-se que a materialidade configura-se como um fator relevante para que um indivíduo decida proceder à denúncia. Para Menk (2011, p. 3) “a materialidade do problema pode conduzir à decisão de comunicá-lo”, e deve ser motivo de preocupação suficiente para motivar o indivíduo a considerar os resultados do problema, já que podem existir riscos potenciais no ato de efetuar a denúncia.

No trabalho de Menk (2011), a materialidade é avaliada através de dois cenários idênticos, com uma única diferença: os percentuais utilizados (1% e 10% da receita anual) quanto ao ato ilegal cometido. Menk (2011) sinaliza que o aumento da materialidade deveria levar os respondentes a verem o delito cometido como uma ameaça a seus próprios empregos, já que o risco do negócio se tornaria maior. Este fato levaria os respondentes a efetuarem a denúncia, mesmo aqueles que possuem menor senso de responsabilidade social. Os resultados do seu estudo fornecem evidências de que a materialidade do problema cria uma diferença significativa nas intenções de denúncia.

Conforme se pode observar, as médias referentes à probabilidade de denúncia foram maiores comparativamente as do cenário anterior (onde o percentual de prejuízo gerado à empresa era menor), tanto considerando os canais internos como os externos. Essa tendência também foi verificada no que diz respeito à denúncia por parte dos colegas de trabalhos, onde ambas as médias foram maiores, considerando um maior desvio de recursos.

**Tabela 12 - Estatística descritiva sobre gravidade do cenário 2 e possibilidade de denúncia dos respondentes e colegas de trabalho a canais internos e externos em percentual**

Itens	Escala Likert (%)					Média	Desvio padrão
	1	2	3	4	5		
Gravidade	0,5	0,0	0,9	0,9	97,7	4,95	0,347
Probabilidade de denúncia a canais internos	3,3	2,8	4,2	6,1	83,6	4,64	0,940
Probabilidade de denúncia por parte dos colegas de trabalho à canais internos	5,6	5,2	16,4	19,2	53,5	4,10	1,187
Probabilidade de denúncia a canais externos	31,0	9,4	17,4	11,3	31,0	3,02	1,642
Probabilidade de denúncia por parte dos colegas de trabalho à canais externos	29,1	15,0	21,6	11,7	22,5	2,84	1,522

Fonte: Elaboração própria.

Para avaliar se essa diferença nas médias é significativa do ponto de vista estatístico, foi efetuado o teste não paramétrico de Mann-Whitney, para verificar se existe diferença significativa nas médias atribuídas aos dois cenários, nos cinco itens avaliados, cujos resultados constam na tabela 13.

O primeiro item, gravidade do delito, é estatisticamente significativo, indicando que a percepção dos respondentes quanto à possibilidade de denúncia é diferente quando o valor do delito é maior. Essa constatação está de acordo com os achados da pesquisa de McDevitt e Van Hise (2002), os quais examinaram o papel da materialidade no processo de tomada de decisão. Os autores propuseram três cenários que descreviam atos ilegais praticados por um chefe, com valores diferentes e crescentes (29,95; 1.900,00 e 100.000,00 dólares). Os resultados demonstraram que quanto maior a infração, mais os respondentes avaliaram como um problema sério (22,5% no primeiro cenário; 75,7% no segundo e 91,6% no terceiro).

Verifica-se que a materialidade, aqui demonstrada pelo aumento do prejuízo causado à empresa em virtude da atitude adotada pelo gerente comercial, afeta a probabilidade de denúncia a canais internos, tanto considerando a denúncia efetuada pelo próprio auditor, como a provável denúncia por parte dos colegas, significando que quanto maior o desvio cometido no ato ilegal, mais os auditores internos tendem a denunciarem.

No que diz respeito ao exame da probabilidade de denúncia a canais externos, verifica-se que as médias não são estatisticamente significativas, tanto quando se considera um cenário de baixa materialidade como de alta materialidade, a ainda independentemente de ser a denúncia efetuada pelo auditor ou por um colega de trabalho.

**Tabela 13 - Teste de Mann-Whitney para os cenários 1 e 2, considerando a gravidade do delito e a probabilidade de denúncia a canais internos e externos**

Itens	Cenário 1	Cenário 2	Mann-Whitney
Gravidade	4,86	4,95	0,001
Probabilidade de denúncia a canais internos	4,36	4,64	0,000
Probabilidade de denúncia por parte dos colegas à canais internos	3,79	4,10	0,003
Probabilidade de denúncia a canais externos	2,74	3,02	0,113
Probabilidade de denúncia por parte dos colegas à canais externos	2,69	2,84	0,408

Fonte: Elaboração própria.

A avaliação dos itens contidos na Escala Multidimensional de Ética, de Reidenbach e Robin (1990), sobre a percepção ética dos respondentes quanto ao cenário 2 (dois), é apresentada na tabela 14. A concordância total (*score 5*) é maior em todos os itens do que em

relação ao primeiro cenário, sendo a menor diferença de 5,2%, no item “Desonesto” (91,5% no cenário 1 e 96,7% no segundo) e “Viola um contrato não escrito”, com 12,5% a mais nesse cenário (64,0% no primeiro cenário e 76,5% no cenário 2).

**Tabela 14 - Estatística descritiva da percepção ética dos respondentes a partir da Escala Multidimensional de Ética proposta por Reidenbach e Robin (1990) sobre o cenário 2, em percentual**

Itens	Escala Likert (%)					Média	Desvio padrão
	1	2	3	4	5		
Antiético/Ético	97,7	1,4	0,0	0,5	0,5	1,04	0,360
Desonesto/Honesto	96,7	1,9	0,5	0,5	0,5	1,0,6	0,390
Injusto/Justo	90,6	4,7	3,8	0,5	0,5	1,15	0,540
Moralmente incorreto/correto	93,0	4,7	1,9	0,0	0,5	1,10	0,433
Viola uma promessa não falada/Não viola	72,3	8,5	9,9	3,8	5,6	1,62	1,157
Viola um contrato não escrito/Não viola	76,5	6,6	8,0	4,2	4,7	1,54	1,110
Inaceitável/Aceitável para minha família	87,8	6,6	4,2	0,9	0,5	1,20	0,598
Culturalmente inaceitável/aceitável	55,9	17,8	20,7	3,3	2,3	1,78	1,032
Tradicionalmente inaceitável/aceitável	52,6	20,2	21,1	4,2	1,9	1,83	1,025

Fonte: Elaboração própria.

De forma geral, percebe-se que a materialidade parece influenciar as percepções de julgamento ético dos auditores internos que participaram da pesquisa, em virtude das diferenças observadas nos dois cenários apresentados, em que apenas a materialidade foi alterada.

## 4.2 ANÁLISE FATORIAL

A análise fatorial foi utilizada para determinar os climas éticos organizacionais encontrados nos locais de trabalho dos auditores internos que participaram da pesquisa, a partir da utilização do instrumento de Victor e Cullen (1988), com medição através de escala *Likert* de 5 (cinco) pontos, de 1 (totalmente falso) a 5 (totalmente verdadeiro). Conforme mencionado, o instrumento possui 26 assertivas, podendo-se identificar até 9 (nove) tipos de climas éticos. Os dados foram submetidos a uma análise fatorial através do método de componentes principais, sendo adotado o método de rotação ortogonal Varimax, pois segundo Hair et al. (2009), este método produz fatores com maiores potenciais explicativos e mais significativos sob o ponto de vista teórico.

Inicialmente foi efetuada a análise fatorial exploratória no intuito de verificar qual seria o resultado sem a especificação da quantidade de fatores a serem encontrados. Desse modo, 6 (seis) fatores foram formados, no entanto um deles formou-se a partir de apenas um

item. Assim, optou-se pela determinação de cinco fatores, cuja solução explica 52,5% da variância total.

As medidas de adequacidade da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) foi de 0,879 e o resultado do teste de esfericidade de Bartlett ( $\chi^2 = 3540,34$ ,  $p = 0,000$ ) mostram que a hipótese de que a matriz de correlação é a matriz identidade deve ser rejeitada, indicando, portanto, a adequação da análise fatorial.

No que diz respeito à medida de adequação da amostra (MSA), que pode variar de 0 a 1 (alcançando 1 quando cada variável é perfeitamente prevista sem erro pelas outras variáveis), e demonstra a importância da variável no instrumento, conforme a matriz anti-imagem, o menor valor de MSA foi 0,675 (aceitável) e o maior 0,946 (excelente). As comunalidades das variáveis, que devem estar acima de 0,30, ficaram todas acima de 0,40<sup>5</sup>, não sendo necessário eliminar nenhuma variável. Deste modo, cinco fatores foram formados, cujos itens que o compõem e seus valores são apresentados na Tabela 15.

As assertivas, cujos números estão indicados na Tabela 15 e formam os climas organizacionais derivados de Victor e Cullen (1988), com a indicação dos nomes de cada clima, os quais foram denominados de Princípio, Caring, Independência, Instrumental e Regulamentador. Dois climas distintos com relação à obediência de normas e leis foram encontrados no trabalho de Victor e Cullen (1988). O primeiro, que os autores denominaram de Lei e Código, é o cruzamento entre o critério ético de princípio e o nível cosmopolita quanto ao lócus de análise. Neste tipo de clima, espera-se que as pessoas sigam estritamente as normas profissionais e legais. O segundo foi chamado de Regras, e identifica o cruzamento do critério ético princípio com lócus de análise a nível local, demonstrando um nível de comportamento que esteja de acordo com as normas da entidade onde o indivíduo atue.

Cada um dos dois climas citados anteriormente (Lei e Código; Regras), no estudo de Victor e Cullen (1988) foi composto por quatro itens. A análise fatorial proporcionou também, neste trabalho, a identificação de dois climas: o primeiro, que foi denominado de Princípio, foi formado por seis dos oito itens que compõem os climas Lei e Código e Regras, no estudo original. Este fato sugere que, no presente trabalho, não parece haver uma distinção clara entre o que são as normas legais e profissionais, e as regras da entidade, na visão dos respondentes brasileiros. Esta junção de fatores profissionais, normativos e de regras da empresa também foi encontrada no estudo de Barnett e Vaicys (2000).

---

<sup>5</sup> Os valores das comunalidades podem ser vistos no apêndice.

O segundo, denominado de Regulamentador, é formado por dois dos quatro itens que compõem o clima “Regras” no estudo de Victor e Cullen (1988), tendo os dois outros itens se enquadrado no clima princípio, conforme relatado no parágrafo anterior. É de se esperar que pessoas que se pautem em normas e regras estejam mais propensas a efetuar denúncias, pois quase sempre as condutas ilegais praticadas no local de trabalho ferem regimentos internos, normas da profissão ou normativos legais, incitando, portanto, a denúncia destes atos, para que alguém possa corrigi-lo e a punição, se for o caso, seja perpetrada.

O estudo de Barentt e Vaicys (2000) buscou identificar os efeitos das percepções de climas éticos em dilemas éticos, como o engajamento em uma venda questionável. Quanto ao clima de códigos e regras, como foi denominado, os autores encontraram que é menos provável que os membros da organização envolvam-se em práticas eticamente questionáveis, ainda que este membro não entenda o ato como antiético. Olhando pelo lado de efetuar uma denúncia, portanto, tendo em vista a identificação de um ato antiético, pessoas que tem uma percepção forte desse clima seriam mais propensas a denunciar.

O clima denominado *Caring* é aquele que contempla a interseção do critério ético benevolente e o lócus de análise aos níveis individual, local e cosmopolita, caracterizando-se pela preocupação e bem estar das outras pessoas, sendo o clima preferido no estudo de Victor e Cullen (1988).

No que diz respeito à possibilidade de denúncia, quanto mais o clima benevolente é identificado numa entidade, mais as pessoas tenderiam a efetuar a denúncia, pois o resultado do ato ilegal, imoral ou ilegítimo que está sendo efetuado pode vir a prejudicar diversas pessoas que tem interesse na empresa, seja a própria pessoa que observa o delito, aos demais funcionários da entidade, ou à comunidade onde a empresa está inserida. Dessa forma, maior nível de clima ético benevolente, e por consequente *Caring*, tende a estar positivamente associados com a denúncia.

O clima instrumental, resultado do entrelaçamento de questões relativas ao critério egoístico e lócus de análises local e individual, possui assertivas (números 04, 06 e 08) que indicam uma orientação de comportamento voltado para uma perspectiva egoística, e, portanto menos preocupada com as consequências dos atos observados para outras pessoas. Martin e Cullen (2006) esclarecem que quando os indivíduos percebem um clima instrumental, veem a organização como uma unidade que tem normas e expectativas que encorajam a tomada de decisão de uma perspectiva egoística. Neste tipo de clima as necessidades e interesses de outros apresentam menor importância e os objetivos principais são servir aos interesses da empresa ou prover benefícios pessoais. Desta forma, Rothwell e

Baldwin (2006) salientam que é de se esperar que haja uma associação negativa entre intenção de denúncia e o clima instrumental.

**Tabela 15 – Resultado da análise fatorial dos Climas Organizacionais**

Itens do instrumento de clima organizacional de Victor e Cullen (1988)	Climas organizacionais				
	Princ.	Caring	Indep.	Instr.	Regul.
14. Espera-se que as pessoas cumpram a lei e os padrões profissionais acima de outras considerações.	<b>0,781</b>	0,138		-0,123	
15. Espera-se que as pessoas se mantenham fiéis às regras e procedimentos da entidade.	<b>0,778</b>			-0,120	0,106
20. Espera-se que as pessoas sigam estritamente as normas legais ou profissionais.	<b>0,741</b>	0,178			
13. A principal preocupação é se alguma decisão viola alguma lei.	<b>0,621</b>	0,121			0,234
26. Espera-se que você sempre fará o que é certo para o cliente e o público.	<b>0,621</b>	0,255			-0,221
7. É muito importante seguir estritamente as regras e procedimentos da entidade.	<b>0,592</b>		-0,108		0,170
25. Na entidade espera-se que cada pessoa trabalhe, acima de tudo, eficientemente.	<b>0,556</b>	0,351		0,139	-0,233
24. Na entidade a lei ou código de ética de sua profissão é a maior consideração.	<b>0,514</b>	0,428			0,148
21. A maior preocupação das pessoas nesta entidade é sempre o que for melhor para as outras pessoas.		<b>0,776</b>	0,112		0,239
16. A maior preocupação dos empregados é sempre o que é melhor para outras pessoas.		<b>0,726</b>	0,158		0,172
12. A maior preocupação desta entidade é o bem estar de todas as pessoas.	0,272	<b>0,597</b>			
5. As pessoas querem o bem dos outros.	0,153	<b>0,581</b>	-0,104	-0,182	
17. As pessoas se preocupam com os interesses da entidade, excluindo todos os demais.		<b>0,556</b>		0,229	-,309
2. Nessa entidade, a maior responsabilidade das pessoas é a eficiência.	0,291	<b>0,553</b>			-0,193
19. Na entidade a maneira mais eficiente é sempre a maneira correta.	0,393	<b>0,550</b>			0,172
1. Nessa entidade as pessoas estão “cada um por si”.	-0,179	-0,534	<b>0,359</b>	0,312	0,185
10. As pessoas protegem seus próprios interesses acima de qualquer outra coisa.	-0,114	-0,468	<b>0,445</b>	0,339	
22. Na entidade as pessoas são guiadas por sua própria ética pessoal.			<b>0,740</b>		
3. Espera-se que as pessoas sigam suas próprias crenças pessoais e morais.	0,156	0,194	<b>0,643</b>		-0,339
9. Cada pessoa decide por si mesmo o que é certo e errado.	-0,320	-0,183	<b>0,600</b>	0,148	0,161
11. A mais importante preocupação é o senso de certo e errado de cada funcionário.	0,270	0,150	<b>0,541</b>	0,171	
6. Não há espaço para os próprios princípios morais ou éticos nessa entidade.	-0,190			<b>0,738</b>	
4. Espera-se que as pessoas façam qualquer coisa pelos interesses da entidade.	0,175	0,163	0,157	<b>0,565</b>	-0,240
8. O trabalho é considerado inferior ao padrão apenas quando afeta os interesses da entidade.		-0,161	0,270	<b>0,529</b>	
23. Pessoas de sucesso obedecem estritamente às políticas da entidade	0,356	0,314			<b>0,660</b>
18. As pessoas bem sucedidas na entidade seguem as regras.	0,365	0,376		-0,178	<b>0,570</b>

Fonte: Elaboração própria.



Por fim, o clima independência possui assertivas (números 01, 03, 09, 10, 11 e 22) que contemplam o critério ético de princípio aliado ao lócus de análise individual, indicando que os indivíduos tomariam decisões éticas de acordo com suas convicções morais. Rothwell e Baldwin (2006) salientam que as pessoas sentiriam uma obrigação moral, ou senso de dever, de fazer o que é certo independentemente das consequências, e neste sentido, espera-se que o clima independência se associe de forma positiva com a intenção de denúncia. Martin e Cullen (2006) dizem que as decisões com consequências morais deveriam enfatizar as crenças pessoais morais com atenção mínima para forças e influências externas em dilemas éticos.

### 4.3 ANÁLISE DE CORRESPONDÊNCIA

#### 4.3.1 Análise de Correspondência – denúncia interna

A primeira Análise de Correspondência Múltipla incluiu as seguintes variáveis categóricas: Denúncia Interna, Lócus, Materialidade e Julgamento ético (Equidade, Contratualismo e Relativismo). A solução obtida com a aplicação da Análise de Correspondência Múltipla em duas dimensões explica 58,2% da variabilidade total contida nos dados destas variáveis. O *Alpha de Cronbach* da primeira dimensão está acima de 0,60, o que normalmente é considerado aceitável em pesquisas (NUNNALLY, 1967), enquanto o da segunda dimensão é baixo, conforme se pode observar na tabela 16. A inércia mostra o quanto cada dimensão do gráfico explica a distribuição das variáveis no espaço, portanto a dimensão 1 é a que melhor explica as variáveis inseridas nesta análise de correspondência.

**Tabela 16 - Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Lócus, Materialidade e Julgamentos éticos**

Dimensão	Alpha de Cronbach	Valor Singular	% Inércia	Inércia Acumulada
1	0,624	2,083	34,7	34,7
2	0,350	1,412	23,5	58,2

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 17 apresenta as variáveis inseridas na análise de correspondência, as subcategorias em que estão divididas, o número de auditores em cada uma delas e a quantificação das categorias.

A quantificação das categorias, encontrada através dos valores das coordenadas dos centroides permite, de acordo com Silva et al. (2015), “a construção de tipologias organizadas por dimensão e pelas cargas (sinais) positivas e negativas das coordenadas dos centroides de

cada categoria”. Desta forma, associações podem ser traduzidas por quantificações de mesmo sinal, enquanto as oposições são as quantificações com sinais contrários. A tabela 17, portanto, demonstra uma associação entre as seguintes variáveis: denúncia interna baixa, locus externo, materialidade baixa, bem como níveis médios e baixos dos três tipos de julgamento ético considerados. A segunda associação contemplaria as seguintes variáveis: denúncia interna alta, locus de controle interno, alta materialidade, e níveis altos dos julgamentos éticos.

É possível verificar que a maioria dos respondentes apresentam as características que se aproximam de uma maior propensão à denúncia interna. Do total de auditores (424), 226 (53,3%) possuem locus de controle interno e altos níveis dos julgamentos éticos, nas proporções de 76,2% (323 respondentes) em equidade, 64,6% (274) de relativismo e 45,7% de contratualismo. Este resultado indica que o julgamento ético que mais norteia a tomada de decisão ética dos auditores se dá com base no julgamento do que é justo e aceitável do ponto de vista moral, sendo menor o julgamento com base nos parâmetros incorporados no sistema social (relativismo) ou com base nos contratos implícitos existentes (contratualismo), mas com diferença baixa.

**Tabela 17 - Apresentação descritiva das variáveis contidas na análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Locus, Materialidade e Julgamentos éticos**

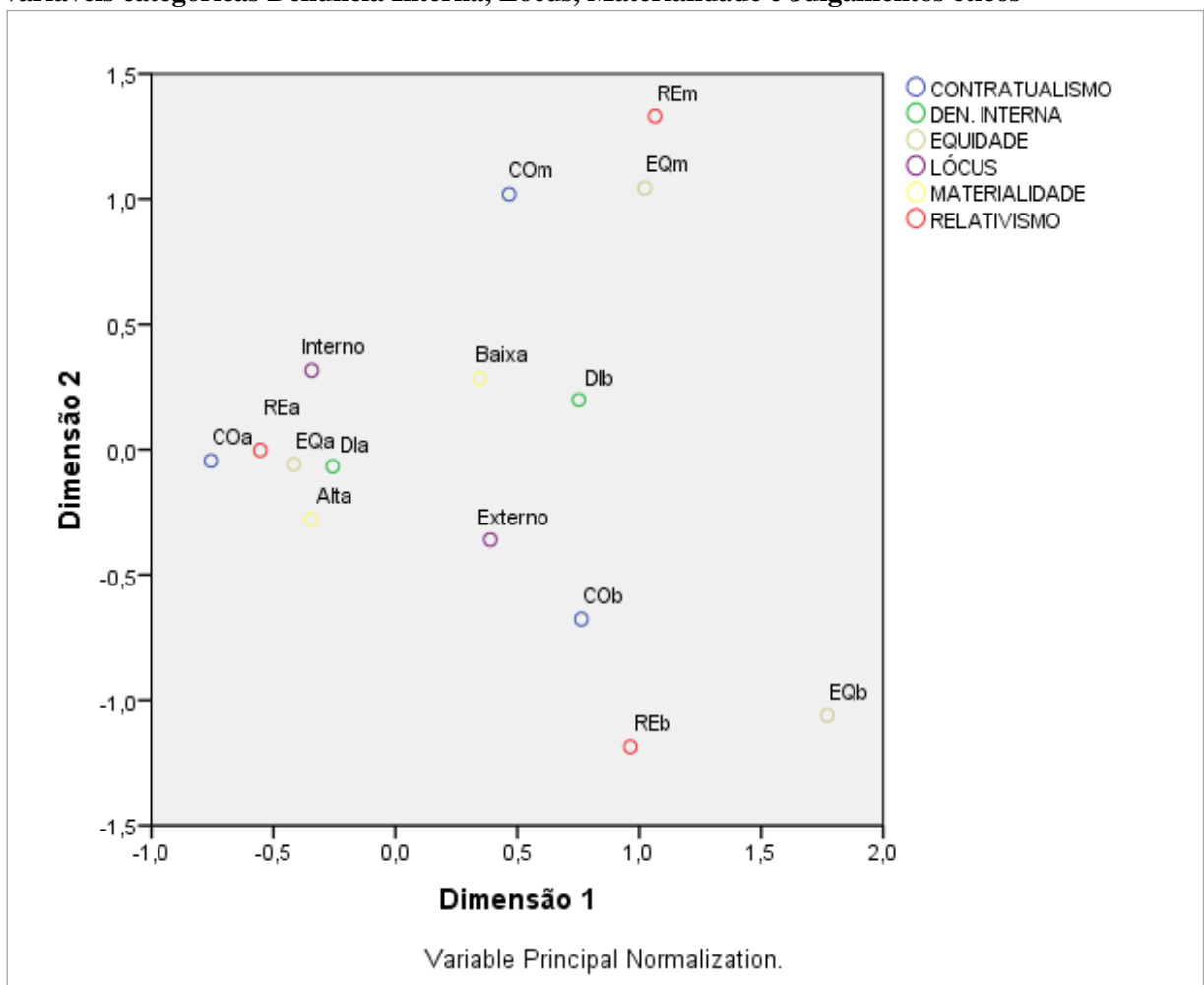
Variáveis	Subcategorias	Obs.	Quantificação das categorias	
			1	2
Denúncia Interna	Baixa	108	0,752	0,198
	Alta	316	-0,257	-0,068
Locus	Interno	226	-0,342	0,316
	Externo	198	0,390	-0,360
Materialidade	Baixa	211	0,348	0,282
	Alta	213	-0,345	-0,280
Julgamento Equidade	Baixo	41	1,770	-1,062
	Médio	60	1,022	1,043
	Alto	323	-0,415	-0,059
Relativismo	Baixo	79	0,964	-1,187
	Médio	71	1,064	1,330
	Alto	274	-0,554	-0,002
Contratualismo	Baixo	133	0,762	-0,677
	Médio	97	0,467	1,019
	Alto	194	-0,756	-0,045

Fonte: Elaboração própria.

O diagrama de associação obtido é demonstrado na Figura 5. Observa-se que há um agrupamento que relaciona as seguintes variáveis com a denúncia interna:

- Locus interno – indicando que quanto mais o indivíduo acredita que suas ações podem trazer mudanças, mais próximo de efetuar a denúncia ele está.
- Materialidade – materialidade alta está associada com a decisão de denúncia interna, indicando que quanto maior o desvio efetuado no ato ilegal observado, maior a chance de o indivíduo efetuar a denúncia internamente.
- Julgamento ético – Para todos os tipos de julgamento ético: Equidade, Relativismo e Contratualismo, níveis mais altos de cada um destes apresentam relação estreita com o ato de efetuar a denúncia a canais internos da entidade. Isso indica que a percepção ética sobre o fato ser justo, honesto, moralmente correto e aceitável, analisado somente através destas quatro perspectivas, ou incluindo parâmetros do sistema social, como também contratos implícitos entre a empresa e a sociedade, encontra-se mais fortemente associada com a denúncia interna quando verificada em níveis elevados.

**Figura 5 - Diagrama de associação para a Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Locus, Materialidade e Julgamentos éticos**



Fonte: Elaboração própria.

A apresentação vetorial, apresentada no anexo deste trabalho, demonstra, por sua vez, que as variáveis que estão mais próximas da denúncia interna são a materialidade e o lócus, sendo estas, portanto, as que provavelmente mais influenciam a decisão de denúncia interna.

O segundo modelo foi rodado com as variáveis anteriores e incluiu os 5 (cinco) climas éticos formados através da análise fatorial, como descrito na metodologia, os quais são: princípio, *caring*, instrumental, independência e regulamentador. O poder de explicação do modelo, quando se adiciona os cinco climas organizacionais, passa a ser de apenas 38,0% e o comportamento do *Alpha de Cronbach* das duas dimensões é bem parecido com o do primeiro modelo, melhorando um pouco na segunda dimensão, mas ainda abaixo do recomendado de 0,60, conforme se pode observar na tabela 18.

**Tabela 18 - Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Lócus, Materialidade, Julgamento ético e Climas organizacionais**

Dimensão	Alpha de Cronbach	Valor Singular	% Inércia	Inércia Acumulada
1	0,646	2,421	22,0	22,0
2	0,474	1,757	16,0	38,0

Fonte: Elaboração própria.

As quantificações das categorias, constantes na Tabela 19, demonstram que a denúncia interna alta, além de encontrar correspondência com lócus de controle interno, alta materialidade e níveis altos de julgamento ético, como tinham sido observados no modelo anterior, também está associada com níveis altos dos climas organizacionais princípio, *caring*, e regulamentador, e níveis baixos de climas caracterizados como independência e instrumental.

Quando as novas variáveis de clima organizacional são inseridas no modelo percebe-se que *caring* (CARa), regulamentador (REGa) e princípio (PRa), quanto mais presentes (altas) na percepção dos respondentes sobre seus locais de trabalho, mais se associam à denúncia interna. O clima *caring*, conforme já explicado na análise fatorial, relaciona-se a uma forte preocupação com as pessoas, enquanto os climas regulamentador e princípio estão relacionados ao respeito e obediência às leis, normas internas e profissionais, demonstrando que o profissional que verifica no seu local de trabalho um clima de respeito à estes, encontra-se mais próximo da denúncia interna do que profissionais que percebem um clima mais fraco com relação à observação legal e normativa.

O clima instrumental, caracterizado pela tomada de decisão com interesses egoísticos, e onde a preocupação principal recai sobre a consecução de benefícios pessoais, e o clima de independência, marcado pela tomada de decisão com base em princípios individuais, quando

encontrados em níveis mais baixos encontram associações mais próximas com a denúncia interna.

A relação entre os níveis mais baixos de clima instrumental era esperada, pois quanto mais um indivíduo tende a ser egoísta ou percebe fortemente um clima em que predomina o interesse próprio nas tomadas de decisões menos estaria disposto a efetuar uma denúncia, a não ser que isso pudesse trazer benefícios pessoais. No que diz respeito ao clima de independência, a qual é marcada pela tomada de decisão de cada um de acordo com suas próprias convicções, verifica-se que em níveis baixos de clima independência no local de trabalho menos o indivíduo se sentirá disposto a tomar a decisão de efetuar uma denúncia.

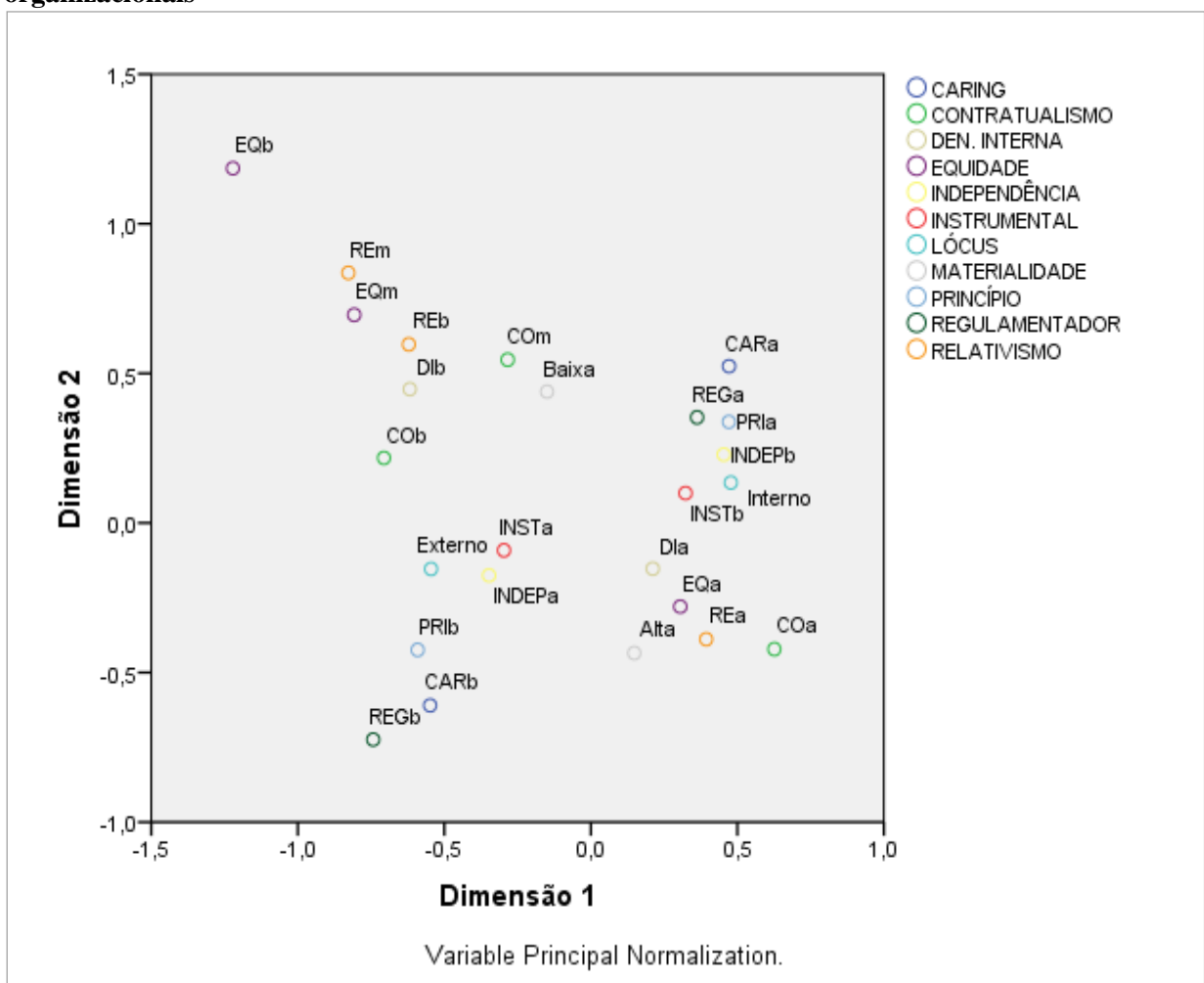
**Tabela 19- Apresentação descritiva das variáveis contidas na análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Locus, Materialidade, Julgamentos éticos e Climas organizacionais**

Variáveis	Subcategorias	Obs.	Quantificação das categorias	
			1	2
Denúncia Interna	Baixa	108	-0,618	0,447
	Alta	316	0,211	-0,153
Locus	Interno	226	0,478	0,135
	Externo	198	-0,545	-0,154
Materialidade	Baixa	211	-0,150	0,439
	Alta	213	0,148	-0,435
Julgamento Equidade	Baixo	41	-1,221	1,185
	Médio	60	-0,808	0,696
	Alto	323	0,305	-0,280
Relativismo	Baixo	79	-0,621	0,597
	Médio	71	-0,828	0,836
	Alto	274	0,394	-0,389
Contratualismo	Baixo	133	-0,706	0,217
	Médio	97	-0,284	0,546
	Alto	194	0,626	-0,422
Clima Princípio	Baixo	188	-0,591	-0,424
	Alto	236	0,471	0,338
Caring	Baixo	196	-0,548	-0,610
	Alto	228	0,471	0,524
Independência	Baixo	184	0,453	0,229
	Alto	240	-0,348	-0,175
Instrumental	Baixo	203	0,323	0,100
	Alto	221	-0,297	-0,092
Regulamentador	Baixo	139	-0,743	-0,724
	Alto	285	0,362	0,353

Fonte: Elaboração própria.

Através do diagrama de associação, que pode ser visto na figura 6, é possível identificar que a denúncia interna alta (DIa) continua próxima do locus de controle interno e da materialidade alta, conforme relatado na primeira análise. Os três tipos de julgamento ético (equidade, contratualismo e relativismo), todos em grau alto, também se apresentam próximos à denúncia interna, indicando que níveis mais elevados de julgamento ético se relacionam com pessoas mais dispostas a efetuar a denúncia internamente.

**Figura 6- Diagrama de associação para a Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Interna, Locus, Materialidade, Julgamentos éticos e Climas organizacionais**



Fonte: Elaboração própria.

A apresentação vetorial, apresentada no anexo deste trabalho, demonstra, no entanto, que apesar das relações de proximidade mostradas pelo diagrama de associação, as variáveis mais próximas à denúncia interna são a materialidade, o locus de controle, e dois climas organizacionais: independência e instrumental.

#### 4.3.2 Análise de Correspondência – denúncia externa

Com a finalidade de identificar as relações existentes entre as variáveis com a probabilidade da denúncia feita a canais externas, os mesmos modelos anteriores foram aplicados. No primeiro modelo constam as variáveis Denúncia Externa, Lócus, Materialidade e Julgamento ético (Equidade, Contratualismo e Relativismo).

Os dados referentes à explicação do modelo (inércia) e de confiabilidade dos dados (*Alpha de Cronbach*) são apresentados na tabela 20. Conforme se pode observar, houve uma leve queda no *Alpha de Cronbach*, indicando que o modelo, quando considerando a denúncia externa, fica menos confiável. A inércia acumulada, no entanto, ficou apenas dois pontos percentuais menor do que no modelo com denúncia interna.

**Tabela 20 - Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade, Julgamento ético e Climas organizacionais**

Dimensão	Alpha de Cronbach	Valor Singular	% Inércia	Inércia Acumulada
1	0,597	1,991	33,2	33,2
2	0,354	1,419	23,6	56,8

Fonte: Elaboração própria.

As associações previstas através da quantificação das variáveis, dispostas na Tabela 21, permitem observar que a denúncia externa alta possui associação com lócus de controle externo, baixa materialidade, bem como níveis médios e baixos de julgamento moral. É possível observar ainda que esse foi o perfil observado para os indivíduos que teriam baixa probabilidade de efetuar a denúncia a canais internos.

**Tabela 21 - Apresentação descritiva das variáveis contidas na análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade e Julgamentos éticos**

Variáveis	Subcategorias	Obs.	Quantificação das categorias	
			1	2
Denúncia Externa	Baixa	193	-0,191	0,223
	Alta	231	0,160	-0,187
Lócus	Interno	226	-0,333	0,304
	Externo	198	0,380	-0,347
Materialidade	Baixa	211	0,272	0,322
	Alta	213	-0,270	-0,319
Julgamento Equidade	Baixo	41	1,826	-0,966
	Médio	60	1,024	1,193
	Alto	323	-0,422	-0,99
Relativismo	Baixo	79	1,078	-1,087
	Médio	71	1,004	1,357
	Alto	274	-0,571	-0,038
Contratualismo	Baixo	133	0,818	-0,570
	Médio	97	0,483	1,007
	Alto	194	-0,802	-0,112

Fonte: Elaboração própria.

As associações que podem ser observadas visualmente na Figura 7 mostram que a agregação entre as variáveis que definiriam o perfil de quem procederia à denúncia externa não é tão próxima quanto às relações daqueles que não fariam a denúncia. Este perfil inclui altos níveis de julgamento ético, lócus de controle interno e alta materialidade. Esse resultado mostra que as mesmas variáveis que se mostraram agregadas na explicação dos fatores que fariam os auditores internos efetuarem a denúncia interna, são as mesmas que fazem com que eles não procedam a denúncias feitas externamente, conforme se pode observar na figura 7.

Cabe ressaltar que a quantidade de auditores quando se considerava a denúncia interna era de 108 (baixa) e 316 (alta), enquanto esses números passam a ser de 193, para baixa probabilidade de efetuar a denúncia, e 231, de alta probabilidade, denotando uma diferença em torno de 20% de pessoas que denunciariam na primeira situação, mas passam a não considerar a denúncia a canais fora da entidade.

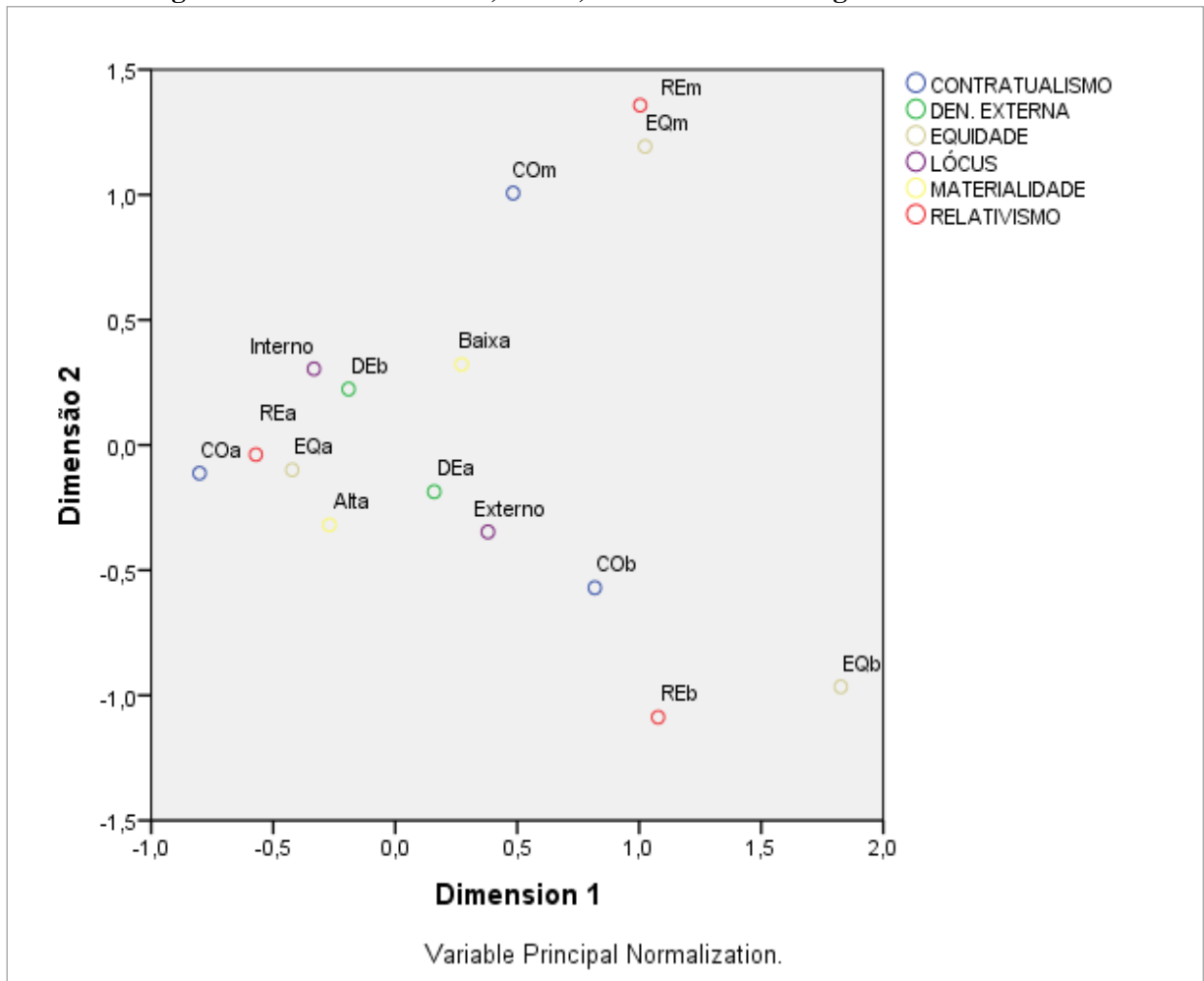
Percebe-se que as categorias altas de julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo) continuam juntas e próximas da alta materialidade e do lócus interno, no entanto, a denúncia externa baixa (DEb) está mais próxima destas variáveis do que a denúncia externa alta (DEa).

As medidas de discriminação que constam na apresentação vetorial continuam apontando para uma relação mais estreita entre materialidade e lócus com a denúncia, no



entanto, conforme se pode observar no diagrama de associação, a relação destas variáveis é mais estreita com a denúncia externa baixa, e não alta, como era de esperar.

**Figura 7 - Diagrama de associação para a Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade e Julgamentos éticos**

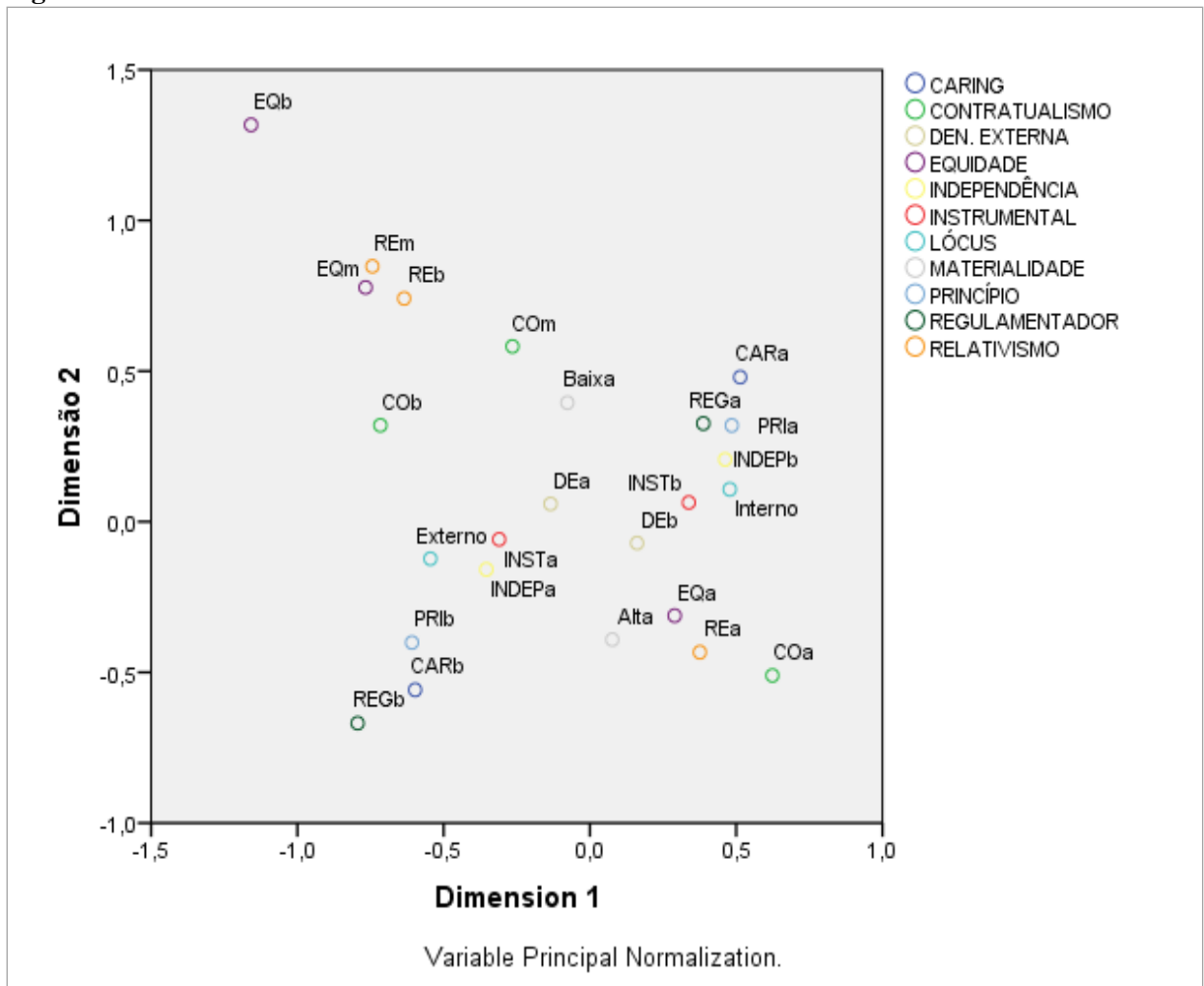


Fonte: Elaboração própria.

O segundo modelo de denúncia externa inclui os cinco climas organizacionais, sendo as relações mostradas na Figura 8. Quando os climas organizacionais são adicionados ao modelo, é possível identificar um agrupamento das seguintes variáveis: Denúncia externa baixa (DEb), materialidade alta (Alta), lócus interno (interno), clima instrumental (INSTb) e independência (INDb) baixos, princípio (PRIa), *caring* (CARa) e regulamentador (REGa) altos, além dos três tipos de julgamentos éticos (equidade, relativismo e contratualismo), todos altos. Este resultado não se diferencia daquele encontrado quando o canal de denúncia considerado era o interno.

Apesar de se conseguir fazer uma identificação de agrupamento, percebe-se que todas as categorias inseridas no modelo tem uma dispersão menor, sinalizando que é mais difícil identificar o perfil do auditor interno que decide pela denúncia externa.

**Figura 8 - Diagrama de associação para a Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade, Julgamentos éticos e Climas organizacionais**



Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 22 apresenta a descrição e quantificação das variáveis do modelo de denúncia externa com todas as variáveis inclusas. Percebe-se, de modo análogo ao que foi visto na figura 8, a associação entre as variáveis: denúncia externa alta, lócus de controle externo, baixa materialidade, níveis baixos e médios de julgamento ético, climas princípio, *caring* e regulamentador baixos, e por fim, climas independência e instrumental altos.

Mais uma vez, assim como na análise anterior onde o clima organizacional não foi considerado, o perfil de quem não efetuará a denúncia é idêntico ao de quem efetuará a denúncia no caso de canais internos. Este achado demonstra que os mesmos fatores que são

decisivos para que um auditor interno faça a denúncia dentro da organização são os mesmos que inibem sua decisão de denúncia quando a consideração é por canais externos.

Esse resultado demonstra que apesar da importância atribuída aos fatores que influenciaram a denúncia interna, eles por si só não são suficientes para fazer com que os auditores façam a denúncia de forma externa. Diversos são os fatores que poderiam explicar tal decisão, e que não estão incluídas dentre os fatores do presente trabalho, como a possibilidade de retaliação por parte da empresa, perda do emprego, exposição, etc.

**Tabela 22 - Apresentação descritiva das variáveis contidas na análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Lócus, Materialidade, Julgamentos éticos e Climas organizacionais**

Variáveis	Subcategorias	Obs.	Quantificação das categorias	
			1	2
Denúncia Externa	Baixa	193	0,161	-0,071
	Alta	231	-0,135	0,059
Lócus	Interno	226	0,478	0,108
	Externo	198	-0,546	-0,123
Materialidade	Baixa	211	-0,077	0,395
	Alta	213	0,076	-0,391
Julgamento Equidade	Baixo	41	-1,158	1,317
	Médio	60	-0,767	0,777
	Alto	323	0,289	-0,312
Relativismo	Baixo	79	-0,635	0,741
	Médio	71	-0,744	0,848
	Alto	274	0,376	-0,433
Contratualismo	Baixo	133	-0,716	0,320
	Médio	97	-0,265	0,582
	Alto	194	0,624	-0,510
Clima Princípio	Baixo	188	-0,608	-0,401
	Alto	236	0,485	0,319
Caring	Baixo	196	-0,597	-0,558
	Alto	228	0,514	0,480
Independência	Baixo	184	0,462	0,207
	Alto	240	-0,354	-0,158
Instrumental	Baixo	203	0,338	0,064
	Alto	221	-0,310	-0,059
Regulamentador	Baixo	139	-0,794	-0,669
	Alto	285	0,387	0,326

Fonte: Elaboração própria.

O resultado encontrado quando se busca compreender a denúncia externa vai de encontro ao que preconiza a Teoria do Comportamento Pró-Social, pois se o desvio de recursos é significativo (alta materialidade), a chance de que venha a prejudicar uma

quantidade maior de pessoas aumenta, e, portanto, do ponto de vista da teoria, um indivíduo não agiria de acordo apenas com seus interesses pessoais, mas como o bem estar de todos que pudessem ser afetados pelo ato ilegal que está sendo observado. Nesse sentido, as teorias dominantes sobre motivação, fundamentadas na premissa de que o ser humano age mais motivado pelo egoísmo, e, portanto, mais preocupado com o próprio bem estar, conforme afirmam Batson e Powell (2003), parecem explicar melhor o comportamento dos auditores internos quanto ao dilema de denunciar externamente.

A Tabela 23 mostra que a explicação do modelo fica em 37,1%, apenas 0,9% a menor que o mesmo modelo, quando considerada a denúncia interna.

**Tabela 23 - Análise de Correspondência Múltipla para as variáveis categóricas Denúncia Externa, Locus, Materialidade, Julgamento ético e Climas organizacionais**

Dimensão	Alpha de Cronbach	Valor Singular	% Inércia	Inércia Acumulada
1	0,633	2,357	21,4	21,4
2	0,461	1,723	15,7	37,1

Fonte: Elaboração própria.

Os dados sobre inércia, nos quatro modelos analisados, podem indicar que os climas éticos detectados pelo modelo de Victor e Cullen (1988) não são os mais adequados para explicar a relação entre clima organizacional e denúncia, ou, ainda, que essa variável não é importante na explicação da tomada de decisão pela denúncia, pois enquanto a explicação da variação das dimensões é de 58,2% no modelo com denúncia interna e 56,8% no de denúncia externa, sem o clima organizacional, quando essa variável é adicionada, a inércia acumulada passa a ser de 38,0% e 37,1%, respectivamente.

#### 4.4 REGRESSÕES LOGÍSTICAS

##### 4.4.1 Regressões logísticas – denúncia interna

Foram estimadas quatro regressões logísticas para identificar a influência das variáveis do estudo na probabilidade da intenção de denúncia interna. A primeira regressão foi estimada com as seguintes variáveis independentes: locus de controle, materialidade e julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo). A variável dependente (denúncia interna) foi utilizada como variável *dummy* (binária), assumindo valor 0 ou 1. Já na segunda regressão o modelo foi estimado com as mesmas variáveis da primeira equação, utilizando-se, no entanto,

um modelo logístico ordenado, com a variável denúncia interna (variável dependente) assumindo valores de 1 a 5.

A terceira e quarta regressões incluíram as variáveis independentes locus de controle, materialidade, julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo) e clima organizacional (princípio, *caring*, instrumental, independência e regulamentador), sendo uma com a variável dependente (denúncia interna) como variável *dummy*, assumindo valor 0 ou 1, e outra um modelo logístico ordenado, com a variável denúncia interna (variável dependente) assumindo valores de 1 a 5.

É importante esclarecer que as perguntas sobre a probabilidade de proceder à denúncia, de forma interna e externa, foram medidas através de escala *Likert* de cinco pontos, que variam de 1 (Menos provável) a 5 (Mais provável). Para utilizar a variável como binária, considerou-se como 0 (zero) os respondentes que marcaram as respostas de zero a quatro, e 1 (um) apenas os auditores que responderam mais provável (5), o *score* máximo da escala. A ideia foi identificar se faria diferença considerar os respondentes que afirmaram ser mais provável (no maior nível de concordância) dos que responderam os demais níveis de respostas. A quantidade de respondentes em cada uma das opções de respostas foi: 1 (18 respondentes); 2 (11 respondentes); 3 (28 respondentes); 4 (51 respondentes) e 5 (316 respondentes).

Os resultados dos quatro modelos com denúncia interna estão apresentados na Tabela 24. O teste geral (*LR Statistic*) para os modelos binários apresentaram valor- $p < 0,001$ , indicando que os parâmetros do modelo não são todos nulos. Os testes de *Hosmer-Lemeshow* (HL), nos modelos binários, apresentam valor- $p$  igual a 0,296 no modelo sem clima e igual a 0,585 no modelo incluindo clima organizacional. Em ambos os casos, não se rejeita a hipótese de que as previsões deste modelo são compatíveis aos valores de denúncia interna observadas na realidade.

O  $R^2$  de Nagelkerke é de 0,114 para o modelo sem clima e 0,170 no modelo binário com clima, indicando que o poder explicativo dos modelos é de 11,4% (sem o clima) e 17,0% (com o clima) da variabilidade total dos dados.

Na Tabela 24 estão retratados os coeficientes, com as devidas significâncias, bem como o efeito marginal de cada variável. Observa-se que o efeito significativo sobre a denúncia interna ocorre prioritariamente com as variáveis Locus (significância de 1% nos quatro modelos) e Materialidade (significância de 1% no modelo sem clima e de 5% nos modelos onde o clima é adicionado). Os resultados dos efeitos marginais mostram que quando a materialidade é alta, há um aumento na denúncia interna (quando a variável dependente

assume valor igual a 5 ou seja,  $Y_i=5$ ) em 18,1, 16,6, 19,6 e 17,4 pontos percentuais (efeito marginal da variável materialidade para os quatro modelos, respectivamente) – os resultados para os demais valores da variável dependente estão no apêndice 4.

**Tabela 24 - Resultados dos modelos Logit para a influência dos fatores na denúncia interna**

Variáveis	Modelo sem clima				Modelo com clima			
	Logit		Logit Ordinal		Logit		Logit Ordinal	
	Ef. Marg. ( $Y_i=5$ )	Coef.	Ef. Marg. ( $Y_i=5$ )	Coef.	Ef. Marg. ( $Y_i=5$ )	Coef.	Ef. Marg. ( $Y_i=5$ )	Coef.
Locus	-0,125*** (0,043)	-0,687*** (0,238)	-0,124*** (0,041)	-0,686*** (0,229)	-0,107** (0,045)	-0,608** (0,261)	-0,101** (0,044)	-0,578** (0,251)
Materialidade	0,181*** (0,041)	1,010*** (0,242)	0,166*** (0,041)	0,927*** (0,240)	0,196*** (0,042)	1,129*** (0,257)	0,174*** (0,041)	1,003*** (0,251)
Equidade	0,049 (0,051)	0,274 (0,284)	0,033 (0,040)	0,183 (0,224)	0,063 (0,048)	0,364 (0,281)	0,044 (0,037)	0,252 (0,213)
Relativismo	0,001 (0,024)	0,006 (0,133)	0,002 (0,025)	0,010 (0,138)	-0,011 (0,025)	-0,065 (0,142)	-0,009 (0,025)	-0,056 (0,146)
Contratualismo	0,026 (0,023)	0,144 (0,126)	0,018 (0,022)	0,103 (0,122)	0,029 (0,022)	0,169 (0,128)	0,021 (0,021)	0,123 (0,122)
Princípio	-	-	-	-	0,040 (0,046)	0,232 (0,267)	0,039 (0,047)	0,223 (0,270)
Caring	-	-	-	-	-0,069 (0,047)	-0,397 (0,268)	-0,055 (0,047)	-0,315 (0,273)
Instrumental	-	-	-	-	0,077** (0,038)	0,445** (0,223)	0,072** (0,036)	0,415** (0,209)
Independência	-	-	-	-	-0,144*** (0,038)	-0,831*** (0,225)	-0,125*** (0,035)	-0,718*** (0,210)
Regulamentador	-	-	-	-	0,044 (0,032)	0,256 (0,184)	0,038 (0,034)	0,222 (0,193)
Constante	-	-0,988 (1,225)	-	-	-	-0,714 (1,513)	-	-
Cut 1	-	-	-	-1,781* (0,928)	-	-	-	-1,890 (1,291)
Cut 2	-	-	-	-1,273 (0,916)	-	-	-	-1,384 (1,278)
Cut 3	-	-	-	-0,504 (0,922)	-	-	-	-0,598 (1,276)
Cut 4	-	-	-	0,339 (0,944)	-	-	-	0,282 (1,287)
Observações	-	424	-	424	-	424	-	424
LR Statistic	-	33,995	-	84,919	-	51,916	-	100,470
Prob (LR)	-	0,000	-	0,000	-	0,000	-	0,000
HL	-	9,575	-	-	-	6,559	-	-
Prob (HL)	-	0,296	-	-	-	0,585	-	-
Count R <sup>2</sup>	-	74,1%	-	74,5%	-	76,7%	-	74,5%

Fonte: Elaboração própria.

Notas: 1. Os valores em parênteses são os respectivos desvios padrões. 2. \*, \*\*, \*\*\* representam significância estatística a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

O pseudo R<sup>2</sup> apresenta de 74,1% a 76,7% de acertos com estes modelos na classificação da denúncia interna. No que diz respeito aos dois climas que apresentaram significância estatística, verifica-se que o clima independência exerce maior importância (efeitos marginais de 14,4 pontos percentuais e 12,5 pontos percentuais) na intenção de denúncia interna, no entanto de forma negativa, do que o clima de independência (efeitos marginais de 7,7 pontos percentuais e 7,2 pontos percentuais).

Percebe-se que quando os climas organizacionais são inseridos no modelo, dois climas assumem valores significantes para a probabilidade de denúncia interna: independência, ao nível de 1%, e instrumental, ao nível de 5%. Estes foram os mesmos climas que se mostraram próximos à denúncia interna na análise de correspondência múltipla, no entanto os sinais esperados foram diferentes. Enquanto o clima instrumental, de acordo com Rothwell e Baldwin (2006) deveria ter relação negativa com a intenção de denúncia, no presente trabalho, apesar de se mostrar significativo, apresentou sinal positivo, mostrando uma inconsistência com o resultado oferecido pela análise de correspondência múltipla. Nesta, o gráfico de associação demonstra que níveis mais baixos de clima instrumental estão mais relacionados com a intenção, conforme se pode observar nas Figuras 6 e 8, portanto era de se esperar que houvesse sinal negativo.

O clima instrumental apresentou valores positivos (coeficientes de 0,445 e 0,415) na regressão logística, indicando que pessoas com maior percepção deste clima, marcado pela maximização do interesse próprio, são mais propensas a efetuar a denúncia internamente, no entanto, níveis mais baixos de clima instrumental mostraram-se mais próximos da denúncia interna alta na análise de correspondência. A esse respeito, é preciso observar que a análise de correspondência só pode ser efetuada com variáveis categorizadas e, portanto, antes de proceder à mesma, o pesquisador deve optar por uma forma de transformação das variáveis originais. Neste trabalho, essa categorização foi efetuada através da divisão em dois grupos, a partir da mediana, sendo um grupo definido como alto e outro baixo.

O clima independência apresentou valores negativos (coeficientes de -0,831 e -0,718), contrariando ao proposto por Rothwell e Baldwin (2006), que preconizam uma relação positiva entre denúncia e este tipo de clima. A literatura prevê que quando uma pessoa guia-se pelos próprios princípios morais e éticos, espera-se que faça o que é certo, independentemente das causas, e deixando que forças externas tenham uma significância mínima nas decisões de dilemas éticos. Percebe-se que a definição de clima instrumental parte do pressuposto de que as pessoas têm sólidos princípios morais, que as levam a agir eticamente quando confrontadas com uma necessidade de tomada de decisão.

No estudo de Ahmad (2011), utilizando um cenário semelhante, bem como as mesmas variáveis para julgamento ético (equidade, relativismo e contratualismo) e três climas organizacional (princípio, egoístico e benevolente), foram encontradas significâncias estatísticas para o clima princípio (ao nível de 10%), e o julgamento ético relativismo a 5%. O  $R^2$  do modelo de regressão utilizado foi de 13% e o autor explora apenas a denúncia a nível interno. No presente estudo, por sua vez, nenhum dos climas éticos mostrou-se significativo,

embora na análise de correspondência tenha sido possível observar uma relação mais próxima entre a denúncia (interna e externa) e níveis mais elevados dos três tipos de julgamento ético. Esse resultado demonstra que a tomada de decisão quanto a denunciar um ato ilícito não tem influência direta da avaliação ética dos auditores, o que pode explicar a relação negativa entre o clima independência, pautado nos princípios morais do indivíduo.

#### 4.4.2 Regressões logísticas – denúncia externa

De forma idêntica às estimações descritas anteriormente, com a variável dependente sendo denúncia interna, procedeu-se a estimação das quatro regressões logísticas considerando como variável dependente a denúncia externa, a qual representa a comunicação de um ato ilegal a órgãos externos da empresa (órgão regulador, por exemplo). A quantidade de respondentes em cada uma das opções de respostas foi: 1 (123 respondentes); 2 (70 respondentes); 3 (74 respondentes); 4 (48 respondentes) e 5 (109 respondentes).

A Tabela 25 apresenta os resultados dos quatro modelos, incluindo os coeficientes de cada regressão, suas significâncias e o efeito marginal. É possível observar que o resultado do teste geral (*LR Statistic*) para os dois modelos binários, apresenta valor-p  $> 0,001$ , indicando que os parâmetros do modelo não são todos nulos, enquanto o  $R^2$  de Nagelkerke é de 0,027 para o modelo sem clima e 0,032 no modelo binário com clima, indicando que o poder explicativo dos modelos é de 2,7% (sem o clima) e 3,2% (com o clima) para a variabilidade total dos dados. O poder explicativo do modelo é praticamente nulo, mostrando que na denúncia externa é mais difícil identificar as variáveis que afetam as chances de denúncia ou pode indicar que as variáveis deste estudo não sejam as mais relevantes na determinação da decisão de efetuar a denúncia a canais externos.

Os testes de *Hosmer-Lemeshow* (HL), nos modelos binários, apresentam valor-p 0,436, no modelo sem clima e 0,078 no modelo incluindo clima organizacional. Nos dois casos não se rejeita a hipótese nula de que as previsões deste modelo são compatíveis (estatisticamente iguais) com as denúncias externas observadas na realidade. Os resultados podem ser visualizados na Tabela 25.

Em ambos os modelos binários (com e sem clima organizacional), a variável materialidade mostrou-se significativa ao nível de 5%, enquanto as demais variáveis não apresentaram significância estatística. Tal resultado evidencia uma maior dificuldade em explicar os fatores que influenciam nas chances de denúncia a nível externo da empresa.



Quando adotado o modelo ordenado, seja com a inclusão ou não da variável clima organizacional, nenhuma das variáveis inseridas no modelo são significantes estaticamente. Percebe-se ainda que os casos corretamente previstos pelo modelo são bem menores que nos modelos binários, passando de 74,3% para um número em torno de 30% nos dois modelos.

**Tabela 25- Resultados dos modelos Logit para a influência dos fatores na denúncia externa**

Variáveis	Modelo sem clima				Modelo com clima			
	Logit		Logit Ordinal		Logit		Logit Ordinal	
	Ef. Marg. ( $Y_i=5$ )	Coef.	Ef. Marg. ( $Y_i=5$ )	Coef.	Ef. Marg. ( $Y_i=5$ )	Coef.	Ef. Marg. ( $Y_i=5$ )	Coef.
Lócus	-0,032 (0,044)	-0,168 (0,234)	-0,011 (0,034)	-0,056 (0,178)	-0,049 (0,048)	-0,262 (0,256)	-0,030 (0,037)	-0,160 (0,194)
Materialidade	0,105** (0,042)	0,555** (0,225)	0,055 (0,035)	0,2908 (0,180)	0,100** (0,043)	0,534** (0,232)	0,053 (0,036)	0,281 (0,187)
Equidade	0,026 (0,057)	0,136 (0,302)	-0,013 (0,045)	-0,066 (0,237)	0,021 (0,056)	0,111 (0,298)	-0,021 (0,046)	-0,109 (0,242)
Relativismo	0,003 (0,025)	0,015 (0,130)	-0,018 (0,019)	-0,095 (0,101)	0,008 (0,026)	0,042 (0,136)	-0,011 (0,020)	-0,060 (0,104)
Contratualismo	-0,027 (0,023)	-0,120 (0,129)	-0,022 (0,020)	-0,117 (0,106)	-0,023 (0,024)	-0,123 (0,125)	-0,024 (0,020)	-0,125 (0,106)
Princípio	-	-	-	-	-0,002 (0,049)	-0,010 (0,261)	-0,006 (0,036)	-0,032 (0,189)
Caring	-	-	-	-	-0,054 (0,049)	-0,285 (0,260)	-0,014 (0,041)	-0,076 (0,216)
Instrumental	-	-	-	-	0,012 (0,039)	0,062 (0,208)	0,016 (0,030)	0,083 (0,161)
Independência	-	-	-	-	0,005 (0,043)	0,028 (0,226)	0,0317 (0,0331)	0,168 (0,176)
Regulamentador	-	-	-	-	0,014 (0,031)	0,073 (0,164)	-0,0061 (0,0261)	-0,032 (0,138)
Constante	-	-1,478 (1,398)	-	-	-	-1,030 (1,851)	-	-
Cut 1	-	-	-	-2,009** (1,020)	-	-	-	-1,933 (1,431)
Cut 2	-	-	-	-1,284 (1,015)	-	-	-	-1,204 (1,427)
Cut 3	-	-	-	-0,559 (1,009)	-	-	-	-0,475 (1,425)
Cut 4	-	-	-	-0,021 (1,004)	-	-	-	0,063 (1,423)
Observações	-	424	-	424	-	424	-	424
LR Statistic	-	7,780	-	56,039	-	9,425	-	58,759
Prob (LR)	-	0,169	-	0,000	-	0,492	-	0,000
HL	-	7,970	-	-	-	14,148	-	-
Prob (HL)	-	0,436	-	-	-	0,078	-	-
Count R <sup>2</sup>	-	74,3%	-	30,0%	-	74,3%	-	32,1%

Fonte: Elaboração própria.

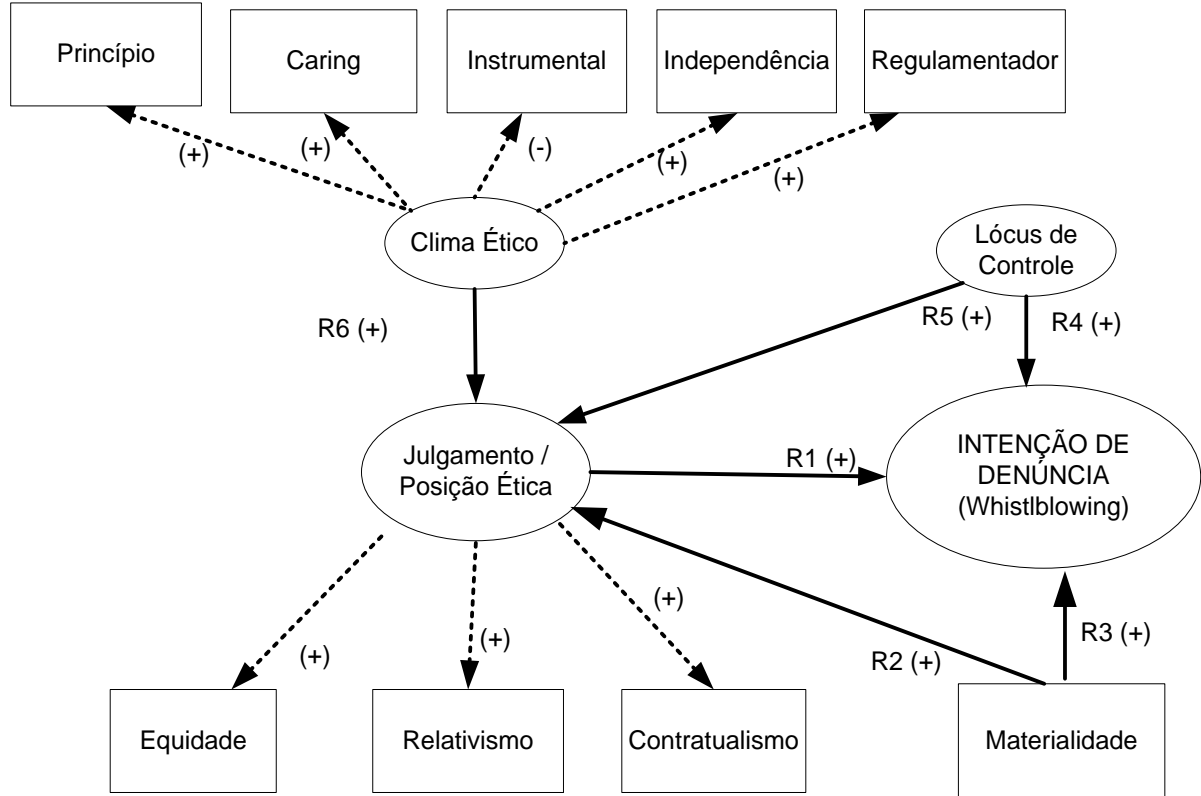
Notas: 1. Os valores em parênteses são os respectivos desvios padrões. 2. \*, \*\*, \*\*\* representam significância estatística a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Esse resultado corrobora com o que foi encontrado na análise de correspondência múltipla, onde as relações estabelecidas entre as variáveis do estudo são confusas na explicação do que leva um auditor interno a proceder à comunicação de atos ilegais observados na entidade à canais de denúncia externos.

#### 4.5 ANÁLISE DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

A análise de equações estruturais testada está expressa na Figura 9, cujas relações entre as variáveis foram estabelecidas a priori de acordo com a teoria do estudo, conforme demonstrado na metodologia. Essas relações estão apoiadas em trabalhos já efetuados sobre o tema (NEAR e MICELI, 1985; DWORKIN e BAUCUS, 1998; BARNETT VAICYS, 2000; CHIU, 2002; MENK, 2011; AHMAD, 2011) no intuito de verificar se, na prática, com os auditores internos brasileiros, as relações seguem os comportamentos sugeridos na teoria.

**Figura 9 – Relações estabelecidas para o modelo de equações estruturais**



Fonte: Elaboração própria.

O primeiro grupo de modelos estimados trata da intenção de denúncia interna (DI). A Tabela 26 apresenta os coeficientes estimados e as razões de chances, bem como as significâncias estatísticas das variáveis determinantes diretamente da denúncia<sup>6</sup>. Foram estimados quatro modelos, sendo dois sem as variáveis representativas do clima e dois com as

<sup>6</sup> A razão de chance é definida como a razão entre a chance de ocorrência de um evento em determinado grupo e a sua chance de ocorrência em outro grupo, ou seja, é a probabilidade de ocorrência dividida pela probabilidade da não ocorrência do mesmo evento. Devido a dificuldade operacional da estimação (e pós-estimação) nos modelos de equações estruturais, optou-se estimar apenas as razões de chance, cuja interpretação, embora não seja igual, é parecida com a interpretação dos efeitos marginais.

variáveis de clima, e sendo um deles com a variável dependente binária (a variável denúncia interna assumindo valor 0 ou 1) e outro com a variável dependente ordinal (a variável denúncia interna assumindo valor de 1 a 5).

Cabe ressaltar que não há sentido analisar as relações entre as subvariáveis que formam a variável latente (como os três tipos de julgamento ou os cinco climas organizacionais), estando sob consideração da análise a interação entre as variáveis gerais do estudo, a saber: intenção de denúncia, materialidade, locus de controle, clima organizacional e julgamento ético.

De acordo com o modelo teórico proposto, estabeleceram-se relações diretas das seguintes variáveis para intenção de denúncia: julgamento ético, materialidade e locus de controle. Os coeficientes encontrados demonstram que a materialidade (0,983; 0,936; 0,980 e 0,936) e o locus (-0,650; -0,751; -0,642 e -0,751) são estatisticamente significantes, independente de o modelo incluir ou não o clima, bem como a variável dependente ser considerada como binária ou ordinal. A razão de chance calculada para a variável materialidade no modelo logit (sem clima) sugere que a chance de ocorrência do evento, no caso, da intenção de denúncia interna, é maior em 2,67 vezes a da intenção de não denunciar. Para os casos dos modelos logit ordinário, a razão de chance exposta na tabela representa uma espécie de média dos diferentes níveis de intenção de denúncia.

É importante observar que a relação entre a variável julgamento ético diretamente com a variável intenção de denúncia não pode ser observada no modelo, pois é necessário, na estimação de equações estruturais, assumir uma restrição em alguma das variáveis. Tendo em vista a não significância do julgamento ético em nenhum dos modelos de regressão logística, optou-se por colocá-la como a restrição do modelo.

A materialidade do delito é um fator relevante e decisivo para que o auditor interno proceda à denúncia internamente. A relação positiva indica que quanto maior a apropriação indevida de ativos, mais intensa se torna a intenção de efetuar a denúncia, para tornar o fato conhecido dentro da entidade. Isso significa que provavelmente delitos que não envolvam quantias significativas, na visão do auditor interno, não sejam reportados, enquanto desvios considerados relevantes mereçam ser conhecidos. A esse respeito, é importante destacar que há um julgamento profissional quanto ao que pode ser considerado como um desvio relevante, e este conceito de relevância pode variar entre os profissionais.

O locus de controle, cujo sinal é negativo, reporta que auditores que possuem locus de controle interno (LCI) efetuariam a denúncia dentro da organização. Isso significa que a visão sobre a responsabilidade de mudança quanto ao ato cometido é essencial para que o auditor

denuncie o ato observado. Isso não significa que o próprio auditor possa efetuar mudanças organizacionais para punir ou cessar o ato observado, no entanto o seu entendimento é de que está sob sua responsabilidade auxiliar para que isso possa ocorrer. Auditores internos que possuem lócus de controle externo, portanto, enxergam que a responsabilidade de denunciar, ainda que verifiquem um ato ilegal, é de outras pessoas que possam vir a descobrir tal fato, pois não entendem que a mudança por tal situação esteja sob seu encargo.

Estabeleceu-se, ainda, que a variável julgamento seria afetada pelo clima organizacional, lócus de controle e materialidade do delito. No que diz respeito a essas relações, a Tabela 26 demonstra que as três são significativas, exceto no modelo sem o clima organizacional e com a variável dependente binária. A materialidade, no entanto, apresenta valor positivo (0,062) no modelo logit com clima, e negativo nos modelos ordinais, incluindo ou não o clima organizacional. O lócus de controle aparece positivo nos modelos ordinais e negativo no modelo logit incluindo o clima. Já o clima organizacional aparece como significativo no modelo com a variável dummy (positivo 0,134) e no ordinal, sinal negativo. Observa-se que nos modelos logit ordinal os coeficientes são significativos, mas nulos.

Tendo em vista que o julgamento ético não se mostrou, nas análises anteriores, como uma variável relevante na intenção de denúncia, torna-se difícil buscar compreender como o clima organizacional, a materialidade e o lócus exercem influência no julgamento ético dos auditores internos, isso se dá em função da complexidade na explicação de como uma pessoa pode formar sua opinião quanto a uma questão complexa. O que se pode afirmar, no entanto, é que embora a materialidade do delito, o lócus de controle e o clima organizacional possam exercer alguma influência no julgamento ético dos auditores internos, a alta materialidade e o lócus de controle interno são as principais preditoras de um comportamento favorável à denúncia.

Por fim, as últimas linhas da Tabela 26 reportam os critérios de informação Akaike (AIC) e Bayesiana / Schwarz (BIC). Estas estatísticas são disponíveis após o cálculo com o método de quasi-máxima verossimilhança e são usadas para comparar os ajustes de diferentes modelos. Assim, valores menores de AIC e BIC indicam um melhor ajuste. Portanto, os resultados confirmam que tanto o modelo logit quanto o logit ordinal sem clima se ajustam melhor aos dados comparativamente aos respectivos modelos com as variáveis de clima organizacional.

**Tabela 26 - Resultados dos modelos de equações estruturais para denúncia interna**

Variável		Modelo sem clima				Modelo com clima			
		Logit		Logit Ordinal		Logit		Logit Ordinal	
		Razão de Chance	Coef.	Razão de Chance	Coef.	Razão de Chance	Coef.	Razão de Chance	Coef.
Intenção	Materialidade	2,671*** (0,647)	0,983*** (0,242)	2,550*** (0,613)	0,936*** (0,240)	2,664*** (0,646)	0,978*** (0,243)	2,550*** (0,613)	0,936*** (0,245)
	Locus	0,522*** (0,128)	-0,650*** (0,245)	0,472*** (0,107)	-0,751*** (0,2270)	0,526*** (0,127)	-0,642*** (0,242)	0,472*** (0,107)	-0,751*** (0,227)
Julgamento	Materialidade	- -	0,054 (0,042)	- -	-0,000* (9,56e-06)	- -	0,062* (0,037)	- -	-0,000* (8,95e-06)
	Locus	- -	-0,130 (0,081)	- -	0,000*** (8,99e-06)	- -	-0,117* (0,060)	- -	0,0000*** (9,38e-06)
	Clima	- -	- -	- -	- -	- -	0,134* (0,067)	- -	-0,000** (0,000)
	AIC	3.186,893		3.463,583		6.917,717		7.191,216	
	BIC	3.247,639		3.532,428		7.043,259		7.324,858	

Fonte: Elaboração própria

Notas: 1. Os valores em parênteses são os respectivos desvios padrões. 2. \*, \*\*, \*\*\* representam significância estatística a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

O segundo grupo de modelos estimados incluiu as mesmas variáveis (materialidade, locus de controle, clima organizacional e julgamento ético) e as mesmas relações entre elas, modificando-se apenas o canal de denúncia, que passa a ser a intenção de denúncia a canais externos (Denúncia Externa). A Tabela 27 mostra como as interações entre as variáveis do estudo se comportaram considerando essa modificação.

A relação estabelecida na explicação dos fatores que influenciam no julgamento ético dos auditores internos demonstra apenas uma diferença com relação ao modelo considerando a denúncia a canais internos. Enquanto neste as três variáveis foram significativas, no entanto com sinais diferentes em função do modelo adotado, quando considera-se o canal externo, apenas o locus de controle apresentou significância estatística, com sinal positivo, apenas nos modelos ordinais (sem e com clima organizacional).

Quanto à relação das variáveis independentes com a variável dependente, intenção de denúncia externa, verifica-se que esta é influenciada apenas pela variável materialidade, com sinais positivos nos quatro modelos (0,570 e 0,321 no logit e logit ordinal sem clima) e 0,572 e 0,323 no logit e logit ordinal com clima. Como em todos os modelos do presente trabalho, há uma relação positiva da materialidade com a intenção de denúncia. Verifica-se, mais uma vez, que a intenção de denúncia externa é mais difícil de ser explicada a partir das variáveis inseridas no estudo.

Por fim, novamente, as estatísticas Akaike (AIC) e Bayesiana / Schwarz (BIC) indicam que os modelos sem as variáveis relacionadas ao clima organizacional se ajustam melhor aos dados comparativamente aos modelos com as variáveis de clima inseridas, haja vista os menores valores de AIC e BIC observados (exemplo, AIC 3.215,525 contra

6.943,136 e BIC 3.276,271 contra 7.068,678, para os modelos logit sem clima e com clima, respectivamente).

**Tabela 27 - Resultados dos modelos de equações estruturais para denúncia externa**

Variável		Modelo sem clima				Modelo com clima			
		Logit		Logit Ordinal		Logit		Logit Ordinal	
		Razão de chance	Coef.	Razão de chance	Coef.	Razão de chance	Coef.	Razão de chance	Coef.
Intenção	Materialidade	1,769** (0,396)	0,570** (0,224)	1,379* (0,246)	0,321* (0,179)	1,772** (0,398)	0,572** (0,225)	1,381* (0,247)	0,323* (0,178)
	Lócus	0,847 (0,206)	-0,166 (0,243)	0,910 (0,168)	-0,095 (0,184)	0,844 (0,194)	-0,170 (0,230)	0,906*** (0,167)	-0,099 (0,185)
Julgamento	Materialidade	-	-0,007 (0,034)	-	-0,048 (0,041)	-	-0,009 (0,016)	-	-0,0524 (0,423)
	Lócus	-	0,016 (0,077)	-	0,117* (0,061)	-	0,016 (0,026)	-	0,095* (0,050)
	Clima	-	-	-	-	-	-0,017 (0,033)	-	-0,108 (0,080)
	AIC	3.215,525		4.058,642		6.943,136		7.785,969	
BIC	3.276,271		4.131,537		7.068,678		7.923,660		

Fonte: Elaboração própria

Notas: 1. Os valores em parênteses são os respectivos desvios padrões. 2. \*, \*\*, \*\*\* representam significância estatística a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Por fim, a Tabela 28 resume as relações esperadas e os resultados obtidos quanto às relações estabelecidas no modelo teórico. A partir dela é possível observar que a única variável que influencia (positivamente) a intenção de denúncia dos auditores internos brasileiros, tanto considerando que esta seja efetuada dentro ou fora da empresa é a materialidade, representada nesse estudo pelo aumento do percentual dos recursos desviados (de 2,5% para 15% da receita bruta da empresa). Este resultado demonstra que é provável que pequenos delitos não sejam reportados pelos auditores.

**Tabela 28 - Resultados das relações entre as variáveis do estudo**

Hipóteses do modelo teórico	Denúncia interna		Denúncia externa	
	Relação esperada	Relação observada	Relação esperada	Relação observada
(R1) Julgamento → Whistleblowing	+	Não observada	+	Não observada
(R2) Materialidade → Julgamento	+	+/-	+	Não observada
(R3) Materialidade → Whistleblowing	+	+	+	+
(R4) Lócus interno → Whistleblowing	+	+	+	Não observada
(R5) Lócus → Julgamento	+	+/-	+	+
(R6) Clima → Julgamento	+	+/-	+	Não observada

Fonte: Elaboração própria.

Na denúncia interna, através da análise de equações estruturais, é confirmado que o lócus de controle interno também é fator relevante para a apresentação de denúncia a canais existentes dentro da própria organização. No que diz respeito às relações de influência entre as variáveis materialidade, lócus de controle e clima organizacional com a variável julgamento ético, encontram-se relações tanto positivas como negativas para a mesma

variável, relações estas que variam em função do tipo de regressão logística utilizada, se considerando a variável dependente binária ou ordinal. Desta forma, não se pode tirar conclusões sobre as influências entre estas variáveis.

No que diz respeito à denúncia externa, na relação entre as variáveis independentes diretamente com a variável dependente (denúncia externa), apenas a materialidade mostra-se significativa, não sendo identificada, como na denúncia a canais internos, a significância da variável locus de controle interno. Este resultado vai ao encontro do que foi evidenciado pelas regressões logísticas, e demonstra que a explicação dos fatores que influenciam na comunicação de atos fraudulentos a canais externos, pelos auditores que atuam como funcionários da entidade é mais complexa ou difícil de ser encontrada.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

*Whistleblowing* é um assunto bastante pesquisado e discutido em muitas partes do mundo, dado a importância desse instrumento na diminuição de fraudes nas organizações. Esta Tese pode ser caracterizada como um estudo exploratório no Brasil, pois apenas duas pesquisas sobre o assunto foram identificadas durante a sua elaboração.

O presente trabalho baseou-se nos estudos de Menk (2011) e Ahmad (2011), buscando agregar diferenciais que estes não possuíam. Menk (2011) buscou avaliar o impacto da materialidade, traços de personalidade e posição ética nas intenções de *Whistleblowing*, com uma amostra composta de 352 estudantes de graduação, utilizando-se da modelagem de equações estruturais, enquanto Ahmad (2011) buscou examinar a influência de fatores organizacionais (clima ético, tamanho da organização e nível de trabalho), fatores individuais (julgamento ético, locus de controle e comprometimento organizacional), fatores situacionais (gravidade do delito e status de quem cometeu a fraude) e demográficos (idade, sexo e tempo de trabalho), através de regressões múltiplas, com uma amostra de 180 auditores internos.

Os diferenciais da presente Tese residem na utilização de quatro ferramentas estatísticas para examinar de forma mais profunda a relação entre as variáveis estudadas, uma amostra maior de auditores internos do que a utilizada no estudo de Ahmad (2011), permitindo inferências mais precisas sobre os achados, e a investigação sobre as intenções de *Whistleblowing* considerando canais internos e externos, o que não foi efetuado em nenhum dos dois trabalhos.

Esta Tese teve por objetivo analisar como os fatores julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do problema influenciam as intenções de *Whistleblowing* dos auditores internos no Brasil, considerando canais internos e externos. A amostra foi composta por 424 auditores internos, configurando-se, conforme a análise descritiva, em um grupo heterogêneo, formado por auditores internos de empresas públicas e privadas, com idade, tempo de experiência e de empresa diferentes, bem como níveis de trabalho (cargos) diferenciados, o que implica em uma dificuldade de explicar, de forma mais robusta, as relações entre as variáveis investigadas com as intenções de denúncia deste público.

Para analisar os fatores, a intenção de denúncia foi tratada com a *proxy* apropriada para desenvolver o raciocínio sobre a ação real que seria tomada por um auditor interno quando confrontado com um dilema ético. Entendida com uma variável adequada para fazer inferências sobre o comportamento de denúncia dos auditores internos, a partir do que



preconiza a Teoria do Comportamento Planejado, esta variável compôs o modelo de análise juntamente com as variáveis: materialidade, *l*ocus de controle, julgamento ético e clima organizacional. O cenário escolhido para avaliar a intenção de denúncia dos auditores internos foi o de apropriação indevida de ativos, variando entre os respondentes apenas a proporção do desvio cometido no ato relatado, diferença esta que compôs a variável materialidade.

Através da análise de correspondência foi possível observar que existe uma aproximação entre a intenção de denúncia interna em um dilema ético que seja marcado por uma alta materialidade, e que sujeitos que possuem *l*ocus de controle interno, e, portanto, acreditam que possuem papel ativo na mudança de uma situação, também estão mais propensos a efetuar denúncia internamente. Percebeu-se ainda que altos níveis de julgamento ético, considerando as perspectivas de equidade, relativismo e contratualismo também se aproximam de uma maior propensão à denúncia. Quanto aos climas organizacionais, observou-se uma relação mais próxima da denúncia com níveis altos de Princípio, *Caring* e Regulamentador, e níveis baixos dos climas instrumental e independência.

As mesmas variáveis mostraram-se próximas considerando a denúncia externa, no entanto estas variáveis ficaram associadas à baixa intenção de denúncia externa, indicando que o mesmo perfil que influencia de forma positiva a denúncia interna afasta o auditor interno da denúncia efetuada a canais externos à organização. Este resultado pode ser explicado pela posição que estes profissionais ocupam na organização, sendo considerado um cargo de confiança pelos proprietários/acionistas da entidade, desfrutando normalmente de alta credibilidade. Esta relação de confiança talvez seja decisiva para que os auditores internos tenham se mostrado mais dispostos a efetuar a denúncia a um canal interno da organização, auxiliando, portanto, a empresa a melhorar seu controle interno e permitindo que o ato ilegal seja corrigido sem a necessidade de uma exposição da empresa perante a sociedade em geral, como no caso de uma denúncia a canais externos.

As relações propostas nesta Tese explicam em parte o comportamento de denúncia dos auditores internos brasileiros. As técnicas inferenciais permitiram identificar que a probabilidade (chances) de denúncia é afetada pela materialidade do delito, *l*ocus de controle interno e pelos climas organizacionais instrumental (positivamente) e independência (negativamente). As relações destes climas foram de encontro às relações esperadas, demonstrando que o comportamento de tomada de decisão pode ser influenciado por diversos fatores e expectativas do tomador de decisão que não conseguiram ser captados através das variáveis inseridas neste estudo.

A materialidade, em todos os modelos utilizados, mostrou-se como uma variável de influência na decisão de denúncia dos auditores. Cabe ressaltar, ainda, que outras variáveis podem exercer importância vital na decisão de comunicar o fato observado, ainda que a materialidade seja considerada relevante. Exemplos de variáveis que podem afetar o comportamento de denúncia seriam o status de quem está cometendo o delito, o tempo em que o funcionário está na empresa, a existência de canal formal de denúncia que garanta o anonimato, a cultura organizacional quanto à forma de tratamento no recebimento de denúncias e o histórico de retaliação a denunciante.

É preciso considerar que o cenário utilizado para captar a intenção de denúncia pode constituir-se como limitação do estudo, em virtude de poder distanciar-se da realidade vivida nas organizações pelos auditores que responderam à pesquisa, existindo outras variáveis que podem afetar seus comportamentos em uma situação real de fraude.

Os resultados deste trabalho oferecem importantes *insights* sobre *Whistleblowing* no Brasil, no momento em que a maior fraude notificada no país, a da empresa Petrobrás, foi descoberta, e seus desdobramentos ainda estão em processo de investigação. Essa fraude demonstra a capacidade destrutiva do valor de mercado de uma empresa a partir da existência de atos fraudulentos, valor de mercado este diminuído não apenas em função da diminuição na quantidade dos ativos que foram desviados, mas em função da perda de credibilidade da empresa perante os investidores e a sociedade de forma geral. Nesse contexto, é essencial a atuação de empregados que tomem conhecimento de condutas antiéticas e corruptas para efetuar denúncias sobre estes atos, para que os mesmos possam ser cessados e as perdas possam ser minimizadas.

Os estudos futuros podem incluir a investigação dos fatores compreendidos no presente trabalho, no entanto junto a públicos diferentes, como contadores de empresas públicas e privadas, e auditores externos, para que seja possível identificar e comparar o comportamento destes profissionais frente a cenários de fraudes. Ainda com relação ao público a ser investigado, pode-se investigar como se dá a relação dos fatores estudados nesta tese com uma amostra mais homogênea (por exemplo, auditores internos apenas da área pública).

Uma questão não levantada no presente trabalho e que pode constituir-se como relevante na intenção de denúncia é existência de punição. Neste sentido, o comportamento de um indivíduo que toma conhecimento de um ato fraudulento poderia ser modificado caso existisse uma punição por omissão. Esta variável pode ser inserida em futuros trabalhos, assim como outras variáveis que não foram tratadas no presente trabalho, como a interferência

da cultura e fatores demográficos como determinantes de *Whistleblowing*. Além disto, pode-se investigar a influência das variáveis latentes, a exemplo do julgamento ético e clima organizacional, na intenção de denúncia, utilizando-se outras ferramentas metodológicas.

## REFERÊNCIAS

AHMAD, Z. ;TAYLOR, D. Commitment to independence by internal auditors: The effects of role ambiguity and role conflict. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 9, p. 899-925, 2009.

AHMAD, S. A. **Internal auditors and internal whistleblowing intentions: a study of organizational, individual, situational and demographic factors**. Tese (School of Accounting, Finance and Economics). Edith Cowan University, Austrália, 2011.

AJZEN, I.; FISHBEIN, M. **Understanding attitudes and predicting social behavior**. Nova Jersey: Prentice Hall. 1980.

AJZEN, I. **From intentions to actions: A Theory of Planned Behavior**. In J. Kuhl & J. Beckmann (Eds.), *Action-control: From cognition to behavior*, p. 11-39. Heidelberg: Springer, 1985.

AJZEN, I. The Theory of Planned Behavior. **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, n. 50, p. 179-211, 1991.

ALEXANDER, C. S.; BECKER, H. J. The Use of Vignettes in Survey Research. **Public Opinion Quarterly**, v. 42, n. 1, p. 93-104, 1978.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

ARNAUD, A. Conceptualizing and Measuring Ethical Work Climate: Development and Validation of the Ethical Climate Index. **Business & Society**, v. 49, n. 2, p. 345-358, 2010.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (2014). **Report to the nations on occupation fraud and abuse**. Disponível em: <<http://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>>

AVAKIAN, S.; ROBERTS, J. Whistleblowing in organisations: prophets at work? **Journal of Business Ethics**, v. 110, n. 1, p. 71-84, 2012.

BARNETT, T. A preliminary investigation of the relationship between selected organizational characteristics and external whistleblowing by employees. **Journal of Business Ethics**, v. 11, p.949-959, 1992.

BARNETT, T.; BASS, K.; BROWN, G. Religiosity, ethical ideology, and intentions to report a peer's wrongdoing. **Journal of Business Ethics**, v. 15, p. 1161-1174, 1996.

BARRICK, M. R.; MOUNT, M. K. The big five personality dimensions and job performance: A meta-analysis. **Personnel Psychology**, v. 44, n. (1), p. 1-26, 1991.

BATSON, C. D.; POWELL, A. A. **Altruism and prosocial behavior**. In *Handbook of Psychology*, John Wiley & Sons, Inc , 2003.

BIDO, D. S.; SILVA, D. ; SOUZA, C. A.; GODOY, A. S. Mensuração com indicadores formativos nas pesquisas em administração de empresas: como lidar com a multicolinearidade entre eles? **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 11, n. 2, p. 245-269, 2010.

BIERSTKER, J. L.; BRODY, R. G; PACINI, C. Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 5, p. 520-535, 2006.

BOWEN, R. M., CALL, A. C.; RAJGOPAL, S. Whistle-blowing: Target firm characteristics and economic consequences. **The Accounting Review**, n. 85, v. 4, p. 1239-1271, 2010.

BRABECK, M. Ethical characteristics of whistle blowers. **Journal of Research Personality**, v. 18, p. 41-53, 1984.

BRASIL. **Lei nº 8.112/90**. Regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8112cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8112cons.htm)>

BRASIL. **Lei nº 12.527/11**. Lei de Acesso à Informação. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>

BRENNAN, N.; KELLY, J. A study of whistleblowing among trainee auditors. **The British Accounting Review**, n. 39, p. 61–87, 2007.

BRIEF, A. P.; MOTOWIDLO, S. J. Prosocial organizational behaviors. *Academy of Management Review*, v. 11, n. 4, p. 710-725, 1986.

BROOKS, C. **Introductory Econometrics for Finance**. 2 ed. Cambridge University Press, 2008.

BROWN, T.; SAUTTER, J.; LITTVAY, L., SAUTTER, A.; BEARNES, B. Ethics and personality: empathy and narcissism as moderators of ethical decision making in business students. **Journal of Education for Business**, v. 85, n. 4, p. 203-208, 2010.

BUCHAN, H. Public Accountants' Perceptions of Ethical Work Climate: An Exploratory Study of the Difference Between Partners and Employees within the Instrumental Dimension. **The Open Ethics Journal**, v. 3, p. 1-7, 2009.

CARVALHO, M. D. **Síndrome de Burnout**: relação com locus de controle em profissionais de segurança privada. Dissertação (Mestrado em Psicologia). Universidade Católica Dom Bosco (UCDB), 2010.

CZERMAINSKI, A.B. **Análise de correspondência**. Piracicaba, 2004. Disponível em:  
<<http://ce.esalq.usp.br/tadeu/anabeatriz.pdf>>.

CHIN, W. W. **Partial Least Squares For Researchers**: An overview and presentation of recent advances using the PLS approach, 2002. Disponível em:  
<<http://www.bauer.uh.edu/plsgraph/plstalk.pdf>>

- CHIU, R. K. Ethical judgement, locus of control, and whistleblowing intention: a case study of mainland Chinese MBA students. **Managerial Auditing Journal**, v. 17, n. 9, p. 581-587, 2002.
- CHIU, R. K. Ethical judgment and whistleblowing intention: Examining the moderating role of locus of control. **Journal of Business Ethics**, v. 43, p. 65-74, 2003.
- COHEN, J. R., PANT, L. W.; SHARP, D. J. A validation and extension of a multidimensional ethics scale. **Journal of Business Ethics**, v. 12, n. 1, p. 13-26, 1993.
- COMER, D. R.; VEGA, G. Unsavory Problems at Tasty's: A Role-Play about Whistle-Blowing. **Journal of Management Education**, v. 30, n. 1, p. 251-269, 2006.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento CPC 00**. Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>
- CONNER, M.; ABRAHAM, C. Conscientiousness and the theory of planned behavior: Toward a more complete model of the antecedents of intention and behavior. **Personality and Social Psychology Bulletin**, v. 27, n. 11, 1547-1561, 2001.
- CRESSEY, D. R. The criminal violation of financial trust. **American Sociological Review**, v. 15, n.6, p. 738-743, 1950.
- CURTIS, M. B.; TAYLOR, E. Z. Whistleblowing in public accounting: influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. **Accounting and the Public Interest**, v. 9, 2009.
- DASGUPTA, S.; KESHARWANI, A. Whistleblowing: A survey of literature. **The IUP Journal of Corporate Governance**, v. 9, n. 4, 2010.
- DIAS, S.; QUEIRÓS, C. **A influência dos traços de personalidade no burnout dos professores**. Atas do VII Simpósio Nacional de Investigação em Psicologia, Universidade do Minho, Portugal, 2010. Disponível em: <<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/21493/2/87001.pdf>>
- DIGMAN, J. M. Higher-order factors of the big five. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 73, n. 6, p. 1246-1256, 1997.
- DODD FRANK ACT (2010). Disponível em: <<http://www.cftc.gov/LawRegulation/DoddFrankAct/index.htm>>.
- DONNELLY, D. P.; QUIRIN, J. J.; O'BRYAN, D. Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. **Behavioral Research in Accounting**, v. 15, p. 87-110, 2003.
- DORMINEY, J.; FLEMING, A. S.; KRANACHER, M. J.; RILEY JR, R. A. The evolution of fraud theory. **Issues in Accounting Education**, v. 27, n. 2, p. 555-579, 2012.
- DOZIER, J. B.; MICELI, M. P. Potential predictors of whistle-blowing: A prosocial behavior perspective. **Academy of Management Review**, v. 10, p. 823-836, 1985.

DWORKIN, T. M.; BAUCUS, M. S. Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. **Journal of Business Ethics**, v. 17, n. 12, p. 1281-1298, 1998.

EATON, T. V.; AKERS, M. D. Whistleblowing and good governance. **The CPA Journal**, n.77, v.6, p. 66-71, 2007.

ELIAS, R. Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. **Managerial Auditing Journal**, n.23, v.3, p. 283-294, 2008.

FAJARDO, B. A. G. **Viagem ao centro da denúncia**: Explorando as “camadas” que influenciam as denúncias de fraudes nas organizações. Dissertação (Mestrado em Administração). Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2012.

FAJARDO, B. A. G.; CARDOSO, R. L. Faça o que eu digo, não faça o que eu faço: como aspectos individuais e relacionais influenciam as denúncias de fraudes organizacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, n. 1, v. 17, p. 115-133, jan./abr., 2014.

FATOKI, O. Internal Whistleblowing Intentions of Accounting Students in South Africa: The Impact of Fear of Retaliation, Materiality and Gender. **Jornal of Social Sciences**, v. 37, n. 1, p. 31-44, 2013.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Com perdas em corrupção, Petrobrás tem prejuízo de R\$ 22 bi em 2014**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1619695-com-perdas-em-corrupcao-petrobras-tem-prejuizo-de-r-21-bi-em-2014.shtml>>. Data: 22/04/2015. Acesso em 07 de Junho de 2015.

FORSYTH, D. R. Judging the morality of business practices: The influence of personal moral philosophies. **Journal of Business Ethics**, v. 11, n. 5-6, p. 461-470, 1992.

GAMBAL, Vincent Paul. **Public information campaigns**: an application of the Theory of Reasoned Action. University of Delaware, Dissertação de mestrado (Artes em comunicação). 1990.

GLEASON, C.A.; MILLS, L.F. Materiality and contingent tax liability reporting. **The Accounting Review**, v. 77, n. 2, p. 317 – 342, 2002.

GOBERT, J.; PUNCH, M. Whistleblowers, the public interest, and the Public Interest Disclosure Act 1998. **The Modern Law Review**, v. 63, n.1, p. 25-54, 2000.

GRAHAM, J. W. Principled organizational dissent: A theoretical essay. **Research in Organizational Behavior**, v. 8, p. 1-52, 1986.

GREENBERGER, D. B.; MICELI, M. P.; COHEN, D. J. Oppositionists and group norms: the reciprocal influence of Whistle-blowers and Co-works. **Journal of Business Ethics**, v. 6, p. 527—542, 1987.

HAIR JR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN B, J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6 ed. Bookman, 2009.

HARLAND, P., STAATS, H.; WILKE, H. A. M. Situational and personality factors as direct or personal norm mediated predictors of pro-environmental behavior: Questions derived from norm-activation theory. **Basic and Applied Social Psychology**, v. 29, n. 4, p. 323-334, 2007.

HENDERSON, M. U. **Women Whistleblowers in the Workplace**. Tese (Doutorado em Educação). University of St. Thomas, Minnesota, 2008.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOFSTEDE, G. **Culture and Organizations: Software of the Mind**. Londres: McGraw-Hill. 1991

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. About the IIA. Disponível em: <<https://global.theiia.org/about/about-the-iaa/pages/about-the-institute-of-internal-auditors.aspx>>

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Standards & Guidance: Definition of Internal Auditing, 2012. Disponível em: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>>

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA BRASIL). Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/new/>>

IZRAELI, D.; JAFFE, E. D. Predicting whistle blowing: A theory of reasoned action approach. **International Journal of Value-Based Management** , v. 11, p.19–34, 1998.

JONES, T. M. Ethical decision making by individuals in organizations: an issue contingent model. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 2, p. 366-395, 1991.

KAPLAN, S. E; SCHULTZ, J. J. Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality, and Setting. **Journal of Business Ethics**, v.71, p. 109–124, 2007.

KAPLAN, S.; PANY, K.; SAMUELS, J.; ZHANG, J. An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. **Journal of Business Ethics**, v. 87, p. 15–30, 2009.

KARPOFF, J. M.; LEE, D.S.; MARTIN, G. S. The Cost to Firms of Cooking the Books. **Journal of Financial and Quantitative Analysis**, n. 43 , p 581-611, 2008.

KEENAN, J. P.; KRUEGER, C. A. Whistleblowing and the professional. **Management Accounting**, n. 74, v.2, p. 21-24, 1992.

KEENAN, J. P. Blowing the whistle on less serious forms of fraud: a study of executives and managers. **Employee Responsibilities and Rights Journal**, v. 12, n. 4, p. 199-217, 2000.



KEENAN, J. P. Comparing Indian and American Managers on Whistleblowing. **Employee Responsibilities and Rights Journal**, v. 14, n. 2 e 3, p. 79–89, 2002.

KING, G. The Implications of an Organization's Structure on Whistleblowing. **Journal of Business Ethics**, v. 20, p. 315–326, 1999.

KLINE, R. B. **Principles and Practice of Structural Equation Modeling**. 3 ed. Guilford Press, 2011.

LACERDA, Tales Sarmiento. **Teorias da ação e o comportamento passado: um estudo do consumidor no comércio eletrônico**. Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Dissertação (Mestrado em Administração), Belo Horizonte. 2007.

LACZNIAK, G. R.; MURPHY, P. E. Fostering ethical marketing decisions. **Journal of Business Ethics**, n. 10, p. 259-271, 1991.

LAMB, T. M. **Whistleblowers: a study of employee decision-making**. Tese (School of Business e Technology), Capella University, Minnesota, 2009.

LEWIS, D.; TRYGSTAD, S. Protecting whistleblowers in Norway and the UK: a case of mix and match? **International Journal of Law and Management**, v. 51, n. 6, p. 374-388, 2009.

MACHADO, M. R. R. **Investigação da ocorrência de fraudes corporativas em instituições bancárias brasileiras à luz do triângulo de fraudes de Cressey**. Tese (Doutorado Interinstitucional em Administração – DINTER – UnB/UFG). Brasília, 2015.

MACNAB et al. Culture and Ethics Management: Whistle Blowing and Internal Reporting within a NAFTA Membership Context. **International Journal of Cross Cultural Management**, v. 7, n. 1, p. 5-28, 2007.

MARÔCO, J. **Análise de Equações Estruturais: Fundamentos teóricos, software e aplicações**. Report Number, Pêro Pinheiro/Portugal, 2010.

MARTINS, J. P. C. **Liderança destrutiva e capacidade de inovação organizacional: o papel do clima ético**. Dissertação (Mestrado em Ciências Empresariais). Instituto Superior de Economia e Gestão. Lisboa, 2014.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. Volume I, São Paulo: Atlas, 1996.

MATOS, R. J. B. **Influência do clima ético nos comportamentos de cidadania organizacional**. Instituto Universitário de Lisboa. Dissertação (Mestrado em Psicologia Social e das Organizações). Lisboa, 2010.

MCDEVITT, R.; VAN HISE, J. Influences in ethical dilemmas of increasing intensity. **Journal of Business Ethics**, v. 40, n. 3, p. 261-274, 2002.

MENK, K. B. **The impact of materiality, personal traits, and ethical position on whistle-blowing intentions**. Virginia Commonwealth University. Tese (Doutorado em Filosofia em Negócios), Richmond, 2011.

MESMER-MAGNUS, J. R.; VISWESVARAN, C. Whistleblowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intentions, Actions, and Retaliation. **Journal of Business Ethics**, v. 62, p. 277–297, 2005.

MICELI, M. P., NEAR, J.P. The relationships among beliefs, organizational position, and whistleblowing status: a discriminant analysis. **Academy of Management Journal**. v. 27, n. 4, pp. 687-705, 1984.

MICELI, M. P.; NEAR, J. P. Characteristics of organizational climate and perceived wrongdoing associated with whistle-blowing decisions. **Personnel Psychology**, v. 38, p. 525-544, 1985.

MICELI, M. P.; NEAR, J. P. Individual and situational correlates of whistleblowing. **Personnel Psychology**, v. 41, n. 2, p. 267-281, 1988.

MICELI, M. P.; NEAR, J. P. The incidence of wrongdoing, whistleblowing and retaliation: Results of a naturally occurring field experiment. **Employee Responsibilities Rights Journal**, v. 2, n. 2, p. 91–108, 1989.

MICELI, M. P.; NEAR, J. P.; SCHWENK, C. R. Who blows the whistle and why?. **Industrial & Labor Relations Review**, v 45, n.1, p. 113-130, 1991.

MICELI, M. P.; NEAR, J. P. Relationships among value congruence, perceived victimization, and retaliation against whistle-blowers. **Journal of Management**, v. 20, n. 4. p. 773-794, 1994.

MICELI, M. P.; REHG, M.; NEAR, J. P.; RYAN, K. C. Can laws protect whistle-blowers?: Results of a naturally occurring field experiment. **Work and Occupations**, v. 26, n. 1, p. 129-151, 1999.

MICELI, M. P.; NEAR, J. P.; REHG, M. T.; SCOTTER, J. R. V. Predicting employee reactions to perceived organizational wrongdoing: Demoralization, justice, proactive personality, and whistle-blowing. **Human Relations**, n. 65, v. 8, p. 923-954, 2012.

MOUTINHO, K.; ROAZZI, A. As teorias da ação racional e da ação planejada: relações entre intenções e comportamentos. **Avaliação Psicológica**, v. 9, n. 2, p. 279-287, 2010.

MOWDAY, R. T.; STEERS, R. M.; PORTER, L. W. The measurement of organizational commitment. **Journal of Vocational Behavior**, v. 14, p. 224-247, 1979.

MOTA JÚNIOR, João Francisco. A proteção do servidor público denunciante (Whistleblower): Um enfoque na recente tutela jurídica brasileira. **Derecho y Cambio Social**, 2012.

NEAR, J. P.; JENSEN, T. C. The Whistleblowing Process : Retaliation and Perceived Effectiveness. **Work and Occupations**, v.10, n. 1, p. 3-28, 1983.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Organizational dissidence: The case of whistleblowing. **Journal of Business Ethics**, n. 4, v. 1, 1-16, 1985.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Retaliation against white blowers: predictors and effects. **Journal of Applied Psychology**, v. 71, n. 1, p. 137-145, 1986.

NEAR, J. P.; DWORKIN, T. M.; MICELI, M. P. Explaining the whistle-blowing process: Suggestions from power theory and justice theory. **Organization Science**, n. 4, v. 3, p. 393-411, 1993.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Effective Whistle-Blowing. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 679-708, 1995.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Whistle-blowing: myth and reality. **Journal of Management**, v. 22, n.3, p. 507-526, 1996.

NEAR, J. P.; REHG, M. T.; SCOTTER, J. R. V.; MICELI, M. P. Does type of wrongdoing affect the Whistle-Blowing process? **Business Ethics Quarterly**, v. 14, n. 2, p. 219-242, 2004.

NEAR, J. P.; MICELI, M. P. Wrongdoing, whistle-blowing, and retaliation in the U.S. Government: What have researchers learned from the Merit Systems Protection Board (MSPB) survey results? **Review of Public Personnel Administration**, v. 28, n. 3, p. 263-281, 2008.

NELSON, W. A.; WEEKS, W. B.; CAMPFIELD, J. M. The organizational costs of ethical conflicts. **Journal of Healthcare Management**, n. 53, v. 1, p. 41-52, 2008.

NUNNALLY, J. C. Psychometric theory. New York: McGraw-Hill, 1967.

OLIVEIRA, J. M. F. A urgência de uma legislação Whistleblowing no Brasil. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado (Texto para Discussão nº 175), 2015. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td175>>

PARBOTEEAH, K. P.; CHEN, H. C.; LIN, Y. T.; LEE, A. Y. P.; CHUNG, A. Establishing Organizational Ethical Climates: How Do Managerial Practices Work? **Journal of Business Ethics**, v. 97, p. 599–611, 2010.

PARK, H.; REHG, M. T.; LEE, D. The influence of Confucian ethics and collectivism on whistleblowing intentions: a study of South Korean public employees. **Journal of Business Ethics**, v. 58, p. 387–403, 2005.

PARK, H.; BLENKINSOPP, J.; OKTEM, M. K.; OMURGONULSEN, U. Cultural orientation and attitudes towards different forms of whistleblowing: A comparison of South Korea, Turkey and the UK. **Journal of Business Ethics**, v. 82, n. 4, p. 929-939, 2008.

PARK, H.; BLENKINSOPP, J. Whistleblowing as Planned Behavior: A Survey of South Korean Police Officers. **Journal of Business Ethics**, v. 85, p. 545–556, 2009.

PATEL, C. Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism. **Journal of International Accounting Research**, 2, 69-96, 2003.

PENNER, L. A.; DOVIDIO, J. F.; PILIAVIN, J. A.; SCHROEDER, D. A. Prosocial behavior: multilevel perspectives. *Annual Review of Psychology*, v. 56, p. 365–392, 2005.

PORTER, L. W.; STEERS, R. M.; MOWDAY, R. T.; BOULIAN, P. V. Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. ***Journal of Applied Psychology***, v. 59, p. 603-609, 1974.

RANDALL, D. M.; GIBSON, A. M. Methodology in business ethics research: A review and critical assessment. ***Journal of Business Ethics***, v. 9, n.6, p. 457-471, 1990.

REGO, A. Climas éticos e comportamentos de cidadania organizacional. ***Revista de Administração de Empresas***, v. 42, n. 1, p. 50-63, 2002.

REHG, M. T. An examinatin of the retailiation process against whistle-blowers: A study of federal government employees. Indiana University (Tese), 1998.

REHG, M. T.; MICELI, M. P; NEAR, J. P; SCOTTER, J. R. V. Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: gender differences and power relationships. ***Organization Science***, v.19, n. 2, p. 221–240, 2008.

REIDENBACH, R. E.; ROBIN, D. P. Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. ***Journal of Business Ethics***, v. 9, n. 8, p. 639-653, 1990.

RIAHI-BELKAUOI, A.; PICUR, R.D. Understanding fraud in the accounting environment. ***Managerial Finance***, v. 26, n. 11, 2000.

ROBINSON, S. N.; ROBERTSON, J. C.; CURTIS, M. B. The effects of contextual and wrongdoing attributes on organizational employees' whistleblowing intentions following fraud. ***Journal of Business Ethics***, v. 106, p. 213–227, 2012.

ROTHWELL, G. R.; BALDWIN, J. N. Ethical climates and contextual predictors of whistleblowing. ***Review of Public Personnel Administration***, v. 26, n. 3, p. 216-244, 2006.

ROTTER, J. B. Internal versus external control of reinforcement : A case history of a variable. ***The American Psychologist***, v. 45, n. 4, p. 489-493, 1990.

ROTTER, J. B. Generalised expectancies for internal versus external control of reinforcement. ***Psychological Monographs***, v. 80, n.1, p. 1-28, 1966.

SABLE, Marjorie R.; SCHWARTZ, Lisa. R.; ELEANOR, Patricia J.; LISBON, Matthew. Using the Theory of Reasoned Action to explain physician intention to prescribe emergency contraception. ***Perspectives on Sexual and Reproductive Health*** , v. 38, n. 1, p. 20-27. 2006.

SARBANES-OXLEY ACT (2002). Disponível em: < <http://www.soxlaw.com/>>.

SCHULTZ, J. J.; JOHNSON, D. A.; MORRIS, D.; DYRNES, S. An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. ***Journal of Accounting Research***, v. 31, p. 75-103, 1993.

SHACKLOCK, A.; MANNING, M.; HORT, L. Dimensions and Types of Ethical Climate within Public Sector Human Resource Management. **Journal of New Business Ideas & Trends**, v. 9, n. 1, 51-66, 2011.

SHAFER, W. E. Effects of materiality, risk, and ethical perceptions on fraudulent reporting by financial executive. **Journal of Business Ethics**; v. 38, n. 3, p. 243-262, 2002.

SHAWVER, T.; CLEMENTS, L. H. The intention of accounting students to whistle-blow in situations of questionable ethical dilemmas. **Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting**, v. 11, p. 177-191, 2007.

SHAWVER, T.; CLEMENTS, L. H. Whistleblowing: Factors that contribute to management accountants reporting questionable dilemmas. **Management Accounting Quarterly**, n. 9, v.2, p. 26-38, 2008.

SHAWVER, T. The Effects of Moral Intensity on Whistleblowing Behaviors of Accounting Professionals. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, v. 3, n. 2, 2011.

SKIVENES, M.; TRYGSTAD, S. When whistle-blowing works: The Norwegian case. **Human Relations**, v. 63, n. 7, p. 1071–1097, 2010.

SIMS, R.L.; KEENAN, J. P. Predictors of external whistleblowing: Organizational and intrapersonal variables. **Journal of Business Ethics**; v. 17, n. 4, p. 411-421, 1998.

SMITH, A. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Chicago, IL: The University of Chicago Press, 1976.

SMITH, R. The role of Whistle-Blowing in governing well: Evidence from the Australian public sector. **The American Review of Public Administration**, v. 40, n.6, p. 704–721, 2010.

SOMERS, M.J.; CASAL, J.C. Organizational commitment and whistle-blowing: A test of the reformer and the organization man hypotheses. **Group & Organization Management**, v. 19, p. 270–284, 1994.

SOUSA, R. G.; VASCONCELOS, A. F.; ANTUNES, G. A.; SILVA, J. D. G. Fraudes contábeis e Whistleblowing: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil do delatante. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, p. 128-142, 2013.

SPECTOR, P. E. Development of the work locus of control scale. **Journal of Occupational Psychology**, v. 61, n. 4, p. 335-340, 1988.

STATA. **Structural equation modeling reference manual**: release 13. Stata Press Publication, 2013. Disponível em: <<http://www.stata.com/manuals13/sem.pdf>>

STREET, M. D. Cognitive Moral Development and Organizational Commitment: Two Potential Predictors of Whistle-blowing. **Journal of Applied Business Research**, v. 11, n. 4, p. 104-110, 1995.

SUTHERLAND, E. H. White-collar criminality. **American Sociological Review**, v. 5, n. 1, p. 1-13, 1940.

SHAWVER, T. The Effects of Moral Intensity on Whistleblowing Behaviors of Accounting Professionals. **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, v. 3, n. 2, p. 162-190, 2011.

TALHA, M.; SALLEH HUDDIN, A.; MASOUD, S.; SAID, A. M. A. The relationship of ethical climate with intention and socially responsible investment behaviour: A structural equation model analysis. **African Journal of Business Management**, v. 7, n. 19, p. 1938-1949, 2013.

TAVAKOLI, A. A.; KEENAN, J. P.; KARANOVIC, B. C. Culture and whistleblowing an empirical study of Croatian and United States managers utilizing Hofstede's Cultural Dimensions. **Journal of Business Ethics**, v. 43, p. 49-64, 2003.

TAYLOR, E. Z.; CURTIS, M. B. An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistleblowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting. **Journal of Business Ethics**, v. 93, p. 21-37, 2010.

TRACY, M. W. **Whistleblowing in Corporate America**: Organizational factors and their influence on the employee decision-making process. Walden University, Tese (School of Management), Minneapolis, 2006.

TREVINO, L. K. Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. **The Academy of Management Review**, v. 11, n. 3, p. 601-617, 1986.

TREVINO, L. K.; YOUNGBLOOD, S. A. Bad apples in bad barrels: A causal analysis of ethical decision-making behavior. **Journal of Applied Psychology**, v. 75, n. 4, p. 378-385, 1990.

TRONGMATEERUT, P.; SWEENEY, J. T. The Influence of Subjective Norms on Whistleblowing: A Cross-Cultural Investigation. **Journal of Business Ethics**, online, 2012.

VIDAVER-COHEN, D. Moral climate in business firms: A conceptual framework for analysis and change. **Journal of Business Ethics**, v. 17, n. 11, p. 1211-1226, 1998.

VICTOR, B.; CULLEN, J. B. The organizational bases of ethical work climates. **Administrative Science Quarterly**, v. 33, n. 1, p. 101-125, 1988.

VINTEN, G.. Whistleblowing: An Issue of Social Policy. **International Journal of Sociology and Social Policy**, v. 13, n.5/6, p. 53-107, 1993.

VINTEN, G. Whistleblowing: The UK experience, Part 2. **Management Decision**, v. 42, n. 1-2, p. 139-151, 2004.

WALLACH, E. J. Individuals and Organizations: The Cultural Match. **Training and Development Journal**, v. 37, n. 2, p. 28-36, 1983.

WEBER, J. Scenarios in business ethics research: Review, critical assessments,

and recommendations. **Business Ethics Quarterly**, v. 2, n. 2, p. 137-160, 1992.

ZHUANG, J.; THOMAS, S.; MILLER, D. L. Examining culture's effect on whistle-blowing and peer reporting. **Business & Society**, v. 44, n. 4, p. 462-486, 2005.

ZONA, F.; MINOJA, M. & CODA, V. Antecedents of corporate scandals: CEOs' personal traits, stakeholders' cohesion, managerial fraud, and imbalanced corporate strategy. **Journal of Business Ethics**, p. 1-19, 2012.

## APÊNDICES

Apêndice 1 – Carta enviada ao Instituto dos Auditores Internos (IIA Brasil)

João Pessoa, 18 de Outubro de 2012

### SOLICITAÇÃO DE AUXÍLIO PARA PESQUISA ACADÊMICA

**Prezado Sr. Carlos Renato Fontes Trisciuzzi**

Presidente do Instituto dos Auditores Internos do Brasil

Eu, Adriana Fernandes de Vasconcelos, doutoranda em Ciências Contábeis pelo programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis- Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, sob orientação do professor Dr. Paulo Aguiar do Monte, tenho desenvolvido estudos relacionados ao tema da fraude contábil, mais especificamente quanto às intenções de denúncia.

No âmbito de minha tese de doutoramento, tenho como questão central de pesquisa o exame do impacto da materialidade, dos traços de personalidade e da posição ética intenções de denúncia dos auditores internos do Brasil.

Para que possa levar a termo o estudo, venho solicitar o apoio do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil) na distribuição entre seus associados, público central de interesse de meu estudo, do instrumento de pesquisa (questionário eletrônico). Ressalto que ação similar do IIA da Malásia, junto ao pesquisador Syahrul Ahmar Ahmad, resultou em sua tese de doutorado intitulada “*Internal auditors and internal whistleblowing intentions: a study of organisational, individual, situational and demographic factors*”, defendida no ano de 2011, na Edith Cowan University, Austrália.

Ressalto que, obedecendo à linha dos melhores protocolos de pesquisa, o sigilo dos respondentes será respeitado e os dados obtidos serão utilizados exclusivamente para fins acadêmicos.

Caso possa contar com o inestimável apoio na aplicação dos questionários, após a defesa da tese, os resultados e dados coletados poderão, se desejável, serem colocados a disposição deste Instituto para conhecimento ou divulgação.



Para que possa dar continuidade ao desenvolvimento do projeto de estudo, brevemente apresentado neste documento, solicito os bons préstimos de V. Senhoria, no envio de carta de concordância com o apoio na disponibilização do instrumento de pesquisa a seus associados.

Desde já agradeço a atenção dispensada e coloco-me a disposição para quaisquer esclarecimentos necessários pelos meios a seguir: telefones (83) 9342-6680 ou (81) 9173-0331; e-mail: [adriavasconcelos@hotmail.com](mailto:adriavasconcelos@hotmail.com).

Atenciosamente,

---

Adriana Fernandes de Vasconcelos  
Doutoranda/Orientanda

---

Paulo Aguiar do Monte  
Professor/Orientador

## Apêndice 2 – Carta de apresentação

Prezado respondente,

Você está sendo convidado a participar do presente estudo que está sendo realizado como requisito obrigatório para obtenção do grau de doutor em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis UnB, UFPB e UFRN.

O estudo versa sobre a influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito nas intenções de denúncia dos auditores internos sobre irregularidades corporativas ou atos questionáveis.

Esta pesquisa está dividida em quatro seções. É importante que você complete todas as seções. A utilidade e o resultado do estudo vão depender da honestidade e cuidado com que você responde às perguntas. Por favor, leia as instruções de cada seção com cuidado, escolhendo a resposta que melhor descreve como você pensaria a respeito dos itens abordados.

O tempo médio para completar o questionário é 15 minutos. Ressalta-se que este é um questionário anônimo e a participação é totalmente voluntária. Todos os dados serão tratados com confidencialidade e só serão utilizados para os fins deste estudo.

Sua ajuda para a conclusão bem sucedida desse estudo é inestimável e essencial. Se você tiver dúvidas ou precisar de qualquer outra informação sobre esta pesquisa, por favor, entre em contato com a autora do trabalho:

Adriana Fernandes de Vasconcelos

Universidade Federal da Paraíba

E-mail: [adriavasconcelos@hotmail.com](mailto:adriavasconcelos@hotmail.com)

Muito obrigada pela sua participação.

## Apêndice 3 – Questionário

## QUESTIONÁRIO

Por favor, responda **TODAS** as questões para que seja possível utilizar as respostas fornecidas e atingir o objetivo da pesquisa.

**SEÇÃO 1**

**Instruções:** Nesta seção, há um cenário que lida com questões que você talvez possa enfrentar como auditor interno em sua organização. Por favor, leia o caso e, em seguida, responda a todas as perguntas que o acompanham. É preciso salientar que não há respostas certas ou erradas, e o estudo está focado apenas nas suas percepções. Circule o número que melhor reflete sua opinião.

**OBS:** Considere que o fato apresentado constará no seu relatório de auditoria. Estamos interessados na perspectiva de um relato adicional através de um canal de denúncia.

**CENÁRIO 1**

Você está auditando os procedimentos de compras da empresa e constata que uma matéria-prima que pode ser adquirida de três diferentes fornecedores, está sendo adquirida de um único fornecedor, o qual não é o que apresenta o preço mais baixo. Ao indagar o Gerente Comercial a respeito da situação, ele justifica afirmando que tem optado por tal procedimento por razões de qualidade do produto recebido. No entanto, ao aprofundar a investigação, você descobre que a justificativa do Gerente Comercial não se sustenta e que o mesmo tem recebido uma “comissão” das compras que efetua, comissão esta paga pelo fornecedor. Adicionalmente, você sabe que o Gerente Comercial e o Diretor Geral são amigos íntimos. Você estima que o procedimento, no período que está sendo auditado, provocou um prejuízo para a empresa na ordem de aproximadamente **2,5% da receita bruta**.

a. Avalie a gravidade do comportamento acima.

Não tão sério				Muito sério
1	2	3	4	5

b. Classifique a probabilidade de VOCÊ relatar o comportamento acima adotado pelo Gerente Comercial:

b1. Ao canal interno de denúncia de sua organização b2. A canais de denúncia externos à organização

Menos provável			Mais provável
1	2	3	4 5

Menos provável			Mais provável
1	2	3	4 5

c. Classifique a probabilidade de SEUS COLEGAS DE TRABALHO relatarem o comportamento acima adotado pelo Gerente Comercial:

c1. Ao canal interno de denúncia de sua organização b2. A canais de denúncia externos à organização

Menos provável			Mais provável
1	2	3	4 5

Menos provável			Mais provável
1	2	3	4 5

d. Avalie o comportamento do Gerente Comercial no cenário descrito acima.

Antiético			Ético
1	2	3	4 5

Não aceitável para minha família			Aceitável para minha família
1	2	3	4 5

Desonesto				Honesto
1	2	3	4	5

Culturalmente inaceitável				Culturalmente aceitável
1	2	3	4	5

Injusto				Justo
1	2	3	4	5

Tradicionalmente inaceitável				Tradicionalmente aceitável
1	2	3	4	5

Moralmente incorreto				Moralmente correto
1	2	3	4	5

Viola um contrato não escrito				Não viola um contrato não escrito
1	2	3	4	5

Viola uma promessa não falada				Não viola uma promessa não falada
1	2	3	4	5

**SEÇÃO 2**

**Essa seção tem o objetivo de medir o nível de concordância relacionado ao controle individual dos eventos no ambiente de trabalho. Marque o número correspondente ao seu nível de concordância com cada afirmação utilizando a escala de resposta fornecida.**

	Discordo fortemente	Discordo	Neutro	Concordo	Concordo fortemente
1. Meu emprego é o que eu faço dele.	1	2	3	4	5
2. Na maioria dos empregos, as pessoas podem alcançar qualquer coisa que se predisponham a alcançar.	1	2	3	4	5
3. Se você sabe o que está procurando em um emprego, você pode achar um emprego que lhe dará o que você quer.	1	2	3	4	5
4. Se os funcionários estiverem descontentes com uma decisão do seu chefe, devem fazer algo a respeito disso.	1	2	3	4	5
5. Conseguir o emprego que eu pretendo é principalmente uma questão de sorte.	1	2	3	4	5
6. Ganhar dinheiro é principalmente uma questão de sorte.	1	2	3	4	5
7. A maioria das pessoas é capaz de fazer bem o seu trabalho, se se esforçarem.	1	2	3	4	5
8. Para se obter um bom emprego, é preciso ter algum membro da família ou amigos em lugares de topo.	1	2	3	4	5
9. Promoções no emprego são geralmente uma questão de sorte.	1	2	3	4	5
10. Quando se trata de obter um bom emprego, quem eu conheço é mais importante do que as minhas habilitações.	1	2	3	4	5
11. Promoções no emprego são dadas aos empregados que executam bem o seu trabalho.	1	2	3	4	5
12. Para ganhar muito dinheiro, é preciso conhecer as pessoas certas.	1	2	3	4	5
13. É preciso muita sorte para ter uma posição de destaque na maioria dos empregos.	1	2	3	4	5
14. As pessoas que executam bem o seu trabalho geralmente são recompensadas.	1	2	3	4	5
15. A maioria dos empregados tem maior influência nos seus supervisores do que aquilo que pensam.	1	2	3	4	5
16. A principal diferença entre as pessoas que ganham muito dinheiro e as pessoas que ganham menos dinheiro é a sorte.	1	2	3	4	5

**SEÇÃO 3**

**Instruções:** As questões a seguir referem-se ao clima geral de sua entidade. Por favor, responda as questões levando em consideração a realidade da empresa em que você trabalha, e não como você preferia que ela fosse. Indique o número que melhor representa a sua opinião.

	Totalmente falso	Falso	Neutro	Verdadeiro	Totalmente verdadeiro
1. Nessa entidade as pessoas estão “cada um por si”.	1	2	3	4	5
2. Nessa entidade, a maior responsabilidade das pessoas é a eficiência.	1	2	3	4	5
3. Espera-se que as pessoas sigam suas próprias crenças pessoais e morais.	1	2	3	4	5
4. Espera-se que as pessoas façam qualquer coisa pelos interesses da entidade.	1	2	3	4	5
5. As pessoas querem o bem dos outros.	1	2	3	4	5
6. Não há espaço para os próprios princípios morais ou éticos nessa entidade.	1	2	3	4	5
7. É muito importante seguir estritamente as regras e procedimentos da entidade.	1	2	3	4	5
8. O trabalho é considerado inferior ao padrão apenas quando afeta os interesses da entidade.	1	2	3	4	5
9. Cada pessoa decide por si mesmo o que é certo e errado.	1	2	3	4	5
10. As pessoas protegem seus próprios interesses acima de qualquer outra coisa.	1	2	3	4	5
11. A mais importante preocupação é o senso de certo e errado de cada funcionário.	1	2	3	4	5
12. A maior preocupação desta entidade é o bem estar de todas as pessoas.	1	2	3	4	5
13. A principal preocupação é se alguma decisão viola alguma lei.	1	2	3	4	5
14. Espera-se que as pessoas cumpram a lei e os padrões profissionais acima de outras considerações.	1	2	3	4	5
15. Espera-se que as pessoas se mantenham fiéis às regras e procedimentos da entidade.	1	2	3	4	5
16. A maior preocupação dos empregados é sempre o que é melhor para outras pessoas.	1	2	3	4	5
17. As pessoas se preocupam com os interesses da entidade, excluindo todos os demais.	1	2	3	4	5
18. As pessoas bem sucedidas na entidade seguem as regras.	1	2	3	4	5
19. Na entidade a maneira mais eficiente é sempre a maneira correta.	1	2	3	4	5
20. Espera-se que as pessoas sigam estritamente as normas legais ou profissionais.	1	2	3	4	5
21. A maior preocupação das pessoas nesta entidade é sempre o for melhor para as outras pessoas.	1	2	3	4	5
22. Na entidade as pessoas são guiadas por sua própria ética pessoal.	1	2	3	4	5
23. Pessoas de sucesso obedecem estritamente às políticas da entidade.	1	2	3	4	5
24. Na entidade a lei ou código de ética de sua profissão é a maior consideração.	1	2	3	4	5
25. Na entidade espera-se que cada pessoa trabalhe, acima de tudo, eficientemente.	1	2	3	4	5
26. Espera-se que você sempre fará o que é certo para o cliente e o público.	1	2	3	4	5

**SEÇÃO 4****Esta parte do questionário trata das informações sobre você e a empresa na qual você trabalha.**

1. Qual seu sexo?     Masculino             Feminino
2. Qual sua idade? \_\_\_\_\_
3. Quanto tempo de experiência possui como AUDITOR? (em anos) \_\_\_\_\_
4. Qual seu nível de escolaridade?  
 Nível superior     Especialização (MBA)     Mestrado     Doutorado
5. Você possui alguma certificação de auditoria?  SIM     NÃO
6. Você é membro associado o IIA?  SIM     NÃO
7. Qual o tipo de entidade em que trabalha?     PRIVADA     PÚBLICA
8. Há quantos anos trabalha no **ATUAL** emprego? \_\_\_\_\_
9. Qual das seguintes opções descreve seu nível no **ATUAL** emprego?  
 Trainee     Júnior     Sênior     Pleno     Gerente
- Outro (por favor especifique): \_\_\_\_\_
10. Existe canal de denúncia FORMAL (Ouvidoria, linha anônima, por exemplo) na entidade em que você trabalha?  
 SIM     NÃO

Obrigado pelo seu tempo e cooperação no preenchimento deste questionário. Suas opiniões são valiosas e sua participação é necessária para a conclusão deste projeto. Por favor, devolva o questionário assegurando-se de que você respondeu a todas as perguntas.

Atenciosamente,

Adriana Fernandes de Vasconcelos

## Apêndice 4 – Resultados das análises estatísticas

**Análise fatorial****KMO and Bartlett's Test**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,879
Approx. Chi-Square		3540,343
Bartlett's Test of Sphericity	df	325
	Sig.	,000

**Communalities**

	Initial	Extraction
1	1,000	,577
2,	1,000	,429
3,	1,000	,597
4,	1,000	,459
5,	1,000	,406
6,	1,000	,595
7,	1,000	,394
8,	1,000	,381
9,	1,000	,544
10,	1,000	,547
11,	1,000	,395
12,	1,000	,431
13,	1,000	,456
14,	1,000	,656
15,	1,000	,631
16,	1,000	,589
17,	1,000	,466
18,	1,000	,632
19,	1,000	,489
20,	1,000	,587
21,	1,000	,675
22,	1,000	,554
23,	1,000	,663
24,	1,000	,477
25,	1,000	,514
26,	1,000	,505

Extraction Method: Principal  
Component Analysis.



Rotated Component Matrix<sup>a</sup>

	Component				
	1	2	3	4	5
14,	,781	,138		-,123	
15,	,778			-,120	,106
20,	,741	,178			
13,	,621	,121			,234
26,	,621	,255			-,221
7,	,592		-,108		,170
25,	,556	,351		,139	-,233
24,	,514	,428			,148
21,		,776	,112		,239
16,		,726	,158		,172
12,	,272	,597			
5,	,153	,581	-,104	-,182	
17,		,556		,229	,309
2,	,291	,553			-,193
19,	,393	,550			,172
1	-,179	-,534	,359	,312	,185
10,	-,114	-,468	,445	,339	
22,			,740		
3,	,156	,194	,643		-,339
9,	-,320	-,183	,600	,148	,161
11,	,207	,150	,541	,171	
6,	-,190			,738	
4,	,175	,163	,157	,565	-,240
8,		-,161	,270	,529	
23,	,356	,314			,660
18,	,365	,376		-,178	,570

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 13 iterations.

## Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,621	25,464	25,464	6,621	25,464	25,464	4,349	16,726	16,726
2	2,449	9,418	34,882	2,449	9,418	34,882	4,076	15,677	32,402
3	2,046	7,870	42,752	2,046	7,870	42,752	2,141	8,236	40,638
4	1,356	5,215	47,966	1,356	5,215	47,966	1,606	6,175	46,813
5	1,179	4,535	52,502	1,179	4,535	52,502	1,479	5,688	52,502
6	1,020	3,924	56,425						
7	,967	3,719	60,144						
8	,896	3,445	63,589						
9	,844	3,246	66,835						
10	,766	2,946	69,781						
11	,727	2,795	72,577						
12	,716	2,753	75,329						
13	,630	2,422	77,751						
14	,592	2,276	80,027						
15	,571	2,195	82,222						
16	,565	2,172	84,394						
17	,521	2,003	86,397						
18	,506	1,944	88,341						
19	,467	1,795	90,136						
20	,436	1,678	91,814						
21	,425	1,633	93,447						
22	,395	1,521	94,968						
23	,361	1,388	96,356						
24	,347	1,335	97,691						
25	,321	1,234	98,925						
26	,279	1,075	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

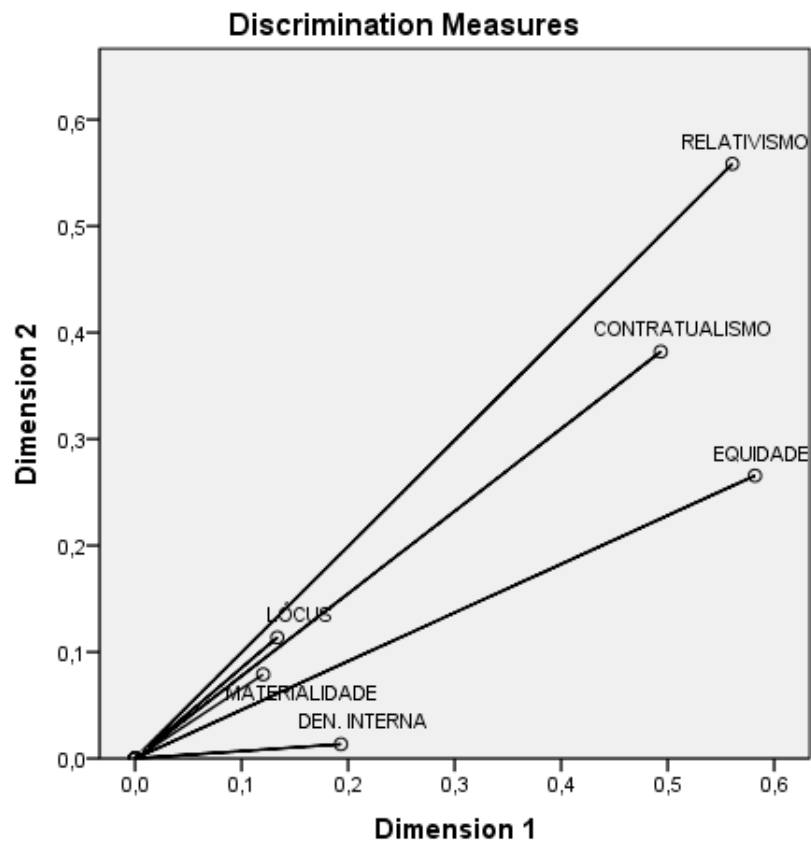
## Análise de Correspondência Múltipla

Denúncia interna - Modelo sem clima

**Model Summary**

Dimension	Cronbach's Alpha	Variance Accounted For		
		Total (Eigenvalue)	Inertia	% of Variance
1	,624	2,083	,347	34,719
2	,350	1,412	,235	23,536
Total		3,495	,583	
Mean	,513 <sup>a</sup>	1,748	,291	29,128

a. Mean Cronbach's Alpha is based on the mean Eigenvalue.



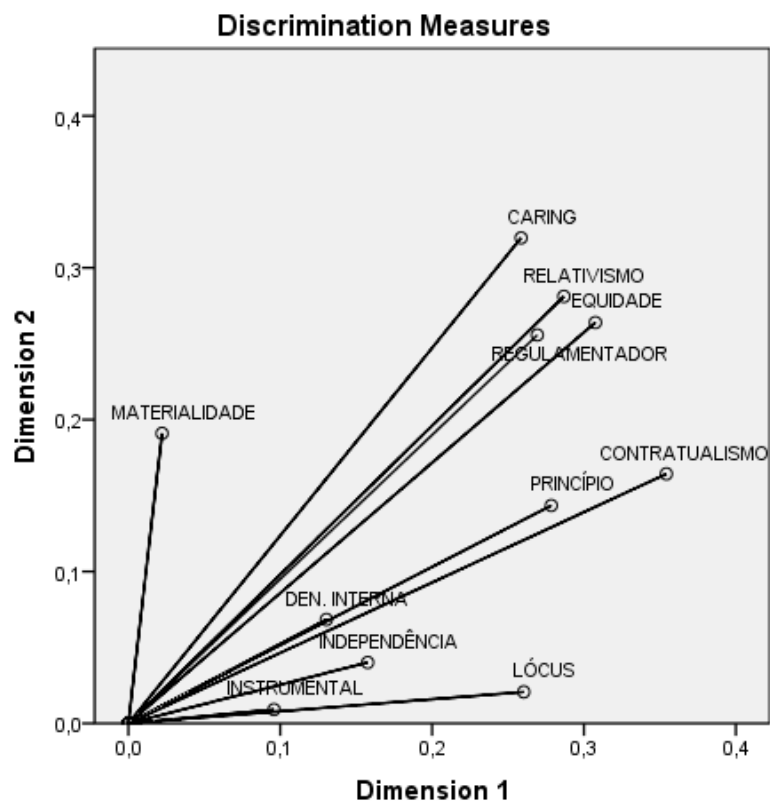
Variable Principal Normalization.

## Denúncia interna - Modelo com clima

**Model Summary**

Dimension	Cronbach's Alpha	Variance Accounted For		
		Total (Eigenvalue)	Inertia	% of Variance
1	,646	2,421	,220	22,012
2	,474	1,757	,160	15,977
Total		4,179	,380	
Mean	,574 <sup>a</sup>	2,089	,190	18,994

a. Mean Cronbach's Alpha is based on the mean Eigenvalue.

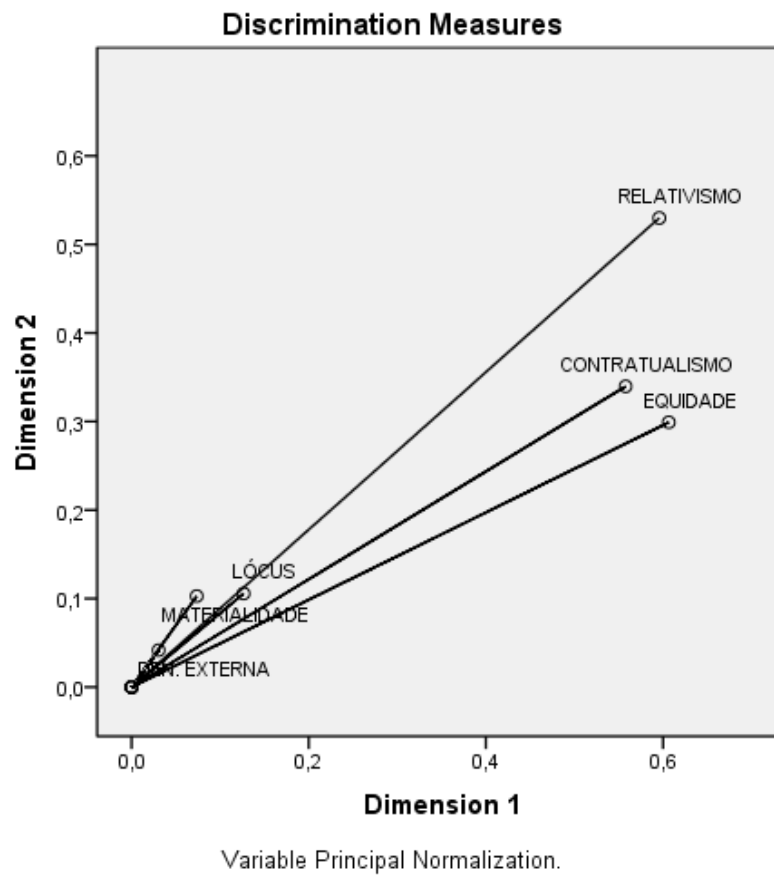


## Denúncia externa - Modelo sem clima

**Model Summary**

Dimension	Cronbach's Alpha	Variance Accounted For		
		Total (Eigenvalue)	Inertia	% of Variance
1	,597	1,991	,332	33,175
2	,354	1,419	,236	23,646
Total		3,409	,568	
Mean	,496 <sup>a</sup>	1,705	,284	28,411

a. Mean Cronbach's Alpha is based on the mean Eigenvalue.

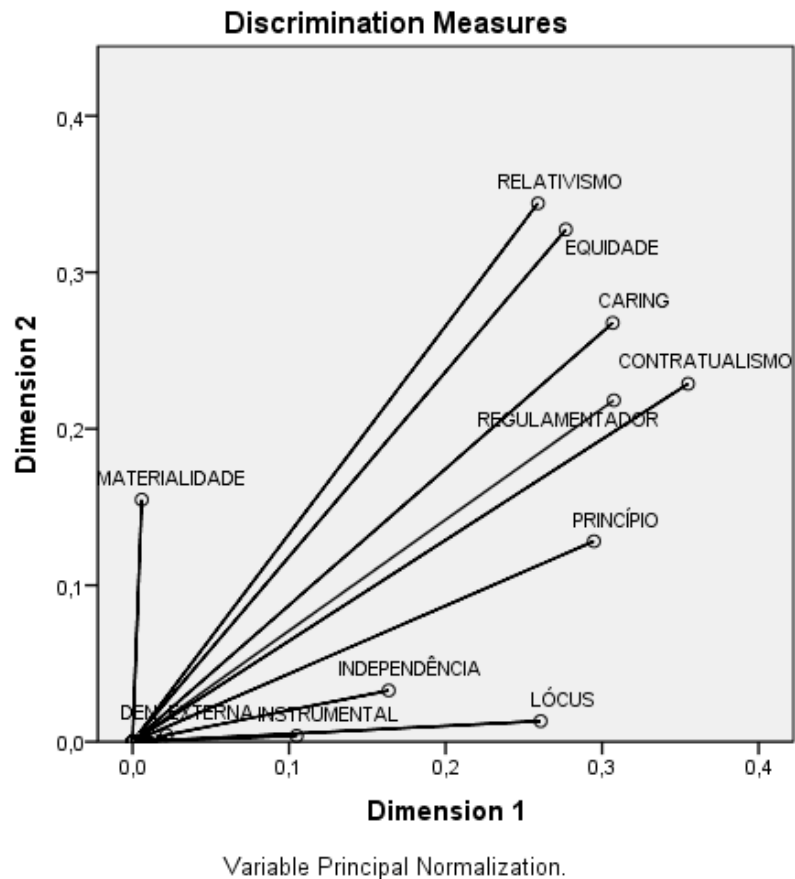


## Denúncia externa - Modelo com clima

Model Summary

Dimension	Cronbach's Alpha	Variance Accounted For		
		Total (Eigenvalue)	Inertia	% of Variance
1	,633	2,357	,214	21,425
2	,461	1,723	,157	15,661
Total		4,079	,371	
Mean	,561 <sup>a</sup>	2,040	,185	18,543

a. Mean Cronbach's Alpha is based on the mean Eigenvalue.



## Regressões logísticas

### Efeitos Marginais – Modelo logit ordinal (Denúncia Interna sem clima organizacional)

INTERNA	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
1						
MATERIAL	-.0325925	.0103158	-3.16	0.002	-.052811	-.0123739
LOCUS	.0242765	.0093941	2.58	0.010	.0058645	.0426886
EquiF	-.0062523	.007773	-0.80	0.421	-.0214872	.0089826
ContrtF	-.0035022	.0041006	-0.85	0.393	-.0115391	.0045348
RelatF	-.0003473	.0046943	-0.07	0.941	-.0095481	.0088534
2						
MATERIAL	-.0188679	.00638	-2.96	0.003	-.0313725	-.0063634
LOCUS	.0140929	.006526	2.16	0.031	.0013021	.0268836
EquiF	-.0036634	.0044051	-0.83	0.406	-.0122973	.0049706
ContrtF	-.002052	.00248	-0.83	0.408	-.0069126	.0028086
RelatF	-.0002035	.0027727	-0.07	0.941	-.0056379	.0052309
3						
MATERIAL	-.0451432	.013296	-3.40	0.001	-.071203	-.0190835
LOCUS	.0338198	.0126559	2.67	0.008	.0090146	.0586249
EquiF	-.0088989	.0108958	-0.82	0.414	-.0302543	.0124565
ContrtF	-.0049846	.0059873	-0.83	0.405	-.0167195	.0067502
RelatF	-.0004943	.0067052	-0.07	0.941	-.0136362	.0126476
4						
MATERIAL	-.0692022	.0205061	-3.37	0.001	-.1093935	-.029011
LOCUS	.0520105	.0182053	2.86	0.004	.0163289	.0876922
EquiF	-.0140236	.0173848	-0.81	0.420	-.0480972	.02005
ContrtF	-.0078552	.0095655	-0.82	0.412	-.0266032	.0108928
RelatF	-.000779	.0105586	-0.07	0.941	-.0214736	.0199156
5						
MATERIAL	.1658059	.0407984	4.06	0.000	.0858425	.2457693
LOCUS	-.1241997	.0412066	-3.01	0.003	-.204963	-.0434363
EquiF	.0328381	.0400227	0.82	0.412	-.0456049	.1112812
ContrtF	.018394	.0218842	0.84	0.401	-.0244982	.0612862
RelatF	.0018241	.0247287	0.07	0.941	-.0466433	.0502915

## Efeitos Marginais – Modelo logit ordinal (Denúncia Interna com clima organizacional)

INTERNA	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
1						
MATERIAL	-.0320097	.0100413	-3.19	0.001	-.0516903	-.012329
LOCUS	.0183193	.0087554	2.09	0.036	.0011591	.0354796
EquiF	-.0077675	.0067962	-1.14	0.253	-.0210879	.0055529
ContrtF	-.0038007	.0036868	-1.03	0.303	-.0110267	.0034254
RelatF	.0017412	.004606	0.38	0.705	-.0072865	.0107689
PRINC	-.006886	.0087378	-0.79	0.431	-.0240117	.0102397
CARING	.009689	.0085795	1.13	0.259	-.0071266	.0265045
INDEP	.0221056	.0073348	3.01	0.003	.0077295	.0364816
INST	-.0127878	.0064443	-1.98	0.047	-.0254184	-.0001571
REGUL	-.0068238	.0060168	-1.13	0.257	-.0186165	.004969
2						
MATERIAL	-.0186911	.0062788	-2.98	0.003	-.0309974	-.0063849
LOCUS	.0107673	.0059695	1.80	0.071	-.0009327	.0224673
EquiF	-.004594	.003852	-1.19	0.233	-.0121438	.0029558
ContrtF	-.0022478	.0022689	-0.99	0.322	-.0066948	.0021991
RelatF	.0010298	.0026168	0.39	0.694	-.004099	.0061586
PRINC	-.0040726	.0050977	-0.80	0.424	-.0140639	.0059187
CARING	.0057304	.0053198	1.08	0.281	-.0046961	.0161569
INDEP	.013074	.0051639	2.53	0.011	.002953	.023195
INST	-.0075631	.0043662	-1.73	0.083	-.0161207	.0009945
REGUL	-.0040358	.0037462	-1.08	0.281	-.0113782	.0033065
3						
MATERIAL	-.0468539	.013224	-3.54	0.000	-.0727724	-.0209354
LOCUS	.0272127	.0126901	2.14	0.032	.0023405	.0520849
EquiF	-.0117104	.0099971	-1.17	0.241	-.0313042	.0078835
ContrtF	-.0057299	.0057289	-1.00	0.317	-.0169583	.0054986
RelatF	.0026251	.0068145	0.39	0.700	-.0107311	.0159812
PRINC	-.0103813	.0126295	-0.82	0.411	-.0351348	.0143721
CARING	.0146071	.0128525	1.14	0.256	-.0105833	.0397976
INDEP	.0333264	.0109387	3.05	0.002	.0118869	.054766
INST	-.0192789	.0101287	-1.90	0.057	-.0391307	.000573
REGUL	-.0102875	.009211	-1.12	0.264	-.0283408	.0077658
4						
MATERIAL	-.0765541	.0219823	-3.48	0.000	-.1196385	-.0334696
LOCUS	.0450852	.0199605	2.26	0.024	.0059633	.0842071
EquiF	-.0197582	.0171382	-1.15	0.249	-.0533483	.013832
ContrtF	-.0096677	.0098141	-0.99	0.325	-.0289029	.0095675
RelatF	.0044291	.011513	0.38	0.700	-.0181359	.0269941
PRINC	-.0175158	.0213249	-0.82	0.411	-.0593119	.0242803
CARING	.0246457	.0217269	1.13	0.257	-.0179382	.0672297
INDEP	.0562296	.018574	3.03	0.002	.0198253	.092634
INST	-.0325281	.0170759	-1.90	0.057	-.0659962	.0009401
REGUL	-.0173575	.0153408	-1.13	0.258	-.0474248	.0127098
5						
MATERIAL	.1741088	.0409011	4.26	0.000	.0939442	.2542734
LOCUS	-.1013846	.0437447	-2.32	0.020	-.1871227	-.0156465
EquiF	.0438301	.0369369	1.19	0.235	-.0285649	.116225
ContrtF	.0214461	.0211452	1.01	0.310	-.0199977	.0628898
RelatF	-.0098252	.0254892	-0.39	0.700	-.059783	.0401327
PRINC	.0388558	.047272	0.82	0.411	-.0537957	.1315072
CARING	-.0546723	.0474555	-1.15	0.249	-.1476834	.0383389
INDEP	-.1247356	.0354543	-3.52	0.000	-.1942247	-.0552466
INST	.0721578	.0357068	2.02	0.043	.0021738	.1421418
REGUL	.0385046	.0335975	1.15	0.252	-.0273453	.1043544



## Efeitos Marginais – Modelo logit ordinal (Denúncia Externa sem clima organizacional)

EXTERNA	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
1						
MATERIAL	-.0594088	.0359949	-1.65	0.099	-.1299575	.01114
LOCUS	.0114012	.03632	0.31	0.754	-.0597848	.0825871
EquiF	.0134858	.0484077	0.28	0.781	-.0813916	.1083632
ContrtF	.0240007	.0216931	1.11	0.269	-.018517	.0665184
RelatF	.0189064	.0206615	0.92	0.360	-.0215894	.0594023
2						
MATERIAL	-.0125321	.0085839	-1.46	0.144	-.0293561	.004292
LOCUS	.0024119	.0077042	0.31	0.754	-.0126881	.0175118
EquiF	.0028634	.0103217	0.28	0.781	-.0173667	.0230936
ContrtF	.0050961	.0047264	1.08	0.281	-.0041675	.0143597
RelatF	.0040144	.0043922	0.91	0.361	-.0045941	.012623
3						
MATERIAL	.0043596	.0032078	1.36	0.174	-.0019276	.0106467
LOCUS	-.0008464	.0027158	-0.31	0.755	-.0061693	.0044766
EquiF	-.0009919	.0036181	-0.27	0.784	-.0080833	.0060995
ContrtF	-.0017653	.0018485	-0.95	0.340	-.0053883	.0018578
RelatF	-.0013906	.0017456	-0.80	0.426	-.0048119	.0020307
4						
MATERIAL	.0124595	.0077993	1.60	0.110	-.0028268	.0277458
LOCUS	-.0024026	.0076829	-0.31	0.754	-.0174608	.0126556
EquiF	-.0028407	.0102491	-0.28	0.782	-.0229286	.0172471
ContrtF	-.0050557	.0046462	-1.09	0.277	-.0141622	.0040508
RelatF	-.0039826	.0044325	-0.90	0.369	-.0126701	.0047049
5						
MATERIAL	.0551217	.0345112	1.60	0.110	-.012519	.1227624
LOCUS	-.0105641	.0336596	-0.31	0.754	-.0765357	.0554075
EquiF	-.0125166	.0448994	-0.28	0.780	-.1005177	.0754846
ContrtF	-.0222758	.0201646	-1.10	0.269	-.0617978	.0172461
RelatF	-.0175477	.0190263	-0.92	0.356	-.0548386	.0197433

## Efeitos Marginais – Modelo logit ordinal (Denúncia Externa com clima organizacional)

EXTERNA	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
1						
MATERIAL	-.0573999	.0376362	-1.53	0.127	-.1311655	.0163657
LOCUS	.0325795	.0398242	0.82	0.413	-.0454745	.1106334
EquiF	.0221838	.049341	0.45	0.653	-.0745227	.1188904
ContrtF	.0256062	.0216202	1.18	0.236	-.0167686	.0679811
RelatF	.0121575	.0213163	0.57	0.568	-.0296218	.0539367
PRINC	.0066038	.0386106	0.17	0.864	-.0690716	.0822792
CARING	.0154605	.0440677	0.35	0.726	-.0709105	.1018316
INDEP	-.0342409	.036071	-0.95	0.342	-.1049387	.0364569
INST	-.0170165	.0329248	-0.52	0.605	-.0815479	.0475149
REGUL	.0066152	.0283062	0.23	0.815	-.0488639	.0620943
2						
MATERIAL	-.0121639	.0088642	-1.37	0.170	-.0295374	.0052096
LOCUS	.0068662	.0084579	0.81	0.417	-.009711	.0234434
EquiF	.0047301	.0106075	0.45	0.656	-.0160602	.0255205
ContrtF	.0054599	.0047308	1.15	0.248	-.0038123	.0147321
RelatF	.0025923	.0045423	0.57	0.568	-.0063104	.011495
PRINC	.0014081	.0082229	0.17	0.864	-.0147084	.0175246
CARING	.0032966	.0094546	0.35	0.727	-.0152341	.0218272
INDEP	-.007301	.0077524	-0.94	0.346	-.0224955	.0078935
INST	-.0036283	.0070579	-0.51	0.607	-.0174615	.0102049
REGUL	.0014105	.0060258	0.23	0.815	-.0103999	.013221
3						
MATERIAL	.0043573	.0033853	1.29	0.198	-.0022778	.0109924
LOCUS	-.0025389	.0033773	-0.75	0.452	-.0091584	.0040805
EquiF	-.0016876	.0038909	-0.43	0.664	-.0093137	.0059385
ContrtF	-.0019479	.0019317	-1.01	0.313	-.0057341	.0018382
RelatF	-.0009249	.0017265	-0.54	0.592	-.0043088	.0024591
PRINC	-.0005024	.0029541	-0.17	0.865	-.0062922	.0052875
CARING	-.0011761	.003365	-0.35	0.727	-.0077715	.0054192
INDEP	.0026048	.0031705	0.82	0.411	-.0036093	.0088189
INST	.0012945	.0026011	0.50	0.619	-.0038036	.0063925
REGUL	-.0005032	.0022011	-0.23	0.819	-.0048173	.0038108
4						
MATERIAL	.0121295	.0081598	1.49	0.137	-.0038633	.0281224
LOCUS	-.0069141	.0085734	-0.81	0.420	-.0237178	.0098895
EquiF	-.004707	.0105619	-0.45	0.656	-.0254079	.015994
ContrtF	-.0054331	.0046828	-1.16	0.246	-.0146113	.003745
RelatF	-.0025796	.0045625	-0.57	0.572	-.0115218	.0063627
PRINC	-.0014012	.0081915	-0.17	0.864	-.0174563	.0146539
CARING	-.0032804	.0093492	-0.35	0.726	-.0216046	.0150438
INDEP	.0072652	.0077948	0.93	0.351	-.0080122	.0225427
INST	.0036106	.0070255	0.51	0.607	-.0101591	.0173803
REGUL	-.0014036	.0060146	-0.23	0.815	-.013192	.0103848
5						
MATERIAL	.053077	.0357956	1.48	0.138	-.0170811	.1232352
LOCUS	-.0299927	.0365691	-0.82	0.412	-.1016668	.0416814
EquiF	-.0205194	.045589	-0.45	0.653	-.1098721	.0688333
ContrtF	-.023685	.0200083	-1.18	0.237	-.0629006	.0155306
RelatF	-.0112453	.0196336	-0.57	0.567	-.0497265	.0272359
PRINC	-.0061083	.0356988	-0.17	0.864	-.0760767	.06386
CARING	-.0143006	.0408605	-0.35	0.726	-.0943856	.0657845
INDEP	.0316719	.033142	0.96	0.339	-.0332853	.096629
INST	.0157398	.0304405	0.52	0.605	-.0439225	.075402
REGUL	-.0061189	.0261307	-0.23	0.815	-.0573342	.0450964