

LEVANTANDO A VOZ EM FRAUDES CONTÁBEIS NO BRASIL: UM EXAME SOBRE O EFEITO DA EXISTÊNCIA DE MÚLTIPLOS CANAIS DE DENÚNCIA NA INTENÇÃO DE WHISTLEBLOWING DO EMPREGADO

Rossana Guerra de Sousa

Universidade Federal da Paraíba

Adriana Fernandes de Vasconcelos

Universidade Federal da Paraíba

Leandro da Costa Santos

Universidade Federal da Paraíba

RESUMO

O objetivo do estudo foi prover evidências iniciais para o cenário brasileiro sobre as intenções de *Whistleblowing* dos empregados, quando múltiplos canais de comunicação estão disponíveis. A metodologia utilizada foi um quase-experimento, com aplicação de questionário, que resultou em uma amostra final de 271 participantes, em sua maioria profissionais da área contábil. Os respondentes foram expostos a um cenário simulado de fraude contábil, sendo solicitado que indicassem, de forma sequencial, a intenção de denúncia do fato observado, sem indicação de nenhum canal, depois a um canal anônimo, e por fim a uma série de canais não anônimos. Foram realizadas as análises dos dados com a utilização do teste não paramétrico de *Wilcoxon* para a comparação dos grupos relacionados. Os resultados evidenciaram que 73% dos participantes do quase-experimento demonstraram a intenção de denúncia da fraude relatada e apenas 12% indicaram sua intenção de não delatar. Quando os participantes são informados sobre os canais, a intenção de denúncia decresce, sendo de 42% para o uso de canal anônimo e 54% para o uso de canais não anônimos. Os resultados não revelaram a prevalência da intenção de denúncia ao canal anônimo no caso do empregado brasileiro, diferentemente de outros países. O efeito dos múltiplos canais de denúncia sobre a intenção de *Whistleblowing* dos empregados brasileiros aponta para uma preferência pelos canais não anônimos, com destaque para a linha mais direta de subordinação. Os resultados sugerem a necessidade de melhorar os programas internos de denúncia, com treinamento dos empregados e membros da administração (comunicadores e receptores), para potencializar o efeito do mecanismo de denúncia como ferramenta de gestão.

Palavras-chave: Whistleblowing; Canais de denúncia; Fraudes contábeis.

1 INTRODUÇÃO

The Whistleblowers. Com este título, em dezembro de 2002, a revista americana *Time Life* divulgou as personalidades do ano: Coleen Rowley, do *Federal Bureau of Investigation* (FBI), Cynthia Cooper, da *WorldCom* e Sherron Watkins, da *Enron*. Foram assim nomeadas por denunciarem atos irregulares de suas organizações, tendo seus atos e consequências marcado a forma como a sociedade, os reguladores e a legislação¹ consideram o instrumento da denúncia interna como artefato de controle para coibir fraudes.

O termo *Whistleblowing*, sopradores de apito ou apitadores, em sentido literal, não era novo em 2002. 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

¹ Com destaque para a Sarbanes Oxley Act – seção 301 de 2002.

em geral que um crime estava sendo cometido. Destaca-se que foi a partir do início dos anos de 1970 que o termo *Whistleblowing* passou a ser a forma comum de descrever informantes envolvidos em questões de saúde pública, segurança, abuso de poder ou fraude. (Johnson, 2003)

De modo geral, a palavra *Whistleblowing* está relacionada à denúncias de irregularidades, e se refere a alguém que comunica ou divulga informações sobre atos ilegais, condutas eticamente questionáveis ou práticas ilegítimas, para uma terceira parte, pessoas ou organizações, que detenha independência, capacidade, autoridade e responsabilidade para efetivamente investigar e resolver as questões (Near & Miceli, 1985; SOX, 2002). Sobre o assunto, destaca-se que esta definição é a mais utilizada no âmbito acadêmico, e será a balizadora desta pesquisa (Bushnell, 2020, Mannion et al. 2018, Culiberg & Mihelic, 2016 e; Tavakoli, Keenan, & Cranjak-Karanovic, 2003).

Na esfera da literatura científica, há mais de 20 anos são realizados estudos sobre o *Whistleblowing* em diversas áreas do conhecimento. Mannion et al. (2018) destacam que essas áreas de pesquisa incluem lei e marcos legais; padrões profissionais, códigos de ética e diretrizes; economia e finanças; cultura e clima da organização; liderança e gestão; traços e características pessoais, bem como fatores situacionais.

Desse modo, no mundo empresarial, um programa de *Whistleblowing* é um componente relevante de uma saudável cultura organizacional, e artefato essencial para uma governança eficaz, especialmente em casos de fraudes. Neste direcionamento, conforme pesquisa da *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2014), as organizações que dispõem de programas de denúncia conseguem detectar até 50% mais rápido os casos de fraudes, em comparação com as empresas que não o possuem. Esta rapidez na detecção faz com que, nas organizações com programas de *Whistleblowing*, os incidentes de fraude sejam 41% menos custosos em comparação as demais. Evidencia-se ainda que cerca de 40% dos casos de fraudes em empresas privadas só são descobertos devido às denúncias dos *Whistleblowers* (ACFE, 2018)

Destaca-se que devido ao aumento da pressão para reduzir fraudes contábeis, leis, recomendações e normas que buscam a melhoria do controle interno relacionado à detecção de fraudes foram criadas. Dentre estas, segundo Kaplan et al. (2012), destaca-se o requerimento para a disponibilidade de um canal de comunicação anônimo (SOX, 2002; OCDE, 2008), assegurando que os empregados tenham acesso para comunicar atos questionáveis, com baixo custo pessoal e certa proteção contra retaliações, entretanto, apresenta um custo para as organizações que o adotam.

Segundo a ACFE (2005), boas práticas relacionadas à descoberta de fraudes nas organizações não se restringem à operacionalização destes canais de comunicação anônima, mas incluem a existência de múltiplos canais, para que os empregados possam comunicar suas preocupações sobre atos ilegais ou comportamentos questionáveis a seus superiores, de forma não anônima.

Pesquisas realizadas sob a perspectiva do empregado (Ayres & Kaplan, 2005; Near et al., 2004), tem apontado para os benefícios dos canais anônimos de comunicação, sendo especialmente ressaltada a redução dos custos pessoais envolvidos na decisão. Entretanto, segundo Kaplan et al. (2012) e Hunton e Rose (2011), o efeito na intenção de denúncia dos empregados quando da disponibilização de canais anônimos e não anônimos pelas organizações ainda é incerto ou pouco desenvolvido na literatura.

No Brasil, diante de um fenômeno recente de investigação de atos de corrupção e práticas ilícitas², a discussão sobre o *Whistleblowing* toma contornos de preocupação legal, quando projetos de lei tramitam nas casas legislativas³ e ganha relevância também nas discussões de governança corporativa, especialmente nos programas de integridade ou *compliance*, como forma de ação de controle dentre das organizações.

Neste cenário de relevância organizacional e legal, e, considerando as peculiaridades culturais e de proteção legal que podem impactar no julgamento dos empregados de organizações quanto à decisão de comunicar irregularidades ou atos questionáveis, dependendo de seu contexto local, conforme Sampaio e Sobral (2013), há a necessidade de ampliar o conhecimento de como as várias ferramentas de comunicação ou canais podem interagir e influenciar nesta decisão, no contexto das organizações no Brasil.

O limitado conhecimento desta questão, especificamente para o cenário brasileiro, pode trazer ineficiência ao processo de regulamentação ou no desenho institucional dos canais de comunicação das organizações, e culminar com substancial impacto na detecção inicial de fraudes, aumentando o potencial de perdas delas decorrentes (Sampaio & Sobral, 2013).

Neste contexto de relevância sobre a disponibilização de canais de denúncias, Jeon (2017) assevera que a compreensão dos determinantes da intenção de denúncias dos empregados é muito importante, tendo em vista que cada uma das formas de denúncia, seja externa ou interna, tem suas próprias vantagens e desvantagens. Analogamente, cada um dos canais anônimos e não anônimos também apresentam vantagens e desvantagens, tendo em vista que um desenho ou configuração inadequada da interação entre os diversos tipos de canais de comunicação à disposição dos empregados pode inibir a obtenção dos alertas a serem gerados pelos potenciais *Whistleblowers* nas organizações brasileiras, ou trazer custos adicionais desnecessários à entidade, para tornar mais efetiva a apuração das informações declaradas, não conferindo com a efetividade buscada por um programa de *Whistleblowing*.

Dessa maneira, a partir do modelo para um efetivo programa de *Whistleblowing* proposto por Near e Miceli (1995), o objetivo central deste estudo é prover evidências iniciais para o cenário brasileiro sobre as intenções de *Whistleblowing* de empregados, quando múltiplos canais de comunicação estão disponíveis (anônimos e não anônimos).

De maneira geral este trabalho apresenta o resultado de um amplo⁴ estudo quase-experimental, e traz evidências para o cenário brasileiro sobre se a disponibilidade de um canal anônimo em relação aos diversos canais não anônimos melhora a intenção de *Whistleblowing* em um cenário de fraude contábil. O quase-experimento contou com 271 respostas válidas, em sua maioria de profissionais atuantes no mercado de trabalho contábil.

O estudo foi conduzido em um cenário de fraude contábil. Tal escolha é justificada devido às organizações terem buscado implementar canais de denúncia anônima em busca de conformidade com principais recomendações legais e regulamentares que se relacionam diretamente às demonstrações financeiras, como a SOX (2002), e ao grande impacto que estas podem causar no cenário social e de mercado, conforme a ACFE (2015).

O instrumento de pesquisa foi aplicado utilizando a internet. Os participantes, aleatoriamente selecionados através da rede de relacionamento dos pesquisadores, foram

² É importante destacar a diferença entre delator – que participa da fraude e resolve colaborar com as investigações- de denunciante ou Whistleblower – que apenas tem conhecimento do ato ilícito ou questionável sem participar de sua execução.

³ Projeto de Lei n.º 1701/2011; n.º 664/2011; e n.º 3.506/2012.

⁴ Considerando os respondentes médios dos estudos internacionais sobre o tema que giram em torno de 70 respondentes, e em geral utilizam estudantes de MBA, este estudo pode ser considerado amplo por ter uma base de respostas de mais de 270 respondentes, com prevalência de profissionais ligado ao mercado contábil.

apresentados ao cenário geral de uma organização e a uma situação onde se descreveu a realização de uma fraude contábil por outro empregado. Após a leitura, foi solicitado que indicassem sua intenção de comunicar o ato irregular observado para um canal anônimo, e em seguida, para um conjunto de canais não anônimos de comunicação, sendo estes detalhados em diversas instâncias institucionais de gestão.

As respostas ao teste, analisadas sob uma ótica quantitativa, através de teste de *Wilcoxon*, sugerem que, em linhas gerais, no cenário brasileiro, quando da disponibilização de canais de denúncias anônimas e não anônimas, não há uma prevalência do canal anônimo sobre os demais, sendo maior a intenção de denúncia aos canais não anônimos, com destaque para a linha direta de subordinação do empregado.

Mesmo com as limitações inerentes ao delineamento quase-experimental, este estudo contribui para a ampliação da base teórica, da prática e do desenho da regulação, ainda incipiente no Brasil, sobre a área de governança corporativa, especificamente relacionada à denúncia.

As seções seguintes tratam do desenvolvimento das hipóteses e questões de pesquisa, do detalhamento do método utilizado, seguindo com a apresentação dos resultados e sua discussão.

2 DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES E QUESTÕES DE PESQUISA

Segundo Burnett, Margolis e Elder (2012), o ambiente de negócios atual reúne as características de uma ‘tempestade perfeita’ para fraude, especialmente a fraude contábil/financeira, que se destaca dentre os tipos de fraude pesquisados pela ACFE (2014) – corrupção, apropriação de ativos e fraudes contábeis – como aquelas que geram o maior impacto financeiro às organizações, sendo seu principal meio de detecção as denúncias, cuja principal fonte (49%) configura-se como os empregados das próprias organizações, atuando como *Whistleblowers*.

Devido à efetividade para a detecção de fraudes, o *Whistleblowing* tem se tornado, segundo Guthrie e Taylor (2015), uma área de interesse na área de negócios, na área pública, e por extensão, entre os reguladores.

O aumento da pressão para reduzir fraudes contábeis, tem resultado em leis, recomendações e normas que buscam a melhoria do controle interno. No que tange à positivação da legislação sobre o tema, destacam-se disposições em diversas convenções e tratados internacionais, como a Convenção Contra a Corrupção da Organização das Nações Unidas (ONU)⁵; a Convenção Interamericana contra a Corrupção da Organização dos Estados Americanos (OEA)⁶; e, no âmbito da Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento (OCDE), a Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais⁷, além da existência de diversas legislações internas dos países, com destaque para Estados Unidos e Reino Unido, e, de modo tímido e inicial, no direito brasileiro, com a Lei 12.527/11.

Segundo Fraschini (2007), apesar da expressão *Whistleblowing* ter evoluído ao longo dos últimos anos, uma coisa certa e amplamente aceita sobre ela é que se trata de uma situação onde alguém levanta a voz para apontar algo, dar um alarme. Complementando o assunto, Bushnell (2020) dicorre que soar o apito indica que um indivíduo está divulgando

⁵ arts. 1º, 8º, § 4º, 13, 32 e 33, 36, 39 e 60.

⁶ arts. 2º, 3º, §§ 1º, 8º e 11 e 14, §§ 1º e 2º

⁷ arts. 1º, §§ 1º e 2º, 2º, e 3º, § 2º

uma forma de fraude, ou seja, o processo de *Whistleblowing* é uma resposta da compreensão individual de que algo prejudicial está sendo realizado, e de que uma maneira de cessar esta ação danosa é soando o alerta.

Segundo Kaplan e Schultz (2007), um efetivo processo de *Whistleblowing* serve como um importante mecanismo de controle para prevenir e detectar atos de transgressão, violação de normas ou atos questionáveis em geral, no âmbito das organizações, e tem em sua base a comunicação, o reporte ou a divulgação de um ato ou conduta de outrem. A comunicação é um dos pilares básicos deste processo.

A comunicação, no processo de *Whistleblowing*, no entanto, se constitui em um estilo delicado, que requer do comunicador considerar o público a quem se dirige, o seu propósito, a linguagem a ser empregada e o tipo do delito que está sendo comunicado (King III, 1999). Nesta decisão de comunicar o delito ou ato questionável estão envolvidos custos e benefícios para o *whistleblower*, sendo, segundo Hooks et al. (1994), a escolha do destinatário da comunicação, uma avaliação crucial, com destaque especial para o papel do canal utilizado.

Questões como proteção legal aos que comunicam delitos, regras positivadas confusas ou incompletas, e normas culturais diferentes, fazem com que as avaliações de reportar o delito sejam analisadas de forma distinta entre países e culturas diferentes.

Segundo Near e Miceli (1996), os canais disponíveis para a comunicação também são considerados na decisão de reportar atos irregulares ou questionáveis, devido às consequências, possíveis ou imagináveis, pelo *whistleblower*, que podem advir de seu ato.

Em um modelo para um efetivo *Whistleblowing*, Near e Miceli (1995) consideram que o fato de o canal de comunicação disponível ser anônimo ou não, tem influência sobre a decisão do empregado de efetuar a comunicação. Kaplan e Schultz (2007) afirmam que a disponibilização de um canal de comunicação anônimo encoraja o *whistleblowing*, pois reduz os custos pessoais em termos de retaliação ou outros resultados desfavoráveis decorrentes do ato. Esta preferência por um canal anônimo, advinda da percepção de redução dos custos pessoais envolvidos na questão também é corroborada por Ayres e Kaplan (2005) e Gundlach et al. (2003).

A importância dos canais de comunicação é destacada dentre as dimensões de controle elencadas pelo *framework* da estrutura conceitual de controle interno, delineada pelo *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO, 2013), no elemento destinado à informação e comunicação como uma das bases de um eficaz sistema de controle interno.

Sendo assim, esta discussão conduz à primeira hipótese de pesquisa deste trabalho, testada de forma similar por Kaplan e Scultz (2007):

H1 - Na existência de canais múltiplos de denúncia (anônimo e não anônimos) o canal com maior intenção de *whistleblowing* é o canal anônimo.

A hipótese é baseada nos estudos de Miceli e Near (1992), Schultz et al. (1993) e Ayres e Kaplan (2005), e é sustentada a partir da análise dos custos pessoais atribuídos ao *whistleblowing*, como retaliações, perseguições ou problemas legais, assumidos quando se utiliza um canal não-anônimo.

Considerando que em relação aos canais não anônimos e às diversas instâncias institucionais que podem estar disponíveis para as denúncias de empregados, como àquelas relacionadas à estrutura de gestão, de governança, de controle interno e externo, e ancorado no estudo do *Ethics Resource Center* (ERC, 2014), que indica que 98% dos *whistleblowers*,

quando da primeira comunicação, se dirigem internamente aos gestores, surge a segunda hipótese investigada neste trabalho:

H2: Na disponibilização de múltiplos canais institucionais não anônimos haverá uma preferência pela comunicação de *whistleblowing* à instância institucional mais próxima do empregado, porém em grau menor de preferência que o atribuído à linha anônima de comunicação.

3 MÉTODO

As questões investigadas neste estudo buscam capturar uma possível relação de causa-efeito entre a existência de múltiplos canais de denúncia e sua interação com as intenções de *whistleblowing* dos empregados. Segundo Vanderkerckhove et al. (2014), o padrão ouro para estudos dessa natureza, com controle de aleatoriedade, como experimentos, é limitado para uso nos casos de investigação que envolvem julgamentos, como no caso de comunicação de *whistleblowing*.

Os autores indicam que nestes casos é oportuno o desenvolvimento e o emprego de desenhos de pesquisa onde o controle das variáveis seja mais suave, mas mantido o rigoroso controle metodológico, como no caso dos delineamentos quase-experimentais. Aliado a este argumento, Hunton e Rose (2011) também indicam desenhos de pesquisa alternativos, quando destacam a inexistência de dados catalogáveis sobre a intenção de delatar do empregado.

Segundo Cook (1979), quase-experimento é um tipo de delineamento de pesquisa que não tem distribuição aleatória dos sujeitos de pesquisa em grupos de controle e tratamento. Neste desenho, a comparação entre as condições de tratamento e não tratamento são sempre feitas com grupos equivalentes ou com os mesmos sujeitos. O fato de não distribuir os sujeitos aleatoriamente entre grupos experimentais e de tratamento não impede que se tenha a capacidade de observar o que ocorre e quando ocorre, e assim planejar um quase-experimento, sendo possível analisar as relações de causa e efeito.

Diversos desenhos de quase-experimentos são aplicáveis a um grupo único, especialmente nas situações onde um desenho com um grupo de controle não é possível (Campbell & Stanley, 2015), como no caso deste estudo. A limitação da utilização de delineamento experimental, neste caso, é decorrente da impossibilidade de se verificar a intenção de denúncia na existência de múltiplos canais de denúncia, de forma integrada, com a utilização de comparações de grupos. A causa e efeito que se pretende medir estão relacionadas com os julgamentos dos mesmo sujeitos de pesquisa.

A intenção comportamental de *whistleblowing* do empregado é utilizada neste estudo como *proxy* operacional, devido à impossibilidade de investigar as situações reais de *whistleblowing* por parte dos empregados, estando esse procedimento em linha com a literatura e pesquisa internacional sobre o tema (Chiu, 2003).

3.1 Desenho Quase Experimental

Um desenho quase-experimental foi conduzido para verificar as hipóteses do estudo, que consideram que há efeitos na intenção de *whistleblowing* dos empregados quando está disponível um conjunto de opções de comunicação (anônima e não anônimas), e também relacionados aos diversos níveis institucionais possíveis para esta comunicação, sendo prevista uma prevalência para a opção do canal anônimo.

Um mesmo grupo de respondentes foi exposto a um cenário simulado de fraude contábil, sendo solicitado que indicasse, de forma sequencial, a intenção de *whistleblowing* do fato observado, sem indicação de nenhum canal, depois a um canal anônimo, e, por fim, a uma série de canais não anônimos, que representavam as diversas instâncias organizacionais.

A exposição sequencial aos canais permite simular a situação real de decisão, onde o empregado decide, a partir dos vários caminhos possíveis para sua comunicação, qual o canal mais provável que utilizaria para comunicar o ato considerado irregular.

Adicionalmente, informações demográficas quanto ao sexo e experiência profissional foram incluídas, para possibilitar análises adicionais e categorização dos respondentes. A comparabilidade entre a intenção de *whistleblowing* foi realizada intra-grupo a partir da intenção de denúncia apontada para cada canal.

Aspectos relacionados à influência de *bystanders* (Darley & Latane, 1968) foram considerados, e no cenário de fraude descrito aos respondentes foi indicado que apenas o empregado (respondente) teria conhecimento da fraude contábil ocorrida. Não havendo difusão de responsabilidade, espera-se que o experimento não seja contaminado pelo decréscimo da percepção de responsabilidade sobre a fraude relatada.

Também foi controlado, no desenho do cenário, o status do cometedor do ato irregular. Segundo Cortina e Magley (2003), Lee et al. (2004) e Rehg et al. (2008), a intenção de denúncia também pode ser afetada quando o ato irregular observado é perpetrado por um membro do alto nível da organização, sendo menor, neste caso, a intenção de denúncia, e maior quando preparada por um funcionário de nível mais baixo que o denunciante. O poder do status do fraudador foi controlado no cenário, sendo informado como autor da fraude um empregado de nível intermediário.

O teste de entendimento do instrumento foi realizado com seis respondentes escolhidos pelos pesquisadores entre profissionais da área contábil, previamente à aplicação efetiva do instrumento, e possibilitou corrigir questões relacionadas à clareza e compreensão das questões. Estes avaliadores não participaram da pesquisa.

3.2 Participantes

Shanteau (1989) e Smith (2014) afirmam que os estudos envolvendo habilidades profissionais devem ser realizados preferencialmente com participantes qualificados e sem a utilização de incentivos. Seguindo esta orientação, a coleta de dados foi realizada unicamente com participantes qualificados, predominantemente profissionais ou estudantes da área contábil, com participação voluntária.

No total, 342 participantes completaram os formulários do instrumento de coleta, entretanto, 20,7% deles foram considerados dados perdidos, por erro ou falta de algum dado no formulário, resultando em 271 participantes finais.

Como indicado na Tabela 1, os participantes são preponderantemente atuantes no mercado profissional (71%), com tempo de atuação profissional médio de 8,9 anos e em sua maioria (56%), com exercício na área contábil, sendo 50,5% do sexo masculino, com idade média de 31 anos e, em 73% dos casos se apresentam dispostos a comunicar atos ilícitos.

Tabela 1

Informações sobre os participantes.

Painel A: Informações da Amostra	
Amostra Inicial	342
Dados Perdidos	71
Dados Analisados	271
Painel B: Perfil dos Respondentes	
Sexo	
Masculino	50,5%
Feminino	49,5%
Idade Média	
	31,5 anos
Atuação	
Profissional	71%
Estudante	26%
Outros	3%
Tempo Médio de Atuação Profissional	
	8,9 anos
Atuação Profissional com Contabilidade	
Sim	56%
Não	17%
Intenção inicial de Whistleblowing	
	73%

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

3.3 Procedimentos

A coleta de dados foi realizada a partir da disponibilização do instrumento de pesquisa em coletor eletrônico de dados com operação em ambiente de internet, sendo essa configuração definida para proporcionar a captura de dados de participantes institucionalmente e geograficamente dispersos, e seus efeitos similares aos experimentos presenciais (Krantz & Dalal, 2000).

O instrumento de pesquisa, após o termo de consentimento livre esclarecido e da informação de variáveis demográficas constantes na Tabela 1, descreveu aos participantes uma hipotética organização bancária. Informou o cenário geral da organização, relatou o cenário de fraude e de sua descoberta pelo participante. Sequencialmente, foi solicitado ao respondente que se posicionasse quanto à sua intenção de *whistleblowing*, sem informar sobre canais. Em aba separada foi solicitado que indicasse sua intenção de denúncia se a organização tivesse um canal anônimo, e que se posicionasse sobre esta intenção para cada um dos canais não anônimos disponíveis, sendo citadas diversas instâncias organizacionais. Devido à natureza delicada da informação, todos os participantes responderam anonimamente.

3.4 Caso

Buscando situar o respondente em um cenário mais próximo possível do ambiente de fraude, o caso foi elaborado considerando os dados de perfil dos fraudadores apurados pelo ACFE (2014), e foram incorporadas as seguintes características básicas:

a) o departamento onde ocorre a fraude relatada é o de contabilidade, que segundo o ACFE (2014) tem sido o local onde, em média, 22% dos casos de fraude ocorreram nas organizações nos anos de 2012, 2013 e 2014;

b) o executor da fraude é um preparador de informações, que segundo o estudo, responde, em média, por 42% dos casos relatados. Os dados da ACFE (2014) para a América Latina e Caribe mostram que 39,6% dos casos de fraudes são cometidos por empregados, e este foi o perfil do fraudador incorporado no caso;

c) o sexo do fraudador, pois segundo os dados para América Latina e Caribe, é de 75,6% de homens;

d) o caso foi relacionado à fraude em demonstrativos financeiros, por ser considerado, em volume de perdas anuais, o mais representativo entre as três categorias estudadas;

e) a organização relatada pelo caso é do setor privado e do segmento bancário, que segundo o estudo da ACFE (2014) responde por 38% e 17,8% dos casos de fraude no mundo, respectivamente.; e

f) a fonte da descoberta de fraude é a denúncia feita por empregados, que corresponde a 49% dos denunciantes, fato que é incorporado ao perfil do respondente.

O instrumento de pesquisa coletou a variável dependente, intenção de denúncia à canais, com a utilização de uma escala de 6 pontos, variando entre não comunicaria a comunicaria com certeza, e um item específico para indicar sua percepção de que não tinha responsabilidade sobre a questão. Esta escala de medidas é similar às utilizadas por outros estudos, como Chiu (2003), Ayers e Kaplan (2005), Kaplan e Schultz (2007), Kaplan et al. (2009) e Kaplan et al. (2012).

4 RESULTADOS

Os resultados são apresentados segmentados em duas partes, sendo inicialmente apresentadas as informações gerais de frequência sobre a intenção de *whistleblowing*, e em seguida os resultados dos testes para cada hipótese.

A pesquisa coletou informações de 342 respondentes, sendo 271 dados válidos para o tratamento quanto ao efeito na intenção de denúncia da interação entre os canais. Foram considerados dados perdidos para este fim as respostas incompletas, em torno de 15%, e os que informaram não serem responsáveis por esta denúncia, em torno de 3% do total, conforme pode ser visto na Tabela 2.

Tabela 2

Intenção de denúncia sem indicação de canal

Painel A: Canais para Denúncia	Intenção de Denúncia – Percentual (n=342)			
	Sim	Não	Não Responsável	Sem Resposta
Sem canal específico	73%	12%	3%	11%
Canal para comunicação anônima	42%	41%	2%	15%
Canais para comunicação não anônimos (Geral)	54%	29%	2%	15%

Painel B: Canais para para comunicação não anônimos específicos	Intenção de Denúncia – Percentual (n=342)			
	Sim	Não	Não Responsável	Sem Resposta
Linha de Subordinação Direta (chefe imediato)	66%	18%	1%	15%
Administração da Organização (Diretor Financeiro)	54%	30%	2%	15%
Entidades de Controle (Auditoria Interna)	55%	28%	2%	5%
Entidade Externa (Auditoria Externa)	42%	40%	4%	15%

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Nota: Computados as intenções de denúncia SIM as marcadas entre a escala 4 a 6; NÃO intenção os itens selecionados de 1-3 e Não Responsável os marcados com item 7.

A Tabela 2 demonstra que logo após a leitura do caso com o relato da fraude, onde não há indicação de canais de denúncia, 73% dos participantes do quase-experimento demonstraram a intenção de denúncia da fraude relatada, e apenas 12% indicaram sua intenção de não delatar.

Quando os participantes são informados sobre os canais, a intenção de denúncia decresce, sendo de 42% para o uso de canal anônimo e 54% para o uso de canais não anônimos. A Tabela 2 detalha os percentuais de respostas dos participantes para cada esfera organizacional, sendo destacada o maior percentual de intenção de *whistleblowing* para a comunicação à linha direta de subordinação, o chefe imediato. A linha anônima se equipara em termos de percentuais de intenção de *whistleblowing* à de uma entidade externa (auditoria externa).

Com a utilização dos 271 dados válidos, a partir da obtenção das percepções dos participantes, através de medidas em escala ordinal (1-6), sobre a intenção de comunicar a fraude contábil relatada, foram realizadas as análises dos dados com a utilização do teste não paramétrico de *Wilcoxon* para a comparação dos grupos relacionados e discussão das hipóteses do estudo. As Tabelas 3, 4 e 5 apresentam os resultados dos testes gerais e os relacionados às hipóteses de pesquisa.

Tabela 3

Intenções de denúncia sem canal específico e com canais anônimos e não anônimos

Painel A: Canais para Denúncia	Intenção de Denúncia (n=271)		Significância Teste de <i>Wilcoxon</i> Sem Canal Específico x Com Canal (outros)
	Média	(SD)	
Sem Canal Específico	4,73	1,17	-
Comunicação Anônima	3,62	1,98	0,000
Comunicação não anônimos (Geral)	4,02	1,40	0,000
Painel B: Canais para Denúncia de Comunicação não anônimos específicos	Intenção de Denúncia (n=271)		Significância Teste de <i>Wilcoxon</i>
Linha de Subordinação Direta (chefe imediato)	4,46	1,33	
Administração da Organização (Diretor Financeiro)	4,03	1,39	0,000
Entidades de Controle (Auditoria Interna)	4,05	1,52	0,000
Entidade Externa (Auditoria Externa)	3,56	1,69	0,000

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Nota: Em decorrência da formatação da escala de coleta, quanto maior a média, mais propenso está o participante a denunciar a fraude relatada, sendo 6 a afirmação que certamente denunciaria. Valores acima de 4 são considerados neste estudo como propensão a delatar.

Uma visão geral da intenção de *whistleblowing* dos participantes aponta, segundo a Tabela 3, que a propensão a denunciar apresenta a maior média (4,73) quando não é indicado aos respondentes um canal específico para fazê-la. Este resultado apresenta-se estatisticamente significativo em relação à intenção de *whistleblowing* através de canais anônimos ou não anônimos. Este comportamento pode ser decorrente de uma manifestação do simples desejo de denunciar, sem considerar a análise das possíveis consequências e procedimentos envolvidos nesta decisão. Não se encontraram na literatura pesquisas com dados similares para comparação ou análise.

As Tabelas 4 e 5 detalham os testes das hipóteses de estudo. As hipóteses foram testadas com a utilização de testes de comparação de grupos, mediante a verificação da significância estatística das diferenças de médias (*Wilcoxon*), quando da interação entre as intenções de *whistleblowing* para canais anônimos e não anônimos.

Tabela 4

Intenções de denúncia entre canais anônimos e não anônimos

Canais para Denúncia	Intenção de Denúncia (n=271)		Significância Teste de <i>Wilcoxon</i> Comunicação Anônima x Outro Canal
	Média	(SD)	
Comunicação anônima	3,62	1,98	-
Comunicação não anônima	4,02	1,40	0,001

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Nota: Em decorrência da formatação da escala de coleta, quanto maior a média, mais propenso está o participante a denunciar a fraude relatada, sendo 6 a afirmação que certamente denunciaria. Valores acima de 4 são considerados neste estudo como propensão a delatar.

A primeira hipótese (H1) sustenta que o efeito da disponibilização ao empregado de um conjunto de canais de denúncia (anônimo e outros não anônimos), conduzirá a uma maior intenção de *whistleblowing* nos canais anônimos. Esta hipótese é aceita como válida pela literatura internacional, e serve como base para as recomendações de disponibilização de canais anônimos de denúncia por reguladores, assim como estruturas de controle e governança.

Conforme se observa, os resultados da Tabela 4 evidenciam, de maneira estatisticamente significativa, que na existência de múltiplos canais de denúncias (anônimos e não anônimos) disponíveis para os empregados, a intenção de *whistleblowing* é maior para os canais não anônimos. Destaca-se que estes resultados levam a rejeição da primeira hipótese (H1) desta pesquisa. Dessa maneira, a partir destes resultados, é possível inferir que no caso brasileiro, a existência de canais concorrentes para comunicação de atos fraudulentos, ou seja, para a intenção de *whistleblowing*, conduz a uma maior propensão para a utilização de canais não anônimos quando se faz a comunicação de uma fraude.

A segunda hipótese (H2) prevê que o efeito da disponibilização de múltiplos canais institucionais não anônimos gerará uma preferência pela comunicação de *whistleblowing* à instância institucional mais próxima do empregado, porém em grau menor de preferência que o atribuído à linha anônima de comunicação. A Tabela 5 permite visualizar os resultados das análises dessas interações.

Tabela 5

Intenções de whistleblowing entre canais anônimos e não anônimos por instâncias institucionais

Painel A: Canais para Denúncia	Intenção de Denúncia (n=271)		Significância Teste de Wilcoxon Comunicação Anônima x Outro Canal		
	Média	(SD)			
Comunicação Anônima	3,62	1,98	-		
Comunicação não anônimos (Geral)					
Painel B: Canais para Denúncia de Comunicação não anônimos específicos	Intenção de Denúncia (n=271)		Significância Teste de Wilcoxon		
	<i>Linha de Subordinação Direta (chefe imediato)</i>	4,46		1,33	0,000
	<i>Administração da Organização (Diretor Financeiro)</i>	4,03		1,39	0,004
	<i>Entidades de Controle (Auditoria Interna)</i>	4,05		1,52	0,002
	<i>Entidade Externa (Auditoria Externa)</i>	3,56		1,69	ns

Fonte: Elaboração dos autores, a partir do estudo de campo.

Nota: Em decorrência da formatação da escala de coleta, quanto maior a média, mais propenso está o participante a denunciar a fraude relatada, sendo 6 a afirmação que certamente denunciaria. Valores acima de 4 são considerados neste estudo como propensão a delatar.

Os resultados da Tabela 5 demonstraram que as médias das intenções de *whistleblowing* entre as diversas instâncias organizacionais são estatisticamente significantes, com exceção da auditoria externa, quando correlacionadas à linha de denúncia anônima. Assim, conforme esperado, a linha de subordinação mais direta do empregado, o chefe imediato, apresenta a maior média de intenção de denúncia dentre todos os canais das demais instâncias organizacionais disponíveis, entretanto, a intenção de denúncia a esta instância é maior que àquela ao canal anônimo, contrariando a expectativa descrita na segunda hipótese (H2), e ocasionando a sua consequente. Em resumo, tem-se que a decisão de *whistleblowing* do empregado varia entre as diversas instâncias corporativas, sendo, em ordem de preferência, a linha de subordinação direta, a entidade de controle interno, o representante da estrutura de governança e por fim um ente externo.

5 DISCUSSÃO

O propósito deste estudo foi prover evidências iniciais para o cenário brasileiro quanto aos efeitos sobre as intenções de levantar a voz sobre fraudes contábeis (*Whistleblowing*) dos empregados no Brasil, quando múltiplos canais de comunicação estão disponíveis. Como parte do estudo, também foram geradas evidências de como se comporta a intenção de *whistleblowing* para os diversos níveis organizacionais não anônimos.

Os achados sugerem uma não aderência do cenário brasileiro aos achados internacionais, especificamente quanto à prevalência da intenção de *whistleblowing* à canais anônimos. Os resultados gerais (Tabela 3) e os testes das hipóteses (Tabelas 4 e 5) não revelam a prevalência da intenção de *whistleblowing* ao canal anônimo no caso do empregado brasileiro. Ainda sobre o assunto, destaca-se que o efeito dos múltiplos canais de denúncia sobre a intenção de *Whistleblowing* dos empregados brasileiros aponta claramente para uma preferência pelos canais não anônimos, com destaque para a linha mais direta de subordinação (Tabela 5).

Alguns fatores podem explicar este efeito observado no caso brasileiro. Em linhas gerais, as pesquisas sugerem que o anonimato aumenta as chances de uma comunicação mais efetiva do delito observado, pois encoraja o empregado a comunicar sem medo de represálias

(Ayres & Kaplan, 2005; Hunton & Rose, 2011). Entretanto, o cenário de denúncia interna ainda é incipiente no ambiente brasileiro, o que faz com que haja poucos registros de ocorrências ou experiências de represálias, bem como de resultados negativos decorrentes de denúncias não anônimas, não fazendo com que o canal anônimo seja encarado como uma proteção necessária ou requerida.

Kaplan et al.(2012) evidenciam que quando não há uma experiência anterior com repercussões negativas quanto à realização das denúncias, as intenções de comunicar à canais anônimos e não anônimos não diferem significativamente. Outra possível vertente explicativa para a prevalência da intenção de denúncia à canais não anônimos no Brasil pode ser decorrente da busca por uma resolução efetiva do fato denunciado. Considerando que a intenção de *Whistleblowing*, com a comunicação, é cessar a ocorrência do ato irregular ou questionável, o empregado pode decidir se expor mais, já que o medo de uma retaliação pode parecer distante no cenário nacional, e por isso busca uma forma de resolver a questão mais rapidamente através de uma comunicação direta do fato.

Near e Miceli (1995;1996) afirmam que um canal anônimo pode resultar em um menor efeito resolutivo da questão denunciada que um canal não anônimo, devido ao comportamento e credibilidade percebida pelo receptor da mensagem, e dos custos adicionais possíveis decorrentes da necessidade de ampliar por conta própria as investigações, visto que não poderá ter acesso ao denunciante para maiores detalhes e esclarecimentos.

Complementando o assunto, Kenny, Vandekerckhove e Fotaki (2019) discorrem que a maioria dos *Whistleblowing* tendem a relatar as irregularidades internamente primeiro, com vista a permitir que a organização possa resolver o problema. Além do mais, do ponto de vista de uma organização, a intenção de *Whistleblowing* é mais desejável quando feita por um canal não anônimo e internamente, o que ocasiona uma necessidade por parte das empresas de encorajar a os empregados a serem WB internos (Berry, 2004, Lee & Fargher, 2014 e Jeon, 2017)

Em relação à variação da intenção de *Whistleblowing* dentre os diversos canais não anônimos das instâncias organizacionais, a preferência pela comunicação ao chefe imediato é coerente com os achados da pesquisa da *Ethical Research Center* (2014), e pode sugerir ainda um desconhecimento dos empregados brasileiros sobre a forma de operação de canais anônimos de denúncia e suas garantias. Mesmo não sendo estatisticamente significante, a média mais baixa dentre todas, apresentada pela intenção de *Whistleblowing* à entidade externa, conforme a Tabela 5, pode sugerir que, localmente, os empregados não estão dispostos a levar os problemas da organização para um ente externo, ou perder a possibilidade de acompanhar o andamento de sua denúncia.

Considerando os custos de operação de canais anônimos de *Whistleblowing* e a incipiente regulação do cenário brasileiro relacionado à questão dos mecanismos institucionais e de proteção dos denunciantes, os resultados deste quase-experimento podem ser úteis para os tomadores de decisões nas organizações e para os reguladores, no sentido de uma maior reflexão quanto à obrigatoriedade ou institucionalização de canais anônimos de *Whistleblowing* como ferramenta de governança corporativa e de controles internos relacionados às fraudes.

Dada a importância do mecanismo de *Whistleblowing* para os programas de governança, e especialmente para a redução de fraudes contábeis, é necessário um constante exame dos métodos mais adequados para obter estas informações de forma eficaz para a organização. Os resultados aqui explicitados sugerem a necessidade de melhorar os

programas internos de denúncia, com treinamento dos empregados e membros da administração (comunicadores e receptores), para potencializar o efeito do mecanismo de denúncia como ferramenta de gestão, visto a preferência pela abordagem mais direta, conforme ficou evidenciado.

Adicionalmente, a falta de aderência inicial aos achados internacionais sobre o tema abre a possibilidade da execução de outros estudos com cenários mais detalhados ou específicos, de forma comparativa, para que uma possível evolução da percepção seja alcançada.

Apesar do método de experimento ser apontado e largamente utilizado pela literatura científica para a pesquisa das intenções de *Whistleblowing* de empregados, os resultados deste estudo precisam ser considerados à luz das limitações inerentes ao método. A abordagem experimental fornece informações limitadas aos participantes sobre o cenário em análise, e não possibilita a interação emocional que pode ocorrer em um caso real, como efeitos do medo, raiva e relações de trabalho, da materialidade, do locus de controle, e outros fatores que podem influenciar na intenção, e que podem diminuir a capacidade do método de capturar as reais intenções dos participantes.

REFERÊNCIAS

- Association of Certified Fraud Examiners - ACFE (2012). *Report to the nations on occupation fraud and abuse*. Disponível em: <<http://www.acfe.com/rtnn.aspx>>.
- Association of Certified Fraud Examiners - ACFE (2014). *Report to the nations on occupation fraud and abuse*. Disponível em: <<http://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>>
- Association of Certified Fraud Examiners - ACFE. (2018) “*Report to the Nations Global Fraud Study*.” Disponível em: <<https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>>
- Ayers, S., & Kaplan, S. E. (2005). Wrongdoing by consultants: an examination of employees' reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, 57, p. 121–137
- Berry, B. (2004). Organizational culture: A framework and strategies for facilitating employee whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 16(1), 1–11.
- Burnett, R. D., Margolis, D. M., & Elder, J. H. (2012). Cash and Fraud: A Destructive Alliance Revisited. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 24(1), P. 45–56.
- Bushnell, AM. (2020) Reframing the whistleblower in research: Truth-tellers as whistleblowers in changing cultural contexts. *Sociology Compass*. 14, p. 1-13. <https://doi.org/10.1111/soc4.12816>
- Campbell, J., & Stanley, J. C. (2015). *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research*. Ravenio Books.
- Chiu, R. K. (2003). Ethical judgment and whistleblowing intention: Examining the moderating role of locus of control. *Journal of Business Ethics*, 43, p. 65-74.
- Cook, T. D. (1979). *Quasi- Experimental Design*. Wiley Encyclopedia of Management.
- Cortina, L. M., & Magley, V. J. (2003). Raising voice, risking retaliation: Events following interpersonal mistreatment in the workplace. *Journal of Occupational Health Psychology*, 8(4), 247–265
- Culiberg, B., & Mihelic, K. (2016). The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. *Journal of Business Ethics*, 146, p. 787–803. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3237-0>

- Dasgupta, S., & Kesharwani, A. (2010). Whistleblowing: a survey of literature. *The IUP Journal of Corporate Governance*, 9(4), 1-15.
- Darley, J. M., & Latane, B. (1968). Bystander Intervention in Emergencies: Diffusion of Responsibility. *Journal of Personality and Social Psychology*, 8, p. 377-383.
- Dodd Frank Act (2010). Disponível em: <
<http://www.cftc.gov/LawRegulation/DoddFrankAct/index.htm>>.
- ERC (2014). *Ethics Resource Center*. National Business Ethics Survey. Recuperado em 20 de dezembro, 2015, de [http:// https://www.ethics.org/research/eci-research/nbes](http://https://www.ethics.org/research/eci-research/nbes)
- Fraschini, G. (2007). *Whistleblowing at Work: Ethical and Juridical Issues*. Disponível em: <<http://www.whistleblowing.it/Whistleblowing%20at%20Work.%20Ethical%20and%20Juridical%20Issues.pdf>>
- Guthrie, C. P., & Taylor, E. Z. (2015). *Protect or Pay? Promoting Internal Whistleblowing*.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, Ronald L. (2009). *Análise multivariada de dados*. 6 ed. Bookman: Porto Alegre.
- Gundlach, M. J., Douglas, S. C., & Martinko, M. J. (2003). The decision to blow the whistle: a social information processing framework. *Academy of Management Review*, 28(1), p. 107–123
- Hooks, K. L., Kaplan, S. E., Schultz, J. J., & Ponemon, L. A. (1994). Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection; Comment: Whistle-blowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing*, 13(2), p. 86.
- Hunton, J. E. and Rose, J. M. (2011). ‘Effects of Anonymous Whistle- Blowing and Perceived Reputation Threats on Investigations of Whistle- Blowing Allegations by Audit Committee Members’. *Journal of Management Studies*, 48, p. 75–98. doi: 10.1111/j.1467-6486.2010.00934.x.
- Jeon, So Hee (2017) Where to report wrongdoings? Exploring the determinants of internal versus external whistleblowing. *International Review of Public Administration*, 22(2), P. 153-171.
- Johnson, R. A. (2003). *Whistleblowing: When it Works and Why*. Colorado: Lynne Rienner Publishers, Inc.
- Kaplan, S. E., & Schultz, J. J. (2007). Intentions to Report Questionable Acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality and setting. *Journal of Business Ethics*, 71, p. 109-124.
- Kaplan, S. E., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2009). An examination of the effects of procedural safeguards on intentions to anonymously report fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28, p. 273–288
- Kaplan, Steven E., Panya, K., Samuels, J. & Zhang, J. (2012) An examination of anonymous and non-anonymous fraud reporting channels. *Advances in Accounting*, 28(1), P. 88-95.
- Kenny, K., Vandekerckhove, W., & Fotaki, F. (2019). *The whistleblowing guide: Speak-up arrangements, challenges and best practices*. London, England: Wiley.
- King III, G. (1999). The Implications of an Organization's Structure on Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 20(4), p. 315-326.
- Krantz, J. H., & Dalal, R. (2000). *Validity of Web-based psychological research*. In M. H. Birnbaum (Ed.), *Psychological experiments on the Internet* (p. 35–60). Academic Press. <https://doi.org/10.1016/B978-012099980-4/50003-4>

- Lee, G., & Fargher, N. L. (2014). When does financial misconduct result in external whistleblowing: A comparison between external whistle-blowing and internal reporting. SSRN Electronic Journal. doi:10.2139/ssrn.2174262
- Mannion, R., Blenkinsopp, J., Powell, M., McHale, J., Millar, R., Snowden, N., & Davies, H. (2018). Understanding the knowledge gaps in whistleblowing and speak up in health care: Narrative reviews of the research literature and formal inquiries, a legal analysis and stakeholder interviews. *Health Services and Delivery Research, National Institute for Health Research*, 6(30), p. 1–220.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1992). *Blowing the Whistle: The Organizational and Legal Implications for Companies and Employees*. New York: Lexington Books.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: the case of whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 55(4), p. 1-16.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1995). Effective whistleblowing. *Academy of Management Review*, 20(3), 679-708. doi: 10.2307/258791
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1996). Whistleblowing: myth and reality. *Journal of Management*, 22(3), 507-526. doi: 10.1177/014920639602200306
- Near, J., VanScotter, J., Rehg, M., & Miceli, M. (2004). Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? *Business Ethics Quarterly*, 14(2), p. 219–242.
- OCDE. (2008). Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Report on the application of the convention on combating bribery of foreign public officials in international business transactions and the 1997. Recuperado em 20 de dezembro, 2015, de <http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf>.
- Sampaio, D. B., & Sobral, F. (2013). Speak now or forever hold your peace?: an essay on whistleblowing and its interfaces with the Brazilian culture. *BAR - Brazilian Administration Review*, 10(4), 370-388. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1807-76922013000400002&lng=en&tlng=en.
- Sarbanes-Oxley ACT (2002). Disponível em: <<http://www.soxlaw.com/>>.
- Shanteau, J. (1989). Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 165-177.
- Smith, M. (2014). *Research Methods in Accounting*. SAGE.
- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Morris, D., & Dyrnes, S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*, p. 75–103 Supplement.
- Rehg, M. T., Miceli, M. P., Near, J. P., & Van Scotter, J. R. (2008). Antecedents and outcomes of retaliation against whistle-blowers: gender differences and power relationships. *Organization Science*, 19, p. 221–240
- Tavakoli, A. A., Keenan, J. P., & Cranjak-Karanovic, B. (2003). Culture and whistleblowing an empirical study of Croatian and United States managers utilizing Hofstede's cultural dimensions. *Journal of Business Ethics*, 43, p. 49–64. <https://doi.org/10.1023/A:1022959131133>
- Vandekerckhove, W., Brown, AJ, Moberly, R. & Lewis, D. (2014). *Strategic issues in whistleblowing research*. In AJ Brown, D. Lewis, R. Moberly & W. Vandekerckhove (eds) *International Handbook of Whistleblowing Research*. Cheltenham: Edward Elgar, 522-529.