

Ella Pekola

**ANONYYMIN WHISTLEBLOWER-
ILMOITUSKANAVAN ROOLI
TALOUDELLISTEN VÄÄRINKÄYTYSTEN
HAVAITSEMISESSA**

Johtamisen ja talouden tiedekunta (MAB)
Kandidaatintutkielma
Toukokuu 2022

TIIVISTELMÄ

Ella Pekola: Anonyymien Whistleblower-ilmoituskanavan rooli taloudellisten väärinkäytösten havaitsemisessa
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma, Yrityksen laskentatoimi
Toukokuu 2022

Taloudelliset väärinkäytökset, ilmiantaminen ja ilmoituskanavat ovat viimeisen kahdenkymmenen vuoden aikana nousseet esille niin mediassa, työpaikoilla kuin akateemisissa tutkimuksissakin. Suurten ilmi tulleiden talousrikosskandaalien ja ilmoittajien suojan puutteen vuoksi väärinkäytöksien ehkäisyyn ja väärinkäyttäjien kiinnisaamiseen on haluttu löytää ratkaisuja sekä organisaatioiden sisällä että lainsäädännön tasolla.

Tässä kandidaatintutkielmassa perehdytään Euroopan Unionin Whistleblower-direktiivin myötä voimaan tulleen ilmoittajansuojalakiin ja ennen kaikkea lain velvoittamaan anonyymiin ilmoituskanavaan. Tutkimuksen tavoitteena on ollut selvittää, mikä on anonyymien ilmoituskanavan rooli organisaatioissa taloudellisten väärinkäytösten havaitsemisessa.

Tutkimus on toteutettu kuvailevana kirjallisuuskatsauksena. Kirjallisuuskatsaukseen valittu lähdeaineisto koostuu kahdeksasta ulkomaisesta ilmiantamiseen ja ilmoituskanaviin liittyvästä tutkimuksesta, jotka ovat julkaistu akateemisissa julkaisuissa vuosien 2005–2020 aikana. Akateemiset julkaisut ovat pääosin laskentatoimen alalta, mutta mukana on myös yksi julkaisu viestintätieteiden alalta. Aineistona toimivat tutkimukset ovat tilastollisia, kokeellisia ja case-tutkimuksia.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostuu väärinkäytösten ja ilmiantamisen teorian kautta. Väärinkäytösten teoria pohjautuu Donald Cresseyn kehittämään väärinkäytöskolmioon ja tästä jalostettuun väärinkäytöstimanttiin sekä Edvin Sutherlandin valkokaulusrikollisuuden teoriaan. Tutkimuksessa ilmiantamisen teoria rakentuu Nearin ja Michelin ilmiantamisen määritelmän sekä ilmiantamisen prosessin pohjalle. Teoriaosuudessa avataan myös muita tutkimuksen kannalta merkittäviä käsitteitä, kuten Whistleblower-direktiiviä ja sisäistä valvontaa.

Tutkimuksessa käytetyn aineiston pohjalta on löydetty kolme merkittävää pääseikkaa, joita voidaan pitää anonyymien ilmoituskanavan tärkeimpinä tehtävinä taloudellisten väärinkäytösten havaitsemisessa. Nämä esille nousseet asiat ovat: ilmiantokulttuurin luominen ja ylläpito, luottamuksen vahvistaminen ilmiantamista kohtaan sekä tehokkaan ilmiantamisen mahdollistaminen. Tämän lisäksi aineiston perusteella havaittiin, että anonyymien ilmoituskanavan toimivuus on usein myös hyvin tilannekohtaista eikä anonymiteetin säilyminen aina välttämättä takaa työntekijöiden halukkuutta ilmiannon tekemiseen. Tieteellisten julkaisujen ja aineiston keruun perusteella voidaan tehdä johtopäätöksiä myös tämän tutkimusaiheen kallistumisesta tiettyihin eettisiin teemoja painottaviin lehtiin.

Tutkimuksen osittain ristiriitaisista ja tilannesidonnaisista tuloksista huolimatta tulosten perusteella voidaan sanoa, että isossa kuvassa anonyymien ilmiantamisen mahdollistaminen ja anonymiteetin varjelu on sekä yksittäisen työntekijän, organisaation että yhteiskunnan etu.

Avainsanat: Whistleblower-direktiivi, anonyymi ilmoituskanava, väärinkäytös

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	4
1.1 Tutkimuksen taustaa.....	4
1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajoitteet.....	5
1.3 Tutkimuksen menetelmä ja rakenne.....	6
2 TALOUDELLISTEN VÄÄRINKÄYTÖSTEN JA ILMIANTAMISEN TEOREETTINEN TAUSTA	7
2.1 Taloudellinen väärinkäytös	7
2.1.1 Väärinkäytöskolmio.....	8
2.1.2 Väärinkäytöstimantti	9
2.1.3 Valkokaulusrikollisuus	10
2.2 Ilmiantaminen.....	11
2.2.1 Ilmoituskanava.....	11
2.2.2 Ilmiantamisprosessi	12
2.3 Muut keskeiset käsitteet	13
2.3.1 Whistleblower-direktiivi.....	13
2.3.2 Sisäinen valvonta	13
3 AINEISTON ESITTELY	15
3.1 Johansson ja Carey	15
3.2 Kaplan, Pany, Samuels ja Zhang.....	16
3.3 Kaplan ja Schultz	16
3.4 Mao ja DeAndrea	17
3.5 Lee ja Fargher.....	18
3.6 Rodrigues da Silva ja Guerra de Sousa	19
3.7 Ayers ja Kaplan.....	19
3.8 Krambia-Kapardis	20
4 TUTKIMUSTULOSTEN ESITTELY	22
4.1 Tutkimusaineiston koonti.....	22
4.2 Anonyymien ilmoituskanavan rooli.....	25
4.3 Tutkimustulosten luotettavuus	27
5 YHTEENVETO, JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUSAIHEET	29
5.1 Yhteenveto ja johtopäätökset	29
5.2 Jatkotutkimusaiheet.....	30
LÄHDELUETTELO	32

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Yhdysvalloissa 2000-luvun alussa ilmi tulleet valtavat kirjanpitoskandaalit nostivat taloudelliset väärinkäytökset otsikoihin ja ilmiön tavallisen kansan tietoisuuteen. Paljastuneet väärinkäytökset laittoivat alulle yhden kautta aikain laaja-alaisimmista turvallisuuslainsäädännöistä Sarbanes-Oxley Actin (SOX), joka tuli Yhdysvalloissa voimaan vuonna 2002. Mainittavimpia George W. Bushin hallinnon vastatoimiin johtaneita väärinkäytöksiä olivat energiayhtiö Enronin ja telekommunikaatioyhtiö WorldComin skandaalit, joiden synnyn yritysten tilintarkastustoimisto Artur Andersen mahdollisti omilla toimillaan. (Zhang, 2007.) Turvallisuuslainsäädännön ensisijaisena tarkoituksena on ollut yritysten sisäisen valvonnan vahvistaminen ja luottamuksen palauttaminen yritysten tilintarkastettuihin tilinpäätöksiin sekä yleisesti koko tilintarkastusalaan, jonka uskottavuus koki suuren kolauksen väärinkäytösten tultua julki. Etenkin tilintarkastajien ja juristien riippumattomuus on ollut suuren arvostelun kohteena. (Jahmani & Dowling, 2008; Sidener, 2003.)

Vakavimmassa tapauksessa väärinkäytökset rikkovat lakia tai ovat vähintäänkin yrityksen sisäisten ohjeiden ja toimintatapojen vastaisia, epäeettisiä tekoja. Väärinkäytökset aiheuttavat usein suuria taloudellisia tappioita yrityksille. Tappioiden suuruuden arvioidaan olevan vuosittain jopa 5 % yritysten liikevaihdosta. (Verschoor, 2014.) Yleinen mielipide on ollut, että taloudelliset väärinkäytökset johtavat mainehaittojen kautta suuriin arvostustappioihin, jotka vaikuttavat yritysten sijoittajiin merkittäväällä tavalla (Fich & Shivdsani, 2007). Vastuullisuusteemat korostuvat koko ajan sidosryhmien ja sijoittajien puolelta, ja odotukset läpinäkyvää toimintaa kohtaan ovat korkealla (Starks, 2009).

Väärinkäytökset ja niiden tekotavat ovat tärkeä saada julki, jotta vastatoimia niiden ehkäisyyn voidaan luoda sekä yrityksen sisäisen valvonnan ja tarkastuksen että myös lainsäädännön avulla. Association of Certified Fraud Examiners:in (ACFE) tekemän tutkimuksen mukaan jopa yli 50 % väärinkäytöksistä havaitaan työntekijöiden vihjeiden perusteella (ACFE, 2012). Koska SOX:n säännökset ovat pääasiassa tarkoitettu puuttumaan yllä mainittuihin tilintarkastuspetoksiin, on perusteltua keskittää tutkimusta myös liittyen varojen väärinkäyttöön, sillä tätä

pidetään väärinkäytösten vallitsevana muotona (Johansson & Casey, 2016). Nämä tekijät korostavat ilmoituskanavien tutkimisen tärkeyttä.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajoitteet

Kandidaatin tutkimuksessani keskitytään yrityksen sisäisen anonyymien ilmoituskanavan rooliin ja siihen, millä tavalla anonyymien ilmoituskanavan käyttöönoton myötä organisaatiossa on mahdollista havaita ja näin myös ehkäistä väärinkäytöksiä. Tavoitteena on selvittää, mikä on Whistleblower-direktiivin vaatimuksen mukaisen anonyymien ilmoituskanavan rooli taloudellisten väärinkäytösten havaitsemisessa Euroopan Unionin alueella direktiivin voimaantulon myötä. Aiemman kirjallisuuden avulla ja tutkimuksia vertailemalla tarkoituksena on saada kokonaiskuva siitä, mitä asioita pidetään anonyymien ilmoituskanavan tärkeimpinä tehtävinä. Tutkimuskysymykseni määritellään muotoon:

- *Mikä on anonyymien Whistleblower-ilmoituskanava rooli taloudellisten väärinkäytösten havaitsemisessa organisaatioissa?*

Tutkimukseni rajaukset perustuvat nimenomaan EU-direktiivin mukaisiin vaatimuksiin, ja tästä syystä tutkimuksen kohteena on anonyymi ilmoituskanava. Tarkoituksena on ottaa ilmoituskanaviin ja väärinkäytöksiin liittyvät tutkimukset huomioon mahdollisimman monesta eri näkökulmasta, ja vertailla muun muassa tutkimuksia väärinkäytöksistä tehtyjen ilmoitusten määrästä ja työntekijöiden suhtautumisesta ilmoituskanavaan ja sen luotettavuuteen. Näin kirjallisuuskatsaus on laaja eikä lähtökohtaisesti sulje pois mitään tiettyä tutkimusnäkökulmaa.

Sillä Whistleblower-direktiivin myötä voimaan tuleva laki on uusi Euroopan unionin alueella, on perusteltua tehdä tutkimusta siitä, kuinka direktiivin ja sen vaatiman ilmoituskanavan voidaan olettaa vaikuttavan direktiivin piiriin kuuluvissa valtioissa. Aiempi tieteellinen tutkimus ilmoituskanavista ja väärinkäytöksistä painottuu vahvasti sekä Pohjois-Amerikkaan että Aasiaan. Näitä jo toteutettuja tieteellisiä tutkimuksia on mahdollista soveltaa EU-kontekstissa.

1.3 Tutkimuksen menetelmä ja rakenne

Tutkimus toteutetaan kuvailevana kirjallisuuskatsauksena aiempia tutkimuksia tulkiten. Kuvaileva kirjallisuuskatsaus on niin kutsuttu laaja-alainen yleiskatsaus, jonka metodinen sääntely on suhteellisen väljää. Kuvaileva kirjallisuuskatsaus jaetaan yleisesti kahteen orientaatioon: narratiiviseen ja kartoittavaan. (Freeman, 1984, 7–10; Torracó, 2005, 356).

Tutkimukseni kannalta näistä sopivampi on kartoittava vaihtoehto. Kuvailevan kirjallisuuskatsauksen kartoittava (integroiva) orientaatio antaa mahdollisuuden tutkia ilmiötä monipuolisesti, jopa kriittisessä valossa (Torraco, 2005, 356). Tämä orientaatio eroaa systemaattisesta kirjallisuuskatsauksesta kuitenkin niin, että se antaa aiheen kirjallisuudesta laajemman kokonaiskuvan, sillä kartoittava orientaatio ei seulo aineistoa yhtä tarkasti (Evans, 2008, 137). Menetelmä sopii etenkin hieman laajempaan tutkimuskysymykseen, joka tutkimuksessani on.

Tutkimukseni koostuu neljästä pääluvusta: teoriaosuudesta, aineiston analyysiosuudesta, tutkimustulosten esittelystä sekä tutkimuksen yhteenvedosta ja johtopäätöksistä. Teoriaosuudessa esittelen seuraavat tutkimukseni kannalta merkittävimmät teoriat: väärinkäytöskolmion, väärinkäytöstimantin, valkokaulusrikollisuuden teorian ja ilmiantamisen prosessin. Aineiston käsittelyosuudessa käydään läpi ja analysoidaan kirjallisuuskatsaukseen valitut kahdeksan artikkelia, jotka toimivat tutkimusaineistona. Artikkelit käydään läpi yksityiskohtaisesti tekstimuidossa. Tutkimustulosten esittelyosuudessa artikkeleista on koottu tärkeimmät tutkimustulokset esille tuova taulukko ja tulokset on koottu yhteen. Viimeisenä tehdään yhteenveto tuloksista ja esitellään mahdollisuudet jatkotutkimukselle.

2 TALOUDELLISTEN VÄÄRINKÄYTÖSTEN JA ILMIANTAMISEN TEOREETTINEN TAUSTA

Taloudellisten väärinkäytösten ja ilmiäntämisen akateeminen tutkimus on hyvin jakautunutta. Etenkin laskentatoimen, kriminologian, psykologian ja sosiologian aloilla tutkimusta aiheesta on tehty hyvin erilaista näkökulmista ja useita metodeja käyttäen. Väärinkäytösten tutkimus kohdistuu usein hyvin tarkkoihin väärinkäytösten osa-alueisiin, kuten varojen väärinkäyttöön sekä kirjanpitorikoksiin, ja ilmiäntämisen tutkimus puolestaan esimerkiksi ilmiäntoaikomukseen sekä ilmoituskanaviin, mikä pilkkoo tutkimusta entisestään. Kappaleen tarkoituksena on esittää väärinkäytöksiin ja ilmiäntämisen ilmiöön liittyviä keskeisimpiä käsitteitä ja teoriataustaa.

2.1 Taloudellinen väärinkäytös

Väärinkäytöksen määritelmä on laaja, ja kontekstin ymmärtäminen väärinkäytöstä määriteltäessä on tärkeää. Termit myös muuttuvat ja saavat uusia ulottuvuuksia jatkuvasti. Yleisesti ottaen määritelmä kätkee sisäänsä rikosten lisäksi myös muut yritysten sisäisten ohjeiden ja sääntöjen vastaiset toimet, jotka eivät välttämättä ole rikoslain mukaan tuomittavia tekoja. Rajanveto näiden välillä on kuitenkin haastavaa ja hyvin tilannekohtaista. (Sihvonen & Uusi-Hautamaa, 2019, s. 17–18.) Erilaisia väärinkäytöksiä yhdistää se, että väärinkäytöksen on lähtökohdaisesti tarkoitus tuottaa väärinkäytöksen tekijälle hyötyä tai väärinkäytöksen kohteelle haittaa, mikä puolestaan parantaa tekijän tai toisen organisaation asemaa (Koivu ym., 2010, 20–21.)

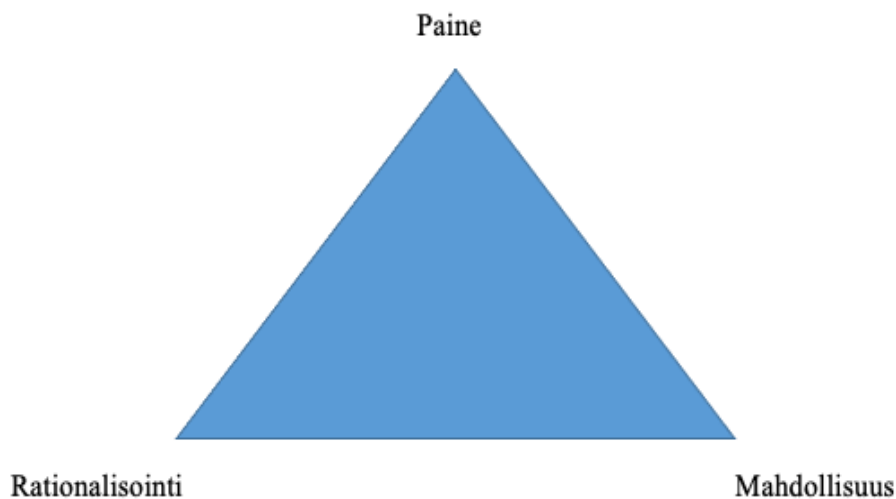
Kansainväliset tilintarkastusstandardit (International Standards on Auditing, ISA) tarkentavat väärinkäytöksen olevan yrityksen johtoryhmän jäsenen, työntekijän tai hallintoelimiin kuuluvan henkilön tahallisesti toteuttama teko, jonka saavuttamiseen on käytetty vilpillisiä keinoja (ISA240:2004). Tärkeää on siis erottaa, onko teko tehty nimenomaan tahallisesti vai onko kyseessä inhimillinen virhe tai erehdys, jonka tarkoituksena ei ole ollut tuottaa haittaa tai hyötyä kenellekään.

Käsite taloudellisesta väärinkäytöksestä rajaa määritelmän koskettamaan ainoastaan väärinkäytösten taloudellisia puolia. Suomen rikoslaisissa mainitaan talousrikoksista muun muassa erilaiset vero-, arvopaperimarkkina- ja kirjanpitorikokset, petokset ja kavallukset (Rikoslaki

1889/39). Tutkimuksessa taloudellista väärinkäytöstä käytetään laajassa merkityksessään, jossa se käsittää sekä rikollisen toiminnan että yritysten sisäisten sääntöjen ja eettisten ohjeiden vastaiset teot. Väärinkäyttöksiin keskittyvissä tutkimuksissa väärinkäytöksen ja taloudellisen väärinkäytöksen termejä ei välttämättä avata lukijalle kovin huolellisesti, mikä saattaa vaikeuttaa tekstin ja tutkimuksen kokonaisuuden ymmärtämistä.

2.1.1 Väärinkäytöskolmio

Kriminologi Donald R. Cresseyn 1950-luvulla kehittämä teoria väärinkäytöskolmio (engl. Fraud Triangle) luo monien väärinkäyttöksiin liittyvien tutkimusten teoreettisen pohjan. Kyseisen viitekehys pyrkii löytämään taustaa sille, miksi ja millä perustein yksittäinen henkilö päättää tehdä väärinkäytöksen. Teoria jakaa väärinkäytöksen suorittamiseen vaikuttavat tekijät kolmeen eri kategoriaan, jotka ovat 1) paine, 2) rationalisointi ja 3) mahdollisuus (kuvio 1). Näiden kolmen seikan tulee olla yhteydessä toisiinsa ja olla läsnä yhtä aikaa, jotta henkilö päätyy toteuttamaan väärinkäytöksen (Kassem & Higson, 2012.)



Kuvio 1. Väärinkäytöskolmio (Kassem & Higson, 2012)

Paine tai vastaavasti kannustin saa tekijässä aikaan motivaation toimia väärin. Jokaista väärinkäytöstä edeltää laukaiseva tekijä, joka johtaa teon syntyyn. Tilanteeseen johtaa usein ihmisten henkilökohtaiset ongelmat, joita heillä ei ole ollut mahdollisuutta jakaa muiden kanssa, ja saada tällä tavoin apua. Ongelmat liittyvät usein melko arkisiin taloudellisiin ja työhön liittyviin haas-

teisiin ja huoliin, kuten velkaantumiseen, taloudellisiin tappioihin ja työstressiin. Viimeaikaiset tutkimukset viittaavat siihen, että yrityksen tai työntekijän tuloksesta ja suoriutumisesta riippuvainen bonusjärjestelmä ja työympäristön paineet yhdistettynä saattavat laukaista johtoasemassa olevassa henkilössä yllykkeen esimerkiksi yrityksen tai tietyn yksikön tuloksen keino-
tekoiseen ja vilpilliseen manipulointiin. (Dellaportas, 2013.)

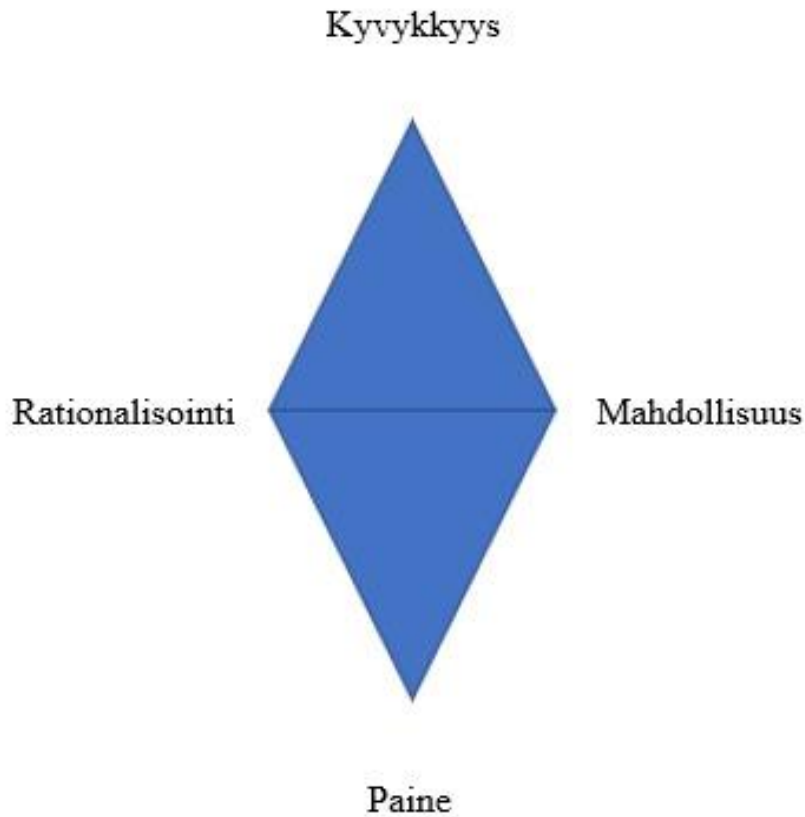
Rationalisoinnin avulla tekijän on tarkoitus päästä eroon syyllisyyden tunteesta oikeuttamalla teon itselleen keksimiensä perustelujen avulla. Valkokaulusrikollisuuden yhtenä piirteenä pidetään tunteettomuutta ja kykyä keksiä syitä, joilla omaa toimintaa on mahdollista selittää ja päästä eroon niin kutsutusta kognitiivisesta dissonanssista (Dellaportas, 2013.) Kognitiivinen dissonanssi tarkoittaa psykologisesti ristiriitaista tilannetta, jossa ajatukset ja arvot eivät ole linjassa tekojen kanssa. Ihmisillä on lähtökohtaisesti tarve pitää yllä näiden johdonmukaisuutta ja pyrkiä pois ristiriidan aiheuttamasta epämiellyttävästä tunteesta. (Chapanis & Chapanis, 1964.)

Mahdollisuus tarkoittaa organisaation heikkoa sisäistä valvontaa ja kontrollia. Heikko kontrolli luo ympäristön, jossa väärinkäytöksen tekeminen on käytännön tasolla mahdollista. Organisaatiossa, jossa sisäinen kontrolli on heikkoa, on mahdollista salata väärinkäytös, ja tällä tavoin myös välttää teosta koituvat rangaistukset. (Dellaportas, 2013.) Mahdollisuuden poistamiseksi sisäistä valvontajärjestelmää pidetään välttämättömänä, jotta yritys voi harjoittaa liiketoimintaa menestyksekkäästi (Ruankaew, 2016).

2.1.2 Väärinkäytöstimantti

David T. Wolfe ja Dana R. Hermanson ovat jalostaneet Cressey'n tunnetun mallin pohjalta väärinkäytöstimantin (engl. Fraud Diamond) (kuviokuva 2). Väärinkäytöstimanttiin on kolmen edellä mainitun tekijän rinnalle nostettu myös henkilön kyky väärinkäytöksen tekemiseen. Kyvykkyydellä tarkoitetaan henkilökohtaisia pääomaa, kuten henkilön älyä, itsevarmuutta, kylmähermoisuutta ja egoa, jotka mahdollistavat väärinkäytöksen tekemisessä onnistumisen. (Wolfe & Hermanson, 2004.) Kyvykkyyden nostamista paineen, rationalisoinnin ja mahdollisuuden kanssa tasavertaiseksi tekijäksi on perusteltu sillä, että teon suorittamiseen ryhtyminen ja sen

onnistunut toteutus vaatii myös riittävien henkilökohtaisten ominaisuuksien läsnäolon (Ruankaew, 2016).



Kuvio 2. Väärinkäytöstimantti (Wolfe & Hermanson, 2004)

2.1.3 Valkokaulusrikollisuus

Aiemmin mainittujen lisäksi valkokaulusrikollisuuden teorialla (engl. White Collar Crime Theory) on niin ikään vahva asema taloudellisiin väärinkäytöksiin liittyvän tutkimuksen taustalla. Termi valkokaulusrikollisuus on sosiologi Edvin Sutherlandin (1939) kehittämä määritelmä, joka tarkoittaa yläluokan ja korkealla työpaikan hierarkiassa olevien henkilöiden toteuttamia rikoksia työympäristössä. (Simpson, 2013.)

Esimerkkejä tyypillisistä valkokaulusrikollisuuden määritelmään sopivista tehtävistä löytyy muun muassa yritysten johtoportaan ja politiikasta. Teoria sulkee pois työpaikan ulkopuolisissa kontekstissa toteutetut taloudelliset rikokset sekä työpaikalla tavallisten, ei päättävissä

asemassa olevien työntekijöiden toteuttamat rikokset. Alkuperäistä teoriaa on sittemmin kehitetty ja tarkennettu eri konteksteihin ja nykypäivään sopivammaksi. (Simpson, 2013.) Yksilökeskeinen tapa tarkastella valkokaulurikollisuuden teoriaa on nykypäivänä laajentunut enemmän organisaatiokeskeiseen suuntaa (Edelbacher ym., 2012, s. 89–91).

2.2 Ilmiantaminen

Ilmiantamisen ilmiöstä on pitkälti akateemisissa tutkimuksissa käytetty Nearin ja Michelin (1996) määritelmää, joka kiteyttää ilmiantamisen tarkoittavan ”pilliin puhaltamista” (engl. Whistleblowing) väärinkäytöksille, jotka ovat joko suoraan laittomia taikka yleisesti epäeettisiä ja moraalittomia ilmiantajan silmin katsottuna. Ilmiantaminen voi näin ollen liittyä taloudellisten väärinkäytösten lisäksi mihin tahansa epäeettiseen tai moraalittomaan toimintaa, kuten kiusaamiseen tai ahdisteluun työpaikalla. Ilmiantaminen tulee yritysmaailman kontekstissa tapahtua työntekijän tai entisen työntekijän toimesta. Ilmiantamisen katsotaan karkeasti jakautuvan neljään eri elementtiin, jotka ovat: ilmiantaja (engl. Whistleblower), väärinkäytöksen ilmi tuominen, ilmiannon vastaanottava osapuoli ja taho, jota ilmianto koskettaa. (Near & Miceli, 1985.)

Ilmiantamisen tarkoituksena on auttaa organisaatiota kehittämään työympäristöä ja korjaamaan epäkohtia, jotka on joko pimitetty tai niistä ei ole oltu tietoisia (Near & Miceli, 1985). Ilmiantaminen saattaa kuitenkin luonnollisesti asettaa organisaation huonoon valoon, mikäli ilmiantamisen kohteena on jokin merkittävä rikkomus tai puute. Sisäistä ilmiantamista pidetäänkin pienempänä uhkana organisaation maineelle, sillä korjauksia epäkohtiin on mahdollista tehdä niin, että tieto ei siirry organisaation ulkopuolelle, kuten esimerkiksi medialle ja viranomaisille. Usein myös ilmoittajat käyttävät sisäisiä kanavia ulkoisia todennäköisemmin. (Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005.)

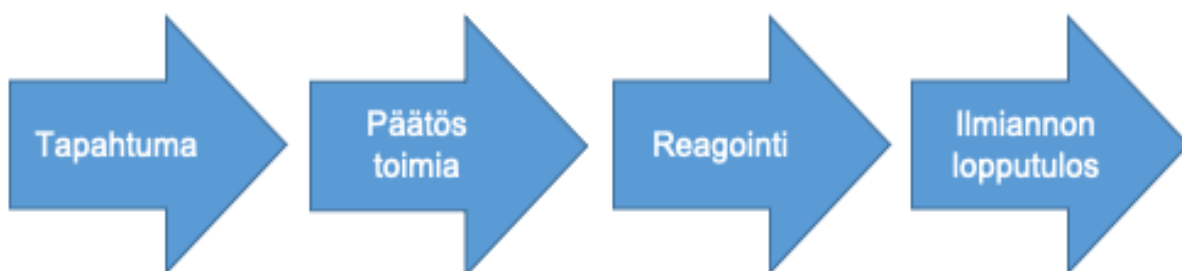
2.2.1 Ilmoituskanava

Ilmoituskanavat voidaan jakaa anonyymeihin ja ei-anonyymeihin ilmoituskanaviin (Kaplan ym., 2012, s. 88–95) sekä sisäisiin että ulkoisiin ilmoituskanaviin. Ulkoisen ilmoituskanavan

kautta väärinkäytöksistä on mahdollista ilmoittaa suoraan kolmannelle taholle, joka voi olla esimerkiksi viranomainen tai media. Sisäisen ilmoituskanavan kautta ilmoitus siirtyy yrityksen sisällä ilmoituksista vastaavalle taholle kuten johdolle tai ilmiäntotapauksia varten perustetulle yksikölle. (Bouville, 2007.) Yritykset voivat ulkoistaa ilmoituskanavan myös kolmannen osapuolen ylläpidettäväksi, jolloin kanavan tietoturva-asiat ja riippumattomuus ovat ammattilaisten käsissä. Erityisesti pienten yritysten tapauksessa ulkoistamista on pidetty usein järkevänä, sillä työntekijät tuntevat toisensa, ja näin ollen myös anonyymin kanavan käytön kynnyks voi nousta. (Gao ym., 2015, s. 85–99.)

2.2.2 Ilmiäntamisprosessi

Aivan ensimmäisenä ilmiäntäjän tulee valita, onko päätös ilmiäntämisen tekemiseen virheellinen. Tämän päätöksen perusteella hän valitsee toimintatavan. Kolmannessa vaiheessa väärinkäytösilmoituksen saanut organisaatio valitsee, miten he aikovat toimia vai jatkuuko toiminta, josta ilmoitus on tehty. Viimeisenä organisaatio päättää, millä tavalla he vastaavat ilmiäntäjälle. (Near & Miceli, 1985.) (kuvio 3) 1990-luvulla Miceli ja Near päivittivät prosessimallia seuraavaan muotoon, jossa on viisi tasoa: ilmiannon laukaiseva tapahtuma, ennen ilmiäntoa tehtävät toimet, ilmiäntäminen, muiden reaktiot ilmiäntoon ja ilmiäntäjän arvio muiden reaktioista (Miceli & Near, 1992).



Kuvio 3. Ilmiäntamisprosessi (Near & Micheli, 1985)

Culiberg ja Mihelic (2016) ovat kirjallisuuskatsauksessaan tarkastelleet ilmiäntoprosessia sen henkilön näkökulmasta, joka tekee päätöksen ilmiannon tekemisestä. He pitävät ilmiäntoa eettisesti tarkasteltavana asiana, sillä päätöksessä korostuvat eturistiriita, päätöksentekijän vastuu

ja päätöksen merkityksellisyys muihin henkilöihin ja organisaatioon. Erityisesti ilmiantaja asettaa itsensä tilanteeseen, jossa hänen on punnittava sekä omaa että organisaation etua suhteessa toisiinsa.

2.3 Muut keskeiset käsitteet

2.3.1 Whistleblower-direktiivi

Whistleblower-ilmoituskanava on ajankohtainen aihe, sillä EU-direktiivi koskien ilmoittajien suojaa (Whistleblower-direktiivi) tuli voimaan Euroopan unionin jäsenmaissa joulukuussa 2021. Suomessa ilmoittajansuojelulain nimellä kulkevan lainsäädännön voimaantulo on kuitenkin myöhästynyt lausuntokierroksella suuren lausuntopalautteen vuoksi ja sen oletetaan tulevan voimaan keväällä 2022. (Kuntaliitto, 2021.)

Direktiivi velvoittaa yli 50 henkilön yrityksiä ja kaikkia julkisen sektorin organisaatioita perustamaan anonymin ilmoituskanavan suojaamaan väärinkäytöksistä ilmoittavia henkilöitä. Itse ilmoittajansuojelulain piiriin kuuluu vain EU-oikeutta ja kansallista oikeutta rikkovat väärinkäytökset, mutta direktiivin vaatimaa ilmoituskanavaa on mahdollista käyttää yrityksissä liittyen kaikkiin väärinkäytösepäilyihin. (EU-direktiivi, 2019/1937.)

Suomen oikeusministeriö on listannut ilmoittajansuojelulain yhdeksi päätavoitteeksi luoda tehokkaan suojan henkilöille, jotka ilmoittavat eteenpäin työssään kohtaamansa väärinkäytökset tai väärinkäytösepäilyt. Ilmoittajan tulee näin ollen voida tehdä ilmoitus niin, että hänen henkilöllisyytensä pysyy salassa eikä asema työympäristössä tai siviilielämässä vaarannu. (Oikeusministeriö, 2018). Tämän pohjalta voidaan siis todeta, että ilmoituskanavan toimivuuteen on luotu odotuksia.

2.3.2 Sisäinen valvonta

Sisäisen valvonnan (engl. Internal Control) merkitys on moninainen eikä yhtä eksaktia määritelmää ole olemassa. Sisäistä valvontaa tapahtuu yrityksissä koko ajan ja kaikkialla. Valvonnan toimenpiteet ja käytännöt ovat jakautuneet yrityksen sisällä monelle eri tasolle. Tyypillisiä val-

vonnan osastoja ovat esimerkiksi laki-, turvallisuus- ja henkilöstöyksiköt. Yleisesti ottaen sisäisen valvonnan tarkoitus on, että yrityksen johtohenkilöt pystyvät ohjaamaan työntekijöitä johdon haluamaan suuntaan. (Ratsula, 2016.)

Yhteiset tavoitteet ja toimintaohjeet ovat esimerkkejä käytännön toimista, joilla yritysjohto pyrkii toteuttamaan omia tavoitteitaan organisaation ruohonjuuritasolla. Valvonnan toteutus vaihtelee työtehtävän ja -aseman mukaan. Sisäisen tarkastuksen avulla arvioidaan yrityksen erilaisia sisäisiä prosesseja ja tehdään tarvittaessa muutoksia aiempiin prosesseihin, mikäli niissä huomataan vikoja tai puutteita. (Ratsula, 2016.) Ilmoituskanavat ovat yhdenlaisia sisäisen valvonnan järjestelmiä, joiden tehtävänä on vastaanottaa ja tarkastella ilmoituksia työntekijöiltä. Ilmoituskanavan avulla voidaan yrityksessä suorittaa valvontatoimia, joiden avulla väärinkäytöksiä voidaan havaita ja ehkäistä. Kanavan olemassaolo helpottaa myös sisäisessä tarkastuksessa työskentelevien ihmisten työtä. (Syafdinal & Yusuf, 2019.)

3 AINEISTON ESITTELY

3.1 Johansson ja Carey

Elka Johansson ja Peter Carey ovat artikkelissaan *Detecting Fraud: The Role of the Anonymous Reporting Channel* (2016) tutkineet, ovatko anonyymit ilmoituskanavat toimivia järjestelmiä väärinkäytösten havaitsemista varten yrityksissä. Tutkimuksen taustateoria on pohjattu väärinkäytöskolmioon, jonka avulla tutkijat katsovat voivansa kasvattaa tietämystä liittyen väärinkäytösten havaitsemiseen. Johansson ja Carey pitävät ilmoituskanavien tutkimista merkityksellisenä, sillä ilmiantajien rooli on ollut mainittava suurien talousskandaalien paljastumisessa. Tutkimuksessa käytetty 231 pörssiyrityksen data on kerätty tietokannasta, jossa on mukana KPMG:n kahdesti vuodessa suorittama väärinkäytöstutkimus vuosilta 2004–2010. Tutkimuksen data on kerätty Australiassa, jossa anonyymi ilmoituskanavaa ei laissa vaadita julkisesti listatuilta yhtiöiltä, joten artikkelissa todetaan sen olevan ihanteellinen paikka kyseisen tutkimuksen tekemiselle.

Johanssonin ja Careyn tutkimuksen löydöksenä on positiivinen yhteys anonyymien ilmoituskanavan ja raportoitujen väärinkäytösten välillä. Yritykset, jotka ovat implementoineet anonyymien ilmoituskanavan osaksi sisäistä valvontaa, kohtaavat suuremman määrän väärinkäytöksiä ja näin ollen väärinkäytösten ilmaantuvuusluku on korkeammalla kuin yrityksissä ilman anonyymiä ilmoituskanavaa. Ilmoituskanavan olemassaolon katsotaan myös ruokkivan kulttuuria, jossa ilmiantaminen on tapa ja hiljaa pysyminen ei ole välttämättä helppoa. Tulosten pohjalta voidaan tutkimuksen mukaan olettaa, että anonyymit ilmoituskanavat todella toimivat väärinkäytösten havaitsemisessa. Lisäanalyysi kuitenkin osoittaa, että tulokset jakautuvat pienien ja suurien yritysten välille niin, että positiivinen yhteys painottuu lähes kokonaan pienille yrityksille. Tätä asiaa ei ole huomioitu SOX-lainsäädäntöä perustettaessa. Tuloksissa ilmenee myös, että yritykset, joilla on riippumattomia toimijoita, kuten hallituksia ja lautakuntia, havaitsevat väärinkäytökset paremmin kuin yritykset, joilla näitä ei ole. Syynä tähän pidetään erityisesti riippumattomien tahojen tahtoa hyödyntää anonyymejä ilmoituskanavia. (Johansson & Carey, 2016.)

3.2 Kaplan, Pany, Samuels ja Zhang

Steven Kaplan ym. artikkelissa *An Examination of Anonymous and Non-Anonymous Fraud Reporting Channels* (2012) tutkitaan kokeellisesti yksittäisen henkilön halukkuutta tehdä ilmoitus väärinkäytöksestä anonyymia ja ei-anonyymia ilmoituskanavaa pitkin, kun koehenkilölle on annettu tietoa aiemmin tapahtuneen ei-anonyymien ilmiantotapauksen jälkiseuraamuksista. Koetta varten annettavaa tietoa aiemmasta ilmiantamistapauksesta vaihdellaan sekä ilmoittajan että rikkojan näkökulmasta erilaisia tilanteita mukailevaksi. Tutkimukseen on osallistunut 81 kauppatieteiden opiskelijaa, joista analyysiin hyväksyttiin mukaan 65 osallistujan suoritukset. Jokainen osallistuja suoritti kokeen 2x2x2-toistomallin mukaan, ja riippuvana muuttujana oli ilmiantoaikomus.

Tutkimus osoittaa, että mikäli koehenkilölle kerrottiin negatiivista tietoa aiemman ilmiantajan jälkiseuraamuksista, tieto laski koehenkilön halukkuutta tehdä ilmoitus, kun kyseessä oli ei-anonyymi ilmoituskanava. Puolestaan vastaavassa tilanteessa koehenkilön halukkuus ilmoituksen tekemiseen ei laskenut, kun hänellä oli mahdollisuus käyttää anonyymia ilmoituskanavaa. Tilanteessa, jossa mitään negatiivista tietoa ilmoittajan näkökulmasta ei annettu koehenkilölle, ei ollut eroa ilmoitushalukkuudessa anonyymien ja ei-anonyymien kanavan välillä. Löydöksiensä mukaan anonyymi ilmoituskanava lisää ilmoitushalukkuutta vain niissä tapauksissa, joissa aiemmat seuraamukset ovat olleet negatiivisia ilmoittajaa kohtaan. Artikkelissa todetaan, että SOX:n pykälän 301 voidaan kuitenkin katsoa lisäävän sisäisiä ilmoituksia yrityksissä. (Kaplan ym., 2012.)

3.3 Kaplan ja Schultz

Steven Kaplanin ja Joseph Schultzin artikkeli *Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality and Settings* (2007) tarkastelee anonyymia ilmoituskanavaa artikkelin nimen mukaisesti sisäisen valvonnan kontekstissa. Tutkimuksen taustana on SOX-lainsäädäntö, jonka myötä yritykset ovat olleet halukkaita vahvistamaan heidän sisäisen valvonnan osaston roolia ja irrottamaan näitä ylimmän johdon suorasta kontrollista. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten anonyymien ilmoituskanavan läsnäolo vaikuttaa ei-anonyymien ilmoituskanavan käyttöön. Lisäksi SOX-lainsäädännön tuomien muutosten vaikutusta tutkitaan muun muassa testaamalla, millä

tavalla sisäisen valvonnan osaston käyttötarkoitus organisaation sisäisenä raportointikanavana vaihtelee osaston laadukkuuden myötä. Tutkimus on toteutettu kokeellisen ja case-tutkimuksen yhdistelmänä, jossa raportointiaikomusta testataan kolmessa erilaisessa väärinkäytöstilanteessa. Tutkimukseen osallistui 90 kauppatieteiden opiskelijaa.

Tulokset osoittavat yleisesti, että mahdollisuus käyttää anonyymia ilmoituskanavaa vähentää ilmiantajien halukkuutta käyttää ei-anonyymia ilmoituskanavaa. Tulosten perusteella todetaan myös, että sisäisen valvonnan osaston laatu ei vaikuta raportointikanavien käyttöön ja niiden kautta ilmoittamiseen. Tämä saattaa johtua tutkimukseen osallistujien rajallisesta tiedosta sisäisen valvonnan osastoa ja sen toimintoja kohtaan. Case-asettelu kuitenkin vaikuttaa ilmoituskanavan valintaan erilaisissa väärinkäytöstapauksissa. Tämä tulos vaatii artikkelin mukaan lisätutkimusta. (Kaplan & Schultz, 2007.)

3.4 Mao ja DeAndrea

Chang Mao ja David DeAndrea ovat tutkineet artikkelissaan *How Anonymity and Visibility Affordances Influence Employees' Decisions About Voicing Workplace Concerns* (2018) yleisemmällä tasolla anonymiteetin vaikutuksia työntekijöiden aikeisiin ilmoittaa heitä huolestuttavista asioista työympäristössä. Tutkijat mainitsevat, kuinka työntekijät eivät välttämättä koe ilmoittamista ja kollegoiden ilmiantamista turvalliseksi kaikissa tilanteissa. Esiin on nostettu ilmiönä MeToo-kampanja. Tutkimus pyrkii selvittämään, kuinka työntekijän kokemus alustan anonymiteetistä ja näkyvyydestä vaikuttaa hänen käsitykseensä liittyen ilmoittamisen turvallisuuteen. Tutkimus on viestintätieteiden alalta ja näin ollen auttaa luomaan monitieteellisempää kuvaa ilmiantamisesta sekä anonyymien ilmoituskanavan roolista. Tutkimus on toteutettu kahdella eri kokeella, joiden tuloksia verrataan nykyiseen kirjallisuuteen. Ensimmäiseen kokeeseen osallistui 300 opiskelijaa ja toiseen tutkimukseen osallistui 260 henkilöä, jotka eivät ole opiskelijoita.

Tutkimustulokset osoittavat, että sillä, miten ilmoituskanava pystyy turvaamaan ilmoittajan anonymiteetin säilymisen, on vaikutusta ilmoittajan käsitykseen alustan käytön turvallisuudesta ja halusta tehdä ilmoitus. Muun muassa henkilöllisyyden vahvistaminen vaikutti osallistujien käsityksiin kanavan kyvystä säilyttää anonymiteettiä. Ne, joiden ei tarvinnut vahvistaa

henkilöllisyyttään, kokivat kanavan anonymiteetin säilymisen kannalta turvallisempina. Tutkimustulokset viittaavat myös siihen, että anonyymia viestiä pidetään tehokkaampana, sillä anonymiteetin säilyessä ihminen on halukkaampi paljastamaan asian aivan niin kuin se todellisuudessa on. Tällöin tilanteen kuvaus on yksityiskohtaisempi. Koehenkilöt kokevat, että julkiset ja tunnistettavat kommentit eivät tunnu heistä turvallisilta. Mikäli ihmiset eivät ole halukkaita tekemään ilmoituksia, ei myöskään kanava toimi tehokkaasti. Tutkimuksen yhteenveto on, että mahdollistamalla anonymiteetin säilymisen organisaatio voi tukea työntekijöiden turvallisuuden tunnetta ja tällä tavoin myös lisätä ilmoituskanavien tehokkuutta. (Mao & DeAndrea, 2018.)

3.5 Lee ja Fargher

Artikkelissa *Companies' Use of Whistle-Blowing to Detect Fraud: An Examination of Corporate Whistle-Blowing Policies* (2012) Gladys Lee ja Neil Fargher ovat tutkineet ilmiantoilmoitusten laajuuden vaihtelua ja tekijöitä, jotka voivat olla vaihtelun taustalla. Tarkastelun kohteena on organisaation eettinen, hallinnollinen ja oikeudellinen ympäristö. Artikkelissa yritysten ilmianto-ohjeistuksen mukaan tehtyjä ilmiäntojoja tutkitaan *Standards Australian* (2003) suosittelman tarkastuslistan avulla. Tutkimuksessa on käytetty Australian S&P/ASW200-indeksin mukaisia yrityksiä, joista otokseen on hyväksytty lopulta 107 eri yritystä, joilla oli julkaistuna riittävät tiedot tutkimuksen tekemiseen. Tiedot ovat kerätty yritysten verkkosivuilta ja osavuosikatsauksista.

Kirjallisuuskatsaukseni kannalta oleellista on tutkimuksen tulokset, jotka artikkelin mukaan viittaavat siihen, että ilmiantoilmoitusten laajuus liittyy positiivisesti anonyymiin ilmoitusmahdollisuuteen ja organisaation antamaan tukeen ilmiäntamista kohtaan. Myös tämän artikkelin tulokset viittaavat siihen, että ulkopuolisten vastuuhenkilöiden, kuten tarkastusvaliokunnan jäsenten suurempi lukumäärä ja hyvä hallintotapa lisäävät ilmiantoilmoitusten tekemistä. (Lee & Fargher, 2012.)

3.6 Rodrigues da Silva ja Guerra de Sousa

The Influence of the Anonymous Whistleblowing Channel on Accounting Fraud Detection in Organizations -artikkelissa (2017) Gilson Rodrigues da Silva ja Rossana Guerra de Sousa ovat tutkineet sisäisen anonyymien ilmoituskanavan vaikutusta työntekijöiden päätökseen ilmoittaa väärinkäytöksestä eteenpäin. Tutkimus perustuu niin ikään Enronin ja WorldComin skandaalien ja niitä seuranneen Sarbanes-Oxley Actin pohjalle. Tutkimus on toteutettu Brasilaisissa voittoa tavoittelevissa yhtiöissä. Kokeeseen on osallistunut 191 henkilöä, jotka ovat jaettu kahteen eri ryhmään. Tarkasteluryhmässä vaihdeltiin ilmoituskanavan olemassaoloa ja sen tyyppiä.

Tutkimuksen tulokset osoittavat, että sisäinen anonyymi ilmoituskanava lisää vakituudessa työsuhteessa olevien työntekijöiden raportointiaikomuksia havaitsemistaan väärinkäytöksistä. Tämän arvioidaan johtuvan esimerkiksi vakituisen työntekijän näkemyksestä työnantajayrityksen kokonaisuuden varjeluun, jotta hänen oma työsuhteensa säilyy ja organisaatio on kykenevä ylläpitämään toimintaa myös tulevaisuudessa. Lisäksi tuntemus paremmasta henkilökohtaisesta suojasta anonyymien kanavan kohdalla rohkaisee ilmoituksen tekemiseen. Näin ei kuitenkaan tapahdu ei-vakituisessa työsuhteessa olevien kohdalla. Anonyymillä sisäisellä ilmoituskanavalla ei havaita olevan vaikutusta heidän toimintaansa vastaavassa tilanteessa. Tuloksien katsotaan voivan edistää viranomaisia ja yrityksiä tekemään investointeja sisäisiin anonyymeihin ilmoituskanaviin Brasiliassa, ja näin vahvistaa ilmoittajien asemaa ja tuoda heille suojaa. (Rodrigues da Silva & Guerra de Sousa, 2017.)

3.7 Ayers ja Kaplan

Susan Ayersin & Steven E. Kaplanin artikkeli Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions (2005) tutkii työntekijöiden raportointiaikomuksia konsulttien ja muiden organisaation ulkopuolisten henkilöiden tekemiä väärinkäytöksiä kohtaan. Tutkimus on toteutettu tästä näkökulmasta, sillä organisaatioissa toimii nykypäivänä paljon esimerkiksi konsultteja, joiden tekemät väärinkäytökset muuttavat väärinkäytöksen perinteisiä piirteitä. Konsultti ei ole organisaation sisäinen henkilö, kuten työntekijä tai hallintoelimiin kuuluva henkilö. Ulkopuolisuus saattaa vaikuttaa työntekijöiden ajatuksiin ilmiantamisesta,

kun kyseessä on ulkopuolinen väärinkäyttäjät. Tutkimus on toteutettu kokeellisesti niin, että koehenkilöt ovat asetettu tilanteeseen, jossa he havaitsevat konsultin tekemän kiellettyjä laskutukseen liittyviä toimia. Kokeen jälkeen koehenkilöiltä on muun muassa kysytty heidän suunnitelmastansa ilmoittaa asiasta joko ei-anonyymia tai anonyymia ilmoituskanavaa käyttäen. Tutkimukseen osallistui koehenkilönä 80 kauppatieteiden opiskelijaa, joista 74 henkilön vastaukset ovat mukana tutkimuksessa.

Tutkimuksen tulokset osoittavat, että väärinkäytöksen vakavuus ja henkilökohtaiset kustannukset liittyvät vahvasti raportointiaikomuksiin sekä ei-anonyymissa että anonyymissa ilmoituskanavassa. Henkilökohtainen vastuu puolestaan korostui ei-anonyymissa ilmoituskanavassa, mutta ei anonyymissa. Tutkimuksen tulokset viittaavat siihen, että ei-anonyymiin ilmoittamiseen vaikuttaa suurempi määrä erilaisia tekijöitä, kun anonyymiin ilmoittamiseen. Tutkimuksen tuloksissa kuitenkin mainitaan, että keskimääräiset raportointiaikeet ovat kummankin ilmoituskanavan kohdalla melko samansuuruiset, mitä pidetään jopa odottamattomana, sillä anonyymien ilmoittamisen tarkoitus on vähentää ilmoittajalle kasaantuvia kustannuksia. (Ayers & Kaplan, 2005.)

3.8 Krambia-Kapardis

Maria Krambia-Kapardiksen artikkelin *An Exploratory Empirical Study of Whistleblowing and Whistleblowers* (2020) tarkoituksena on tutkia ilmiantajien profiilia ja sitä, edistäisikö ilmiantamislainsäädännön olemassaolo mahdollisia ilmiantajia tekemään ilmoituksen havaitsemistaan väärinkäytöksistä. Oletuksena on, että normaalissa tilanteessa ilman lainsäädäntöä nämä henkilöt eivät ilmoitusta tekisi. Tutkimus on tehty mahdollista EU-direktiiviä silmällä pitäen ja tutkimuksen aikana ei ole ollut vielä tiedossa toteutuuko lainsäädäntö Euroopan Unionin jäsenmaissa. Tutkimus on toteutettu aiemman kirjallisuuden lisäksi kyselytutkimuksella, johon on osallistunut 74 henkilöä, jotka ovat jossakin väärinkäytöstilanteessa tehneet tai jättäneet tekemättä ilmoituksen asiasta.

Tulokset osoittavat, että 71 prosenttia henkilöistä, jotka eivät ilmoittaneet väärinkäytöksestä kokivat, että ilmoittaminen ei olisi johtanut toimiin esimerkiksi viranomaisten suunnalta. Kirjallisuuskatsaukseni kannalta merkittävin tulos on se, että 75 prosenttia niistä, jotka aiemmin

olivat jättäneet ilmoituksen tekemättä, kokivat että mikäli ilmoittamiseen liittyisi lainsäädännöllinen suoja, he saisivat rohkaisua ilmoituksen tekemiseen. 89 prosenttia kertoi myös, että mikäli väärinkäytöksestä ilmoittaminen kuuluisi rikosoikeudellisen vastuun piiriin, he olisivat tehneet ilmoituksen. (Krambia-Kapardis, 2020.)

4 TUTKIMUSTULOSTEN ESITTELY

4.1 Tutkimusaineiston koonti

Tutkimusaineisto koostuu kahdeksasta ilmoituskanavia ja erityisesti anonyymia ilmoituskanavaa eri näkökulmasta käsittelevästä artikkelista. Kaikki artikkelit ovat julkaistu 2000-luvulla, 2005–2020 välisenä aikana. Edellisessä luvussa kirjallisuuskatsauksessa käytettävä tutkimusaineisto on esitelty artikkelikohtaisesti sanallisesti ja yksityiskohtaisesti.

Tässä tutkimuksessa on koottu yhteen kaikkien artikkeleiden perustiedot ja tutkimuskysymyksen kannalta merkittävimmät tulokset (taulukko 1, taulukko 2), jotta lukijan on helpompi hahmottaa kirjallisuuskatsauksen aineisto. Ensimmäisessä taulukossa koottuna on tekijöiden nimet, artikkelin nimi, julkaisuvuosi ja merkittävin tutkimustulos. Toisessa taulukossa on esitelty lisäksi tutkimuksen julkaissut tieteellinen lehti ja tutkimuksen metodi. Tutkimustulokset käydään tarkemmin läpi kappaleessa 4.3, jossa anonyymien ilmoituskanavan roolin kannalta tärkeimmät esiin tulleet asiat on ryhmitelty.

Tiedonhaussa olen käyttänyt seuraavia avainsanoja: Anonymous Reporting Channel, Reporting Channel, Whistleblower Reporting Channel, Financial Fraud, Internal Control, Whistleblower Directive, Whistleblower Reporting ja Control System. Lisäksi olen käyttänyt näiden sanojen synonyymeja, yhdistelmiä ja muunnoksia. Pääasiassa haku on tehty englanniksi, mutta tarpeen mukaan olen käyttänyt myös sanoja vastaavia suomennoksia kuten anonyymi ilmoituskanava, ilmoittajansuojalaki, sisäinen valvonta ja taloudellinen väärinkäytös.

Kirjallisuuskatsauksessa käytettävä tutkimusaineisto on kerätty Tampereen Yliopiston tietokantoja hyödyntäen. Pääasiallisina tietokantoina aineiston keruussa ovat olleet Andor ja ProQuest Central.

Tutkijat	Artikkeli	Julkaisu vuosi	Keskeisin tulos
Johansson ja Carey	Detecting Fraud: The Role of the Anonymous Reporting Channel	2016	-Positiivinen yhteys anonyymien ilmoituskanavan ja raportoitujen väärinkäytösten välillä.
Kaplan, Pany, Samuels ja Zhang	An Examination of Anonymous and Non-Anonymous Fraud Reporting Channels	2012	-Anonyymi ilmoituskanava lisää ilmoitushalukkuutta vain niissä tapauksissa, joissa aiemmat seuraamukset ovat olleet negatiivisia ilmoittajaa kohtaan.
Kaplan ja Schultz	Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality and Settings	2007	-Yleisesti ottaen mahdollisuus käyttää anonyymia ilmoituskanavaa vähentää ilmiantajien halukkuutta käyttää ei-anonyymia ilmoituskanavaa.
Mao ja DeAndrea	How Anonymity and Visibility Affordances Influence Employees' Decisions About Voicing Workplace Concerns	2018	-Ilmoittajan anonymiteetin säilymisen, on vaikutusta ilmoittajan käsitykseen alustan käytön turvallisuudesta ja halusta tehdä ilmoitus.
Lee ja Fargher	Companies' Use of Whistle-Blowing to Detect Fraud: An Examination of Corporate Whistle-Blowing Policies	2012	-Ilmiantoilmoitusten laajuus liittyy positiivisesti anonyymiin ilmoitusmahdollisuuteen ja organisaation antamaan tukeen ilmiantamista kohtaan.
Rodrigues da Silva ja Guerra de Sousa	The Influence of the Anonymous Whistleblowing Channel on Accounting Fraud Detection in Organizations	2017	-Sisäinen anonyymi ilmoituskanava lisää vakituudessa työsuhhteessa olevien työntekijöiden raportointiaikomuksia havaitsemistaan väärinkäytöksistä.
Ayers ja Kaplan	Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions	2005	-Tutkimuksen tulokset viittaavat siihen, että ei-anonyymiin ilmoittamiseen vaikuttaa suurempi määrä erilaisia tekijöitä, kun anonyymiin ilmoittamiseen.
Krambia-Kapardis	An Exploratory Empirical Study of Whistleblowing and Whistleblowers	2020	-75 prosenttia aiemmin ilmiantamisilmoituksen tekemättä jättäneistä kertoo, että mikäli ilmoittajaa suojeeltaisiin lailla, he olisivat tehneet ilmoituksen

Taulukko 1: Tutkimuksessa analysoitu kirjallisuus

Artikkeli	Tieteellinen julkaisu	Metodi
Detecting Fraud: The Role of the Anonymous Reporting Channel	Journal of Business Ethics	Tilastollinen tutkimus
An Examination of Anonymous and Non-Anonymous Fraud Reporting Channels	Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting	Kokeellinen tutkimus
Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality and Settings	Journal of Business Ethics	Kokeellinen tutkimus ja case-tutkimus
How Anonymity and Visibility Affordances Influence Employees' Decisions About Voicing Workplace Concerns	SAGE Journals	Kokeellinen tutkimus
Companies' Use of Whistle-Blowing to Detect Frauds: An Examination of Corporate Whistle-Blowing Policies	Journal of Business Ethics	Tilastollinen tutkimus
The Influence of the Anonymous Whistleblowing Channel on Accounting Fraud Detection in Organizations	Journal of Accounting and Organizations	Kokeellinen tutkimus
Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions	Journal of Business Ethics	Kokeellinen tutkimus
An Exploratory Empirical Study of Whistleblowing and Whistleblowers	Journal of Financial Crime	Kokeellinen tutkimus

Taulukko 2: Tutkimuksessa analysoitu kirjallisuus

4.2 Anonyymin ilmoituskanavan rooli

Useassa tutkimuksessa korostuu ilmiantamisen ja ilmoituskanavien kehitys etenkin Sarbanes-Oxley Actin voimaantulon jälkeen sekä tarve saada lisää tutkittua tietoa nimenomaan anonyymista ilmoituskanavasta ja sen toiminnan tehokkuudesta. Ilmoituskanavaa on tutkittu monista eri näkökulmista ja erilaisissa tilanteissa. Kirjallisuuskatsaukseenkin valitut artikkelit ovat monet keskittyneet anonyymin ilmoituskanavan toimintaan jostakin tarkennetusta näkökulmasta, kuten konsulttien läsnä ollessa tai organisaation hallinnollista ympäristöä tutkien. Oheisten tutkimusartikkeleiden avulla on kuitenkin mahdollista tehdä suuntaa antavia johtopäätöksiä ilmoituskanavan roolista ja toiminnasta organisaatioissa. Tutkimusten perusteella selvisi seuraavat kolme merkittävää pääseikkaa, joita voidaan pitää anonyymin ilmoituskanavan tärkeimpinä tehtävinä: ilmiantokulttuurin luominen ja ylläpito, luottamuksen vahvistaminen ilmiantamista kohtaan ja tehokkaan ilmiantamisen mahdollistaminen.

Johanssonin & Careyn tutkimuksen tulos korostaa anonyymin ilmoituskanavan roolia ilmiantokulttuurin kehittäjänä. Anonyymin ilmoituskanavan olemassaolo luo ilmapiirin, jossa ilmiantaminen on kannustettava teko ja vaikeneminen ei ole suotavaa. Ilmoituskanava edistää tätä kautta väärinkäytösten havaitsemista, kun työntekijät tekevät systemaattisesti ilmoituksia tilanteista, joissa epäilevät väärinkäytöksen tapahtuvan. (Johansson & Carey, 2016.) Leen & Fargherin tutkimuksen tulokset nostavat yhtä lailla esiin ilmiantokanavan symbolisen merkityksen ja organisaationaalisen tuen ilmiantamista kohtaan. Eettistä ja hyvää hallintotapaa pidetään tutkimuksen mukaan tärkeänä tekijänä ilmoituskanavan taustalla, ja näitä noudattava organisaatio saa suuremman määrän ilmoituksia väärinkäytöksistä kuin organisaatio, joka ei näitä noudata. (Lee & Fargher, 2012.) Ilmiantokulttuurin kehittäminen linkittyy väärinkäytöskolmion mahdollisuuden osa-alueeseen. Mikäli ilmiantokulttuuri on vahva, ei organisaation sisälle pääse läheskään yhtä helposti muodostumaan mahdollisuutta väärinkäytösten tekemiselle verrattuna tilanteeseen, jossa kulttuuri on heikko tai sitä ei ole.

Useimmissa tutkimuksissa nousi esille, että anonyymi ilmoituskanava lisää luottamusta ilmoittajissa. Luottamuksen merkitys osoittautui hieman eri tavoin eri tutkimuksissa. Maon & DeAndrean tutkimuksen tulos osoittaa suoraan, että sillä, millä tavalla ilmoituskanava pystyy turvaamaan ilmoittajan säilymisen nimettömänä, on vaikutusta ilmoittajan käsitykseen ilmoittamisen turvallisuudesta. Tämä käsitys vaikuttaa päätökseen tehdä tai jättää ilmoitus tekemättä. Jos

henkilöllisyyttä ei ilmoittamisen yhteydessä tarvitse vahvistaa, lisää se ilmoittajan turvallisuuden tunnetta ja halua tehdä ilmoitus. (Mao & DeAndrea, 2018.) Rodrigues da Silvan & Guerra de Sousan tutkimus antaa saman suuntaisia tuloksia ilmoittajan turvallisuudesta tilanteissa, joissa ilmoittajalla on tiedossaan, että ilmoituskanava säilyttää anonymiteetin. Anonyymi ilmoituskanava rohkaisee nimenomaan vakituisia työntekijöitä tekemään ilmoituksen väärinkäytöksestä, koska oman aseman puolesta työyhteisössä ei tarvitse pelätä. (Rodrigues da Silva & Guerra de Sousa, 2017.) Krambia-Kaprdiksen artikkelin tulokset puhuvat turvallisuuden tarpeen puolesta käänteisessä näkökulmassa. 75 prosenttia väärinkäytösilmoituksen tositilanteissa tekemättä jättäneistä ihmisistä kertoo, että mikäli lainsäädäntö suojaisi ilmiantajaa, he olisivat tehneet ilmoituksen. (Krambia-Kapardis, 2020.)

Kuten yllä todetaan, osittain anonyymiin ilmoituskanavaan ja ilmiantamiseen tulokset liittyvät hyvin tarkasti tiettyihin tilanteisiin, eivätkä välttämättä ole yleistettävissä toimimaan kaikkialla. Kaplanin ym. tuloksissa tarkentuu, että aiemmasta ilmiantamisesta negatiivista tietoa saanut ilmoittaja ei koe ilmiantamishalukkuuden laskua, kun kyseessä on anonyymi ilmoituskanava toisin kuin ei-anonyymien ilmoituskanavan tapauksessa. Normaalissa tilanteessa, jossa negatiivista tietoa ei ole annettu ilmoittajalle, ei kanavien välillä kuitenkaan havaita eroja. (Kaplan ym., 2012.) Toisaalta Kaplanin & Schultzin tulokset osoittavat, että yleisesti tilanteissa, joissa ilmoittajalle on tarjottu mahdollisuus käyttää anonyymia ilmoituskanavaa, ei-anonyymien ilmoittamisen määrä vähenee (Kaplan & Schultz, 2007).

Ilmoituskanavan tehokkuus on yksi tuloksissa esille noussut tekijä. Tehokkuuden katsotaan olevan korkeammalla tasolla anonyymissa ilmoituskanavassa, sillä nimettömänä henkilö kertoo tapahtuman todennäköisesti yksityiskohtaisemmin ja totuudenmukaisemmin eikä jätä niin varmasti asioita kertomatta, kun ei-anonyymien ilmoituskanavan kohdalla. Viestin kuvatessa todellisuutta mahdollisimman hyvin, ilmoituskanavan kautta tulleen viestin avulla tapausta on helpompi selvittää. Tämä tulos viittaa vahvasti edellä käsiteltyyn turvallisuuden tunteeseen, jota anonymiteetti luo. Mikäli ihmiset eivät tee ilmoituksia, ei kanava toimi suunnitellusti. (Mao & DeAndrea, 2018.) Ayersin & Kaplanin tutkimuksen mukaan ei-anonyymiin ilmoittamiseen liittyy enemmän ilmiantoaikomukseen vaikuttavia tekijöitä kuin anonyymiin ilmoittamiseen, mikä hankaloittaa ja hidastaa ilmiantamisprosessia ilmoittajan näkökulmasta. Anonyymiin ilmoittamiseen liittyy rajoitteena lähinnä vain henkilökohtaiset kustannukset. (Ayers & Kaplan, 2005.)

Tutkimuksien tuloksia on merkittävää käsitellä teoriaosuudessa esitellyn ilmiantamisprosessin kautta. Ilmiantamisprosessin vaiheista etenkin päätös ilmiantamisen tekemisestä ja organisaation reaktio ilmiantoon ovat vahvasti osana kaikkia tutkimuksissa ilmenneitä kolmea pääseikkaa: ilmiantokulttuurin luomista ja ylläpitoa, luottamuksen vahvistamista ilmiantamista kohtaan ja tehokkaan ilmiantamisen mahdollistamista (Near & Miceli, 1985). Mikäli organisaatiossa on kannustava ilmapiiri ilmiantamisten tekemiseen ja ilmoitus on mahdollista tehdä myös anonyymisti, vahvistavat nämä asiat ilmiantamisprosessin tehokkuutta ja yksittäisen ihmisen kynnystä tehdä ilmoitus epäilyttävästä toiminnasta.

Edellä mainittujen lisäksi tuloksissa esille nousi organisaatiot, joilla on riippumaton hallitus, lautakunta tai muita toimijoita. Nämä organisaatiot havaitsevat väärinkäytökset tehokkaammin kuin ne, joilla riippumattomia toimijoita ei ole. Riippumattomat tahot hyödyntävät suuremmalla todennäköisyydellä anonyymeja ilmoituskanavia, joiden avulla väärinkäytöksiä havaitaan paremmin. (Johansson & Carey, 2016; Lee & Fargher, 2012.)

Suorien tutkimuksista saatujen tulosten lisäksi on huomionarvoista nostaa esille myös tahot, jotka ovat ilmoituskanavia, ilmoittamista ja väärinkäytöksiä koskevia tutkimuksia julkaisseet. Taulukossa 2 on esitelty jokaisen tutkimusartikkelin julkaissut tieteellinen lehti. Taulukosta on huomattavissa, että neljä kahdeksasta eli puolet kirjallisuuskatsauksen artikkelista on julkaistu *Journal of Business Ethics* -lehdessä. Tätä voidaan pitää jopa eettisenä kysymyksenä laskentatoimen ympärillä, sillä ilmoituskanavia ja ilmiantamista koskettavia artikkeleita oli erityisesti saatavilla eettisyyteen ja talousrikollisuuteen keskittyvistä laskentatoimen julkaisuista, ei niinkään perinteisissä alan lehdissä.

4.3 Tutkimustulosten luotettavuus

Vaikka kirjallisuuskatsauksen lähdeaineistona toimii kahdeksan tutkimusartikkelia, voi tutkimuksen luotettavuutta pitää hyvänä, sillä otanta artikkeleiden sisällä on suhteellisen laaja. Lähdeaineisto sisältää sekä kokeellisia että yritysten luovuttamaan dataan kuten verkkosivuihin ja osavuosikatsauksiin perustuvia tutkimuksia. Eri menetelmillä toteutetut tutkimukset luovat kirjallisuuskatsaukseen monimuotoisuutta.

Organisaatioiden luovuttamiin tietoihin perustuvissa tutkimuksissa on aineistoa kerätty niin KPMG:n väärinkäytöstutkimuksesta kuin Australian S&P/ASW200-indeksin mukaisista yrityksistä, joiden otanta kattaa yhteensä yli 230 yritystä. Tämä lisää kirjallisuuskatsauksen otannan laajuutta ja näin ollen myös luotettavuutta. Osallistumismäärä kokeellisissa tutkimuksissa vaihtelee 70–300 henkilön välillä. Kokeellisissa tutkimuksissa on luonnollisesti syytä ottaa huomioon, että tilanteet ovat keinotekoisesti toteutettuja eikä vastaa välttämättä täysin todellista tilannetta. Monessa tutkimuksessa kokeeseen osallistuneet henkilöt ovat myös joko laskentatoimen opiskelijoita tai laskennan ammattilaisia, mikä saattaa vaikuttaa tulokseen verrattuna sekalaiseen joukkoon eri taustoista ja työtyötehtävistä olevia henkilöitä.

Sillä kirjallisuuskatsauksessa on käytetty hyvin erilaisia ja eri näkökulmasta aihetta käsitteleviä lähteitä, tulokset ovat enemmän yleistä suuntaa antavia. Jatkotutkimus voi puolestaan mahdollistaa anonyymien ilmoituskanavan toiminnan selvittämisen tietyissä, tarkasti määritetyissä tilanteissa. Aiheita ja ideoita jatkotutkimukseen on annettu kappaleessa 5.2.

5 YHTEENVETO, JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUSAIHEET

5.1 Yhteenveto ja johtopäätökset

Vaikka tulokset anonyymien ilmoituskanavan roolista, toiminnasta ja tehokkuudesta ovat joissakin tapauksissa hyvinkin tilannekohtaisia, eikä aukottomia vastauksia ole välttämättä olemassa, on anonyymi ilmoituskanava asia, jonka oletetaan olevan yrityksessä, vaikka sitä ei vielä kaikkialla vaaditakaan laissa. Yleinen konsensus on EU-lakimuutoksen, julkisten väärinkäytöskandaalien ja hyvän hallintotavan vahvistumisen myötä painottunut suuntaan, jossa anonymiteettia halutaan varjella ja luoda ilmiantajille mahdollisuus valita, mitä kanavaa pitkin he haluavat ilmoituksen tehdä. Yhteiskunnassa, jossa elämme, yritykset ovat usein syystään suurennuslasin alla, ja monet organisaatiot pyrkivät parantamaan eettistä toimintaansa, mikä edistää niin työntekijöiden asemaa kuin yrityksen läpinäkyvyyttäkin.

Kirjallisuuskatsaukseni tavoitteena on ollut selvittää, minkälainen rooli anonyymilla ilmoituskanavalla on taloudellisten väärinkäytösten havaitsemisessa. Tämän myötä on mahdollista tehdä päätelmiä, miten Whistleblower-direktiivin voimaantulo tulee vaikuttamaan EU-alueen yrityksissä väärinkäytösten ehkäisytyössä. Kuten tutkimuksessani mainitaan, ilmiantotapaukset ovat hyvin yksilöllisiä ja niissä on usein monia muuttujia. Joissakin tilanteissa, kuten evakituisten työntekijöiden kohdalla, anonyymi ilmoituskanava ei välttämättä lisää ilmiantohalukkuutta ilmoittajissa, mutta kuten tutkimustulokset osoittavat, monissa tilanteissa anonyymi kanava nähdään houkuttelevampana ja turvallisena vaihtoehtona. Yksi esille noussut turvallisuuteen liittyvä kysymys on myös se, että mille taholle ilmoituskanavan myötä tehdyt ilmoitukset todella menevät. Asiaa ei havaintojeni mukaan ole määritelty laissa ollenkaan eikä myöskään aineistona käytettävissä tutkimuksissa olla otettu kantaa ilmoitusten vastaanottajaan. Tämä saattaa vaikuttaa työntekijöiden suhtautumiseen kanavan luotettavuutta kohtaan tutkimuksissa.

Anonyymi ilmoituskanava ei ole välttämättä aina absoluuttisesti parempi, mutta kirjallisuuskatsauksen tulosten pohjalta on perusteltua sanoa, että anonyymien ilmoitusvaihtoehdon mahdollistaminen on yritykselle kannattavaa, jotta väärinkäytösten jäljille päästään suuremmalla todennäköisyydellä. Koska tutkimustulokset ovat vaihtelevia, yksi vaihtoehto yritykselle voi

olla tarjota Whistleblower-direktiivin mukaisen anonyymien ilmoituskanavan lisäksi myös mahdollisuus tehdä ilmoitus omalla nimellä esimerkiksi tapauksissa, joissa ei epäillä rikottavan kansallista tai EU-lainsäädäntöä. Yhdenkään kirjallisuuskatsauksessa käyttämäni tutkimusaineiston tulokset eivät kuitenkaan tilannekohtaisesta vaihtelusta huolimatta varsinaisesti puhuneet anonyymien ilmoittamisesta vastaan, mitä voidaan pitää merkittävänä asiana Whistleblower-direktiivin ja yleisesti anonyymien ilmoittamisen kannalta.

Anonyymien ilmoituskanavan implementointi ja ylläpitäminen voi olla yritykselle hyvinkin kallista eikä rahallisia hyötyjä ole välttämättä nähtävissä ilmoituskanavan käyttöönoton jälkeen kovin nopeasti. Kuitenkin pohjaten tuloksiin, joissa työntekijöiden luottamuksen kasvamisesta ilmoittamisesta kohtaan anonyymien ilmoituskanavan myötä, voidaan kanavan käyttöä pitää osana yrityksen vastuullisuustekojä. Monissa yrityksissä anonyymi kanava onkin ollut olemassa osana sisäistä valvontaa jo paljon ennen velvoittavia lakeja tai säädöksiä.

Anonyymien ilmoituskanavaa voi pitkällä aikavälillä tarkasteltuna pitää sekä ilmoittajan että organisaation etuna. Anonyymi ilmoituskanava tekee sisäisestä valvonnasta monipuolisempaa, lisää ilmoitusaikomuksia ja väärinkäytöksistä tehtävien ilmoitusten määrää, luo luottamusta ja turvallisuuden kokemusta työntekijöissä, sekä muodostaa organisaation ilmapiirin, jossa väärinkäytöksistä ilmoittamiseen kannustetaan myös ylemmältä taholta.

5.2 Jatkotutkimusaiheet

Jatkotutkimuksen voisi keskittää tarkastelemaan anonyymien ilmoituskanavaa eri kokoisissa yrityksissä. Johanssonin ja Careyn tutkimuksen tulokset kertovat, että positiivinen yhteys anonyymien ilmoituskanavan ja raportoitujen väärinkäytösten välillä koskee lähes ainoastaan pienempiä yrityksiä (Johansson & Carey, 2016). Jakamalla yrityksiä eri kokoluokkiin ja tekemällä analyysia näiden välillä, olisi mahdollista saada tarkempaa tietoa siitä, miten ilmoituskanava todella toimii ja miksi. Yrityskoon mukaan myös erilaisten turvallisuusohjeet ja säädökset on mahdollista keskittää koskemaan niitä yrityksiä, joissa sääntelyn katsotaan olevan eduksi.

Mielenkiintoista voisi myös olla tehdä kvalitatiivista tutkimusta esimerkiksi haastatteleamalla organisaation eri tasoilla työskenteleviä ihmisiä. Voi olla, että ihmisten ajatukset ja mahdolliset

kokemukset ilmoittamisesta voivat poiketa työtehtävän ja aseman mukaan. Monissa ilmoituskanavia käsittelevissä tutkimusartikkeleissa on tutkittu ilmoitusaikomusta tilastotieteen menetelmin, joten haastattelu voisi tuoda uusia, erilaisia näkökulmia samaan asiaan ja syventää jo tutkittua.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus:

- Ayers, S. & Kaplan, S.E. (2005). Wrongdoing by Consultants: An Examination of Employees' Reporting Intentions. *Journal of Business Ethics*, 57, 121-137.
- Bouville, M. (2008). Whistleblowing and Morality. *Journal of Business Ethics*, 81(3), 579-585.
- Chapanis, N. P. & Chapanis, A. (1964). Cognitive dissonance. *Psychological Bulletin*, 61(1), 1-22.
- Culiberg, B. & Mihelic, K.K. (2016). The evolution of Whistleblowing studies: A Critical Review and Research Agenda. *Journal of Business Ethics*, 146, 787-803.
- Dellaportas, S. (2013). Conversations with Inmate Accountants: Motivation, opportunity and the fraud triangle. *Accounting Forum*, 37(1), 29-39.
- Edelbacher, M., Kratcoski, P. & Theil, M. (2012). *Financial Crimes: A Threat To Global Security*. CRC Press.
- Evans, D. (2008). *Overview of Methods. Reviewing Research Evidence for Nursing Practice: Systematic Reviews*. Oxford: Blackwell Publishing.
- Fich, E.M. & Shivdasani, A. (2007). Financial Fraud, Director Reputation and Shareholder Wealth. *Journal of Financial Economics*, 86(2), 306-336.
- Freeman, M. (1984). History, Narrative, and Life-span Developmental Knowledge. *Human Development*, 27, 1-19.
- Gao, J., Greenberg, R. & Wong-On-Wing, B. (2015). Whistleblowing Intentions of Lower-Level Employees: The Effect of Reporting Channel, Bystanders, and Wrongdoer Power Status. *Journal of Business Ethics*, 126, 85-99.
- Jahmani, Y. & Dowling, W.A. (2008). The Impact Of Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Business & Economics Research*, 10(6).
- Johansson, E., & Carey, P. (2016). Detecting Fraud: The Role of the Anonymous Reporting Channel. *Journal of Business Ethics*, 139, 391-409.
- Kaplan, S.E., Pany, K., Samuels, J. & Zhang, J. (2012). An Examination of Anonymous and Non-anonymous Fraud Reporting Channels. *Advances of Accounting*. 28(1), 88-95.
- 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, 109-124.

- Kassem, R. & Higson, A. (2012). The new fraud triangle model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 3(3), 191 - 195.
- Koivu, E., Ranta-Aho, M. & Vuoti, H. (2010). *Väärinkäytösriskit hallintaan*. Tietosanoma Oy, Helsinki.
- Krambia-Kapardis, M. (2020). An Exploratory Empirical Study of Whistleblowing and Whistleblowers. *Journal of Financial Crime*, 27(3), 755,770.
- Lee, G. & Fargher, N. (2013). Companies' Use of Whistle-Blowing to Detect fraud: An Examination of Corporate Whistle-Blowing Policies. *Journal of Business Ethics*, 114, 283-295.
- Mao, C. M. & DeAndrea, D.C. (2018). How Anonymity and Visibility Affordances Influence Employees' Decisions About Voicing Workplace Concerns. *SAGE Journals*, 33(2), 160-188.
- Mesmer-Magnus, J.R & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intentions, Actions, and Relation. *Journal of Business Ethics*, 62, 277-297.
- 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 whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4, 1–16.
- Near, J.P. & Miceli, M.P. (1996). Whistle-blowing: Myth and reality. *Journal of Management*. (22)3, 507-526.
- Ratsula, N. 2016. *Yrityksen sisäinen valvonta*. Edita Publishing Oy.
- Robinson, S.N., Robertson, J.C. & Curtis, M.B. (2012). The Effects of Contextual and Wrongdoing Attributes on Organizational Employees' Whistleblowing Intentions Following Fraud. *Journal of Business Ethics*, 106, 213-227.
- Rodrigues da Silva, G. & Guerra de Sousa, R. (2017). The Influence of the Anonymous Whistleblowing Channel on Accounting Fraud Detection in Organizations. *Journal of Accounting and Organizations*, 30, 46-57.
- Ruankaew, T. (2016). Beyond the Fraud Diamond. *International Journal of Business Management and Economic Research*, 7(1), 474-476.
- Starks, L. T. (2009). EFA Keynote Speech: "Corporate Governance and Corporata Social Responsibility: What Do Investors Care about? What Should Investors Care about?". *Eastern Finance Association*, 44(4), 461-468.
- Sidener, S.O. (2003). Partners in crime: Enron and WorldCom couldn't have happened without the help of accountants, bankers, and lawyers. After a decade of lax regulation and

laissez-faire court decisions, these secondary actors are facing harsher scrutiny. *Trial*, 39(4), 27.

Sihvonen, J., & Uusi-Hautamaa, L. (2019). *Väärinkäytökset yrityksissä: estä havaitse, korjaa*. Helsinki: Alma Talent.

Simpson, S.S. (2013). White-Collar crime: A review of recent developments and directions for future research. *Annual Review of Sociology*, 39, 309-331.

Syafidinal, Islahuzzaman, & Yusuf, P. S. (2019). Effect of whistleblowing system and effectiveness of internal audit on good governance practices: Case study of BUMN companies in bandung indonesia. *Global Business and Management Research*, 11(1), 31-326.

Torraco, Richard J. (2005). Writing Integrative Literature Reviews: Guidelines and Examples. *Human Resource Development Review*, 4(3), 356–367.

Verschoor, C. C. (2014). Fraud continues to cause significant losses. *Strategic Finance*, 96(2), 11.

Wolfe, D. T., & Hermanson, D.R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *CPA Journal*, 74(12), 38-42.

Zhang, I. X. (2007). Economic consequences of the Sarbanes-Oxley Act of 2002. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1-2), 74-115.

WWW-sivut:

Kuntaliitto. (21.01.2022). Whistleblower-direktiivin kansallinen täytäntöönpano. <https://www.kuntaliitto.fi/ajankohtaista/2021/ilmoittajansuojelulain-voimaantulo-vii-vastyy>

Oikeusministeriö. (10.02.2022). Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi unionin oikeuden rikkomisesta ilmoittavien henkilöiden suojelusta. <https://oikeusministerio.fi/hanke?tunnus=OM028:00/201>

Muut lähteet:

Association of Certified Fraud Examiners. (2012). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*. Association of Certified Fraud Examiners.

EU-directive on the protection of persons who report breaches of Union law. 2019/1937.
International Standards on Auditing 240. (2004). *The Auditor's Responsibility to Consider fraud in an Audit of Financial Statements*.

Rikoslaki 1889/39.