



REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade

www.reunir.revistas.ufcg.edu.br



ARTIGO ORIGINAL: Submetido em: 24.10.2023. Avaliado em: 08.01.2024. Apto para publicação em: 30.03.2024. Organização Responsável: UFCG.

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.

Raising one's voice at accounting frauds in Brazil: an examination on the effect of the existence of multiple reporting channels on employee whistleblowing intention.

Alzando la voz en el fraude contable en Brasil: un examen del efecto de la existencia de múltiples canales de denuncia en las intenciones de whistleblowing de los empleados.

Rossana Guerra Sousa

Universidade Federal da Paraíba
Campus Universitário I, Jardim Cidade Universitária,
João Pessoa, PB CEP: 58.059- 900, Brasil.
<https://orcid.org/0000-0002-1674-2610>
rossanagsousa@yahoo.com.br

Adriana Fernandes de Vasconcelos

Universidade Federal da Paraíba
Campus Universitário I, Jardim Cidade Universitária,
João Pessoa, PB CEP: 58.059- 900, Brasil.
<https://orcid.org/0000-0001-7483-5295>
adriavasconcelos@hotmail.com

Leandro da Costa Santos

Universidade Federal da Paraíba
Campus Universitário I, Jardim Cidade Universitária, João Pessoa, PB
CEP: 58.059- 900, Brasil.
<https://orcid.org/0000-0003-2655-029X>
leandrosantoscont@gmail.com



PALAVRAS-CHAVE

Whistleblowing.
Canais de denúncia.
Fraudes contábeis.

Resumo: O objetivo 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, resultando em uma amostra de 271 participantes, em sua maioria profissionais da área contábil. Os respondentes foram expostos a um cenário 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. Os resultados evidenciam que 73% participantes demonstram a intenção de denúncia da fraude relatada e apenas 12% indicam 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 revelam 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.

KEYWORDS

Whistleblowing. Reporting channels. Accounting fraud.

Abstract: *The objective of the study was to provide initial evidence for the Brazilian scenario about the whistleblowing intentions of employees, when multiple communication channels are available. The methodology used was a quasi-experiment, with the application of a questionnaire, which resulted in a final sample of 271 participants, mostly professionals in the accounting area. Respondents were exposed to a simulated scenario of accounting fraud, being asked to sequentially indicate their intention to report the observed fact, without indicating any channel, then to an anonymous channel and finally to a series of non-anonymous channels. Data analyses were performed using the Wilcoxon non-parametric test to compare related groups. The results show that 73% of the participants in the experiment intend to report the reported fraud and only 12% indicate their intention not to report. When participants are informed about the channels, the intention to report decreases, being 42% for the use of anonymous channels and 54% for the use of non-anonymous channels. The results do not reveal the prevalence of the intention to report to the anonymous channel in the case of the Brazilian employee, unlike in other countries. The effect of multiple whistleblowing channels on Brazilian employees' intention points to a preference for non-anonymous channels, with emphasis on the most direct line of subordination. The results suggest the need to improve internal reporting programs, with training for employees and management members (communicators and receivers), to enhance the effect of the reporting mechanism as a management tool.*

PALABRAS CLAVE

Whistleblowing. Canales de denuncia. Fraude contable.

Resumen: *El objetivo del estudio fue proporcionar evidencia inicial para el escenario brasileño sobre las intenciones de Whistleblowing de los empleados, cuando están disponibles múltiples canales de comunicación. La metodología utilizada fue un cuasiexperimento, con la aplicación de un cuestionario, que dio como resultado una muestra final de 271 participantes, la mayoría profesionales de la contabilidad. Los encuestados fueron expuestos a un escenario simulado de fraude contable, y se les pidió que indicaran secuencialmente su intención de denunciar el hecho observado, sin indicar ningún canal, luego a un canal anónimo y finalmente a una serie de canales no anónimos. Los análisis de datos se realizaron mediante la prueba no paramétrica de Wilcoxon para comparar grupos relacionados. Los resultados muestran que el 73% de los participantes en el experimento demuestra su intención de denunciar el fraude denunciado y sólo el 12% indica su intención de no denunciarlo. Cuando los participantes son informados sobre los canales, la intención de denunciar disminuye, siendo un 42% para el uso de canales anónimos y un 54% para el uso de canales no anónimos. Los resultados no revelan la prevalencia de la intención de denunciar por el canal anónimo en el caso de los empleados brasileños, a diferencia de otros países. El efecto de los múltiples canales de denuncia sobre la intención de denuncia de irregularidades de los empleados brasileños apunta a una preferencia por canales no anónimos, con énfasis en la línea de subordinación más directa. Los resultados sugieren la necesidad de mejorar los programas de presentación de informes internos, con capacitación de los empleados y miembros de la dirección (comunicadores y receptores), para potenciar el efecto del mecanismo de presentación de informes como herramienta de gestión.*

Introdução

The Whistleblowings. 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 marcando 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 em geral que um crime estava sendo cometido. A partir do início dos anos de 1970, segundo Johnson (2003), passou a ser a forma comum de descrever informantes envolvidos em questões de saúde pública, segurança, abuso de poder ou fraude.

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; Tavakoli, Keenan, & Cranjak-Karanovic, 2003).

No âmbito da literatura científica, há mais de 20 anos são realizados estudos por diversas áreas

do conhecimento, visando examinar questões relacionadas ao Whistleblowing (Kaplan & Shultz, 2007). 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.

Segundo pesquisa da Association of Certified Fraud Examiners (AFCE, 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.

O aumento da pressão para reduzir fraudes contábeis, tem resultado em novas leis, recomendações e normas que buscam a melhoria do controle interno relacionado à detecção de fraudes (Hooks et al., 1994). 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 uma certa proteção contrarretaliações, 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 a 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 (Ayers & 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

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

quando da disponibilização pelas organizações de canais anônimos e não anônimos 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 dentro 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).

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 ser gerados pelos potenciais Whistleblowers nas organizações brasileiras, ou trazer custos adicionais desnecessários a entidade, para tornar mais efetiva a apuração das informações declaradas, não conferindo a efetividade buscada por um programa de Whistleblowing.

A partir do modelo para um efetivo programa

de Whistleblowing proposto por Near e Miceli (1995), este estudo tem o objetivo central de prover evidências iniciais para o cenário brasileiro sobre as intenções de Whistleblowing de empregados, quando múltiplos canais de comunicação estão disponíveis.

Neste trabalho é apresentado o resultado de um amplo⁴ estudo quase-experimental, que 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.

Para testar os efeitos da disponibilidade e interação dos múltiplos canais de comunicação à disposição dos empregados para Whistleblowing, o quase experimento envolveu a participação de 342 respondentes, em sua maioria profissionais atuantes no mercado de trabalho contábil.

O estudo é 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 a 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 de rede de relacionamento dos pesquisadores, foram 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.

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 ligados ao mercado contábil.

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 a 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.

Elementos Teóricos da 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 a esta 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 reguladores.

O aumento da pressão para reduzir fraudes contábeis, tem resultado, segundo Hooks et al. (1994), em novas leis, recomendações e normas que buscam a melhoria do controle interno. No tocante a positivação da legislação sobre o

tema, destacam-se disposições a respeito 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, no âmbito da Lei 12.527/11.

Segundo Frascini (2007), apesar de a expressão Whistleblowing ter evoluído ao longo dos últimos anos, uma coisa certa e amplamente aceita sobre ela é que se trata de uma situação em que alguém levanta a voz para apontar algo, dar um alarme. 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

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

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 comunicar 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, decorrente 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 a informação e comunicação como uma das bases de um eficaz sistema de controle interno.

Esta discussão conduz a primeira hipótese de pesquisa deste trabalho, testada de forma similar por Kaplan e Scultz (2007):

H1 - considerando a existência de canais múltiplos de denúncia (anônimo e não anônimos), espera-se que haja uma maior intenção de whistleblowing a canais anônimos.

A hipótese é baseada nos estudos de Near e Miceli (1992), Schultz et al. (1993) e Ayers 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 as 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 - quando houver disponibilização de múltiplos canais institucionais não anônimos haverá uma preferência pela comunicação de whistleblowing à instância institucional mais próxima do empregado, mas em grau menor de preferência que o atribuído à linha anônima de comunicação.

Esta discussão conduz as seguintes questões de pesquisa: (1) a disponibilização simultânea de um canal de denúncia anônima e outros não anônimos reduz a possibilidade de um empregado comunicar atos irregulares ou ilegais diretamente a um canal não anônimo? (2) a decisão de delatar do empregado, quando da disponibilidade de múltiplos canais, varia considerando o nível corporativo a que a denúncia está sendo apresentada?

Elementos Metodológicos da Pesquisa

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 comunicar dos empregados. Para esta busca, segundo Vandekerckhove et al. (2014), o padrão ouro para estes estudos com controle de aleatoriedade, como experimentos, é limitado para uso nos casos de investigação que envolvem julgamentos, como no caso de comunicação de denúncias.

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 mesmos sujeitos de pesquisa.

A intenção comportamental de delatar 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).

Desenho Quase-Experimental

Um desenho quase-experimental foi conduzido para verificar as hipóteses do estudo, que consideram que há efeitos na intenção de delatar 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 denúncia 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 questionável.

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 denúncia foi realizada intragrupo 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 do fato de fraude contábil ocorrido. Não havendo difusão de responsabilidade, espera-se que o experimento não seja contaminado pelo decréscimo da percepção de responsabilidade sobre a fraude relatada.

Foi controlado ainda no desenho do cenário o status do cometedor do ato irregular. Segundo Cortina e Magley (2003) 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.

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: Elaborado pelos autores.

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 e relatou o cenário de fraude e de sua descoberta pelo participante. Sequencialmente, foi solicitado do respondente que se posicionasse quanto à sua intenção de denúncia, 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.

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, 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 3 categorias estudadas; e) a organização relatada pelo caso é do setor privado e do segmento

bancário, que segundo o estudo 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 a 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 que não tinha responsabilidade sobre a questão. Esta escala de medidas é similar as utilizadas por outros estudos como Chiu (2003), Ayers e Kaplan (2005), Kaplan e Schultz (2007), Kaplan et al. (2009) e Kaplan et al. (2012).

Apresentação e discussão dos Resultados

Os resultados são apresentados segmentados em duas partes, sendo inicialmente apresentadas as informações gerais de frequência sobre a intenção de denúncia, 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.

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

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.

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 denúncia para a comunicação à linha direta de subordinação, o chefe imediato. A linha anônima se equipara em termos de percentuais de intenção de denúncia a 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>
	Média	(SD)	
Linha de Subordinação Direta (chefe imediato)	4,46	1,33	0,001

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 denúncia 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 comunicar 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 são 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 denunciar 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 sustenta que o efeito da disponibilização ao empregado de um conjunto de canais de denúncia, sendo um anônimo e outros não anônimos, conduzirá a uma maior intenção de denúncia a 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.

Os resultados da Tabela 4 não confirmam a hipótese de pesquisa, demonstrando, de forma estatisticamente significativa, que no caso brasileiro, quando da presença de um conjunto de canais anônimos e não anônimos, a intenção de comunicar o ato fraudulento ao canal não

anônimo aumentou em relação à intenção de utilizar o canal anônimo, de forma geral. Ou seja, a partir deste resultado é possível inferir que a resposta à primeira questão de pesquisa, no caso brasileiro, revela que a existência de canais concorrentes para comunicação de atos fraudulentos conduz a uma maior propensão para a utilização de canais não anônimos para delatar.

A segunda hipótese prevê que o efeito na disponibilização de múltiplos canais institucionais não anônimos, será uma preferência pela instância institucional mais próxima do empregado, mas em nível ainda menor que a linha não 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		Significância Teste de Wilcoxon Comunicação Anônima x Outro Canal
	(n=271) 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		Significância Teste de Wilcoxon
(n=271)			
<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 demonstram que as médias das intenções de denúncia entre as diversas instâncias organizacionais são estatisticamente significantes, com exceção da auditoria externa, quando correlacionadas à linha de denúncia anônima. A segunda hipótese não se confirma totalmente para o caso deste experimento no Brasil.

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 hipótese. A segunda questão de pesquisa relacionada a esta hipótese é confirmada pelos dados da Tabela 5, ou seja, a decisão de delatar 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.

Considerações Finais

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 denúncia 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 denúncia a canais anônimos. Os resultados gerais (Tabela 3) e os testes das hipóteses (Tabelas 4 e 5) não revelam a prevalência da intenção de denúncia ao canal anônimo no caso do empregado brasileiro.

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 (Ayers & Kaplan, 2005; Hunton & Rose, 2010). Entretanto, o cenário de denúncia interna ainda é incipiente no ambiente brasileiro, o que faz com que haja

poucos registros de ocorrência 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 a canais anônimos e não anônimos não diferem significativamente. Outra possível vertente explicativa para a prevalência da intenção de denúncia a canais não anônimos no Brasil, pode ser decorrente da busca por uma resolução efetiva do fato denunciado. Considerando que a intenção de Whistleblwoing 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 buscar 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 Whistleblowers 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; 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 comunicar a entidade externa, conforme 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 denunciante, 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*. Recuperado de <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtn/2012/2012-report-to-nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners - ACFE (2014). *Report to the nations on occupation fraud and abuse*. Recuperado de <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtn/2014/2014-report-to-nations.pdf>
- Association of Certified Fraud Examiners - ACFE. (2018). *Report to the Nations Global Fraud Study*. Recuperado de <https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4295001895>
- Ayers, S., & Kaplan, S. E. (2005). Wrongdoing by consultants: an examination of employees' reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, 57, p. 121-137. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-004-4600-0>
- Berry, B. (2004). Organizational culture: A framework and strategies for facilitating employee whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 16(1), 1-11. DOI: <https://doi.org/10.1023/B:ERRJ.0000017516.40437.b1>
- Burnett, R. D., Margolis, D. M., & Elder, J. H. (2012). Cash and Fraud: A Destructive Alliance. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 24(1), 45-56. DOI: <https://doi.org/10.1002/jcaf.21812>
- Bushnell, AM. (2020) Reframing the whistleblower in research: Truth-tellers as whistleblowers in changing cultural contexts. *Sociology Compass*, 14, 1-13. DOI: <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, 65-74. DOI: <https://doi.org/10.1023/A:1022911215204>
- Cook, T. D. (1979). *Quasi-Experimental Design*. Wiley Encyclopedia of Management. DOI: <https://doi.org/10.1002/9781118785317.weom110227>
- 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. DOI: <https://doi.org/10.1037/1076-8998.8.4.247>
- Culiberg, B., & Mihelic, K. (2016). The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. *Journal of Business Ethics*, 146, 787-803. DOI: <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, 377-383. DOI: <https://doi.org/10.1037/h0025589>
- Ethics Resource Center - ERC (2014). National Business Ethics Survey. Recuperado de <https://www.ethics.org/research/eci-research/nbes>
- Fraschini, G. (2007). *Whistleblowing at Work: Ethical and Juridical Issues*.
- Guthrie, C. P., & Taylor, E. Z. (2015). *Protect or*

Pay? Promoting Internal Whistleblowing. DOI: <https://doi.org/10.13140/2.1.2573.9047>

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), 107-123. DOI: <https://doi.org/10.2307/30040692>

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).

Hunton, J. E., & 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, 75-98. DOI: <https://doi.org/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), 153-171. DOI: <https://doi.org/10.1080/12294659.2017.1315235>

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(2), 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(2), 273-288. DOI: <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.273>

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), 88-95. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2012.02.008>

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), 315-326. DOI: <https://doi.org/10.1023/A:1006028417000>

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. DOI: <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 whistleblowing and internal reporting. SSRN Electronic Journal. DOI: <https://doi.org/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), 1-20. DOI: <https://doi.org/10.3310/hsdr06300>

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), 1-16. DOI: <https://doi.org/10.1007/BF00382668>

Near, J. P., & Miceli, M. P. (1995). Effective whistleblowing. *Academy of Management Review*, 20(3), 679-708. DOI: <https://doi.org/10.2307/258791>

Near, J. P., & Miceli, M. P. (1996). Whistleblowing: myth and reality. *Journal of Management*, 22(3), 507-526. DOI: <https://doi.org/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), 219-242. DOI: <https://doi.org/10.5840/beq200414210>

Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD. (2008). Report on the application of the convention on combating bribery of foreign public officials in international business transactions and the 1997. Recuperado 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.

Sarbanes-Oxley ACT (2002). Recuperado de <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. DOI: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90040-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(89)90040-8)

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*, 75-103 Supplement. DOI: <https://doi.org/10.2307/2491165>

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, 221-240. <https://doi.org/10.1287/orsc.1070.0310>

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, 49-64. <https://doi.org/10.1023/A:1022959131133>

Vandekerckhove, W., Brown, A.J., Moberly, R. & Lewis, D. (2014). *Strategic issues in whistleblowing research*. In A. J. Brown, D. Lewis, R. Moberly, & W. Vandekerckhove (eds). *International Handbook of Whistleblowing Research*. Cheltenham: Edward Elgar (522-529).