

Muhasebe Bilgi Kalitesi Ekseninde İç Denetim Ve Bilgi İfşası (Whistleblowing) İlişkisi

Niyazi KURNAZ*
Cuma ERCAN**
Ali KESTANE***

Öz: Küresel dünyanın değişen ekonomik koşulları içerisinde muhasebe skandallarının önlenmesi ve işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri bakımından kaliteli muhasebe bilgisi yaratmak hayati bir önem taşımaktadır. İşletmelerde kaliteli muhasebe bilgisi üretilmesi noktasında ise; iç denetim fonksiyonunun önemi artmaktadır. İç denetim çalışmalarında tespiti güç olan; hile, ahlaki ve etik değerlere uygun olamayan davranışlar gibi unsurların ortaya çıkarılmasında bilgi ifşası (whistleblowing) kavramı iç denetim çalışmalarına yeni bir boyut kazandıracak olup dolayısıyla iç denetimden sağlanan bilgiler ışığında üretilen muhasebe bilgi kalitesi artırılabilir ve işletme lehine ekonomik değer yaratılabilir. Bu çalışmada işletmelerde üretilen muhasebe bilgilerinin kalitesinin artırılması ekseninde iç denetim ve bilgi ifşası (whistleblowing) ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Uygulamada yaşanan zorluklar nedeniyle bu çalışmada, muhasebe bilgi kalitesi ekseninde iç denetim ve bilgi ifşası (whistleblowing) ilişkisi teorik olarak değerlendirilmiştir. Bilgi ifşası (whistleblowing) kavramının iç denetim ile ilişkisinin araştırılması ve muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki dolaylı rolünün belirlenmesi araştırmanın önemini göstermekte olup bu doğrultuda ileride yapılacak olan araştırmalara, bu çalışma temel teşkil etmektedir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Bilgi Kalitesi, İç Denetim, Bilgi İfşası (whistleblowing)

Jel Kodu: M41, M42, M12

Internal Audit and Whistleblowing Relationship: In the Axis of Accounting Knowledge Quality

Abstract: It is vital to create quality accounting knowledge in order to prevent accounting scandals and to maintain assets of businesses within the changing economic conditions of the global world. The importance of internal audit function is increasing at the point of producing quality accounting knowledge in businesses. Internal audit activities have difficulties in determining; fraud, moral and behaviors incompatible with ethical values, etc. for the identification of elements such as, the whistleblowing concept will bring a new dimension to internal audit work. Therefore, the quality of accounting knowledge generated from the information provided by internal audit can be increased and economic value can be created in favor of the businesses. In this study, it is aimed to determine the relationship between internal audit and whistleblowing for the axis of the increase of the quality of the accounting knowledge produced in the businesses. Because of the difficulties experienced in practice, internal audit and whistleblowing relationship are theoretically evaluated in this study in the axis of accounting knowledge quality. Show the importance of this research that the investigation of the relationship of the whistleblowing concept with internal auditing and the determination of the indirect role on the accounting knowledge quality. And this study is the basis for in the future research.

Keywords: Accounting Knowledge Quality, Internal Audit, Whistleblowing

Jel Code: M41, M42, M12

* Doç.Dr., Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Kütahya, niyazi.kurnaz@dpu.edu.tr

** Yrd. Doç.Dr., Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Kütahya, cercan@kilis.edu.tr

*** Arş.Grv., Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Kütahya, alikestane@kilis.edu.tr

1. GİRİŞ

Yaşanan teknolojik gelişmeler ve değişen rekabet şartları işletmelerin varlıklarını sürdürmelerini derinden etkilemekte ve bu noktada üretilen *muhasabe bilgilerinin kalitesi* faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği bakımından işletmelerin vazgeçilmez bir parçası haline gelmektedir. Bilgi kullanıcılarının doğru ve isabetli karar alabilmelerinde kilit rol üstlenen *kaliteli muhasabe bilgisi* bu anlamda işletmelerin yaşam süresi üzerinde hayati önem taşımakta olup bu anlamda yürütülen *iç denetim* faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde sürdürülmesi ile muhasabe bilgisinin kalitesi artırılabilir. Ayrıca söz konusu bilgilerin; söz konusu bilgilerin kalitesi üzerinde, bilginin; doğruluğu, güvenilirliği, ihtiyaca ve gerçeğe uygunluğu gibi pek çok unsur önemli etki yaratmakta, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının kararlarını da önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Bu anlamda işletme içerisine ve dışına yönelik üretilen bilgilerin kalitesi ve güvenilirliği perspektifinde; işletmede yanlış olarak uygulanan eylem, davranış ve uygulamaların ortaya çıkarılmasında yararlanılan “bilgi ifşası (whistleblowing)” kavramı geleneksel iç denetim uygulamalarına yeni bir boyut kazandırmaktadır. Bu çalışmada işletmelerde üretilen muhasabe bilgilerinin kalitesinin artırılması ekseninde iç denetim ve bilgi ifşası (whistleblowing) ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışma üç ana bölüme ayrılmıştır ve çalışmanın amacı kapsamında; birinci bölümde, muhasabe bilgi kalitesi hakkında bilgi verilerek muhasabe bilgi kalitesinin belirleyicileri ve söz konusu kaliteye etki eden faktörler üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde ise iç denetim faaliyetinin kaliteli muhasabe bilgisi üzerindeki rolü açıklanarak bilgi ifşası (whistleblowing) kavramı ile ilişkisi belirlenmeye çalışılmış ve çalışmanın teması kapsamında bilgi ifşası (whistleblowing) kavramına ilişkin bilgiler aktarılmıştır. Üçüncü bölümde ise çalışmanın sonucu açıklanmış ve gelecekte yapılacak olan çalışmalara atıfta bulunulmuştur. Bilgi ifşası (whistleblowing) kavramının Türk literatürüne 2000’li yıllarda girmesi ve uygulamada yaşanan zorluklar nedeniyle bu çalışmada, muhasabe bilgi kalitesi ekseninde iç denetim ve bilgi ifşası (whistleblowing) ilişkisi teorik olarak değerlendirilmiştir. Çeşitli disiplinlerde farklı pencerelerden sunulan bilgi ifşası (whistleblowing) kavramının iç denetim ile ilişkisinin araştırılması ve muhasabe bilgi kalitesi üzerindeki dolaylı rolünün belirlenmesi araştırmanın önemini göstermekte olup bu doğrultuda ileride yapılacak olan araştırmalara, bu çalışma temel teşkil etmektedir.

2. LİTERATÜR

Günümüzde rekabet yarışının küresel bir boyut alması ile birlikte; muhasebe bilgi kalitesi, iç denetim ve bilgi ifşası (whistleblowing) konuları büyük önem kazanmakta ve literatürde söz konusu konular üzerinde yapılan çalışmalar farklı disiplinlere yeni bakış açıları kazandırmaktadır.

Zhai ve Wang (2016, s.265) Çin’de borsaya kote olan işletmeler kapsamında, muhasebe bilgi kalitesi ve sermaye yatırımı seçimi arasındaki ilişkiyi değerlendirmeye yönelik yapmış olduğu çalışmada; yüksek kaliteli muhasebe bilgisinin, sermaye yatırım seçimini optimize etme konusunda kurumsal yönetim işlevini güçlendirebildiğini ve dolayısıyla hissedarların çıkarlarının maksimize edilmesinde de kaliteli muhasebe bilgisinin önemli olduğunu belirtmiştir. Ren (2016, s.337), Çin’de borsaya kote olan işletmeler kapsamında, yatırım etkinliğinin belirlenmesinde muhasebe bilgi kalitesinin etkisini araştırmış; çalışmanın sonucunda, muhasebe bilgi kalitesinin artırılmasının, yatırım yetersizliğini azaltabileceğini ve sermaye tahsisinin etkinliğini artırabileceğini tespit etmiştir. Susanto (2015, s.4008), Endonezya’nın Bandung şehrindeki üniversitede muhasebe bilgi kalitesini etkileyen faktörleri araştırmış ve çalışmanın sonucunda muhasebe bilgi kalitesini, kaliteli bir muhasebe bilgi sisteminin oluşturulmasının etkileyebileceğini belirtmiştir. Fardinal (2013, s.160), Endonezya Cumhuriyeti devlet kurumlarında, muhasebe bilgi sistemleri kalitesi ve muhasebe bilgi kalitesi üzerinde iç kontrol sisteminin etkisini araştırmış ve çalışmanın sonucunda; iç kontrol sisteminin etkililiğinin artırılmasının, muhasebe bilgi sistemlerinin kalitesini ve muhasebe bilgi kalitesinin de artırabileceğini belirtmiş olup böylece kamuda oluşturulan finansal tabloların yüksek kalite standartlarına ulaşabileceğini de vurgulamıştır. Chan ve arkadaşları (2006, s.189), tahakkukların yanlış fiyatlandırılması üzerinde muhasebe bilgi kalitesinin etkisini incelemiş; tahakkukların yanlış fiyatlandırılmasının, bilgi kullanıcılarına verilen önyargılı bilgilerden kaynaklandığını dolayısıyla muhasebe bilgi kalitesinin artırılmasında düzenleyici müdahalelerin sermaye piyasasında işlem gören menkul kıymetlerin yanlış fiyatlandırılmasını azaltabileceği sonucuna ulaşmıştır. Demir (2010, s.152-153), muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilgilerin kalitesini değerlendirmek üzere yaptığı çalışmada, muhasebe bilgi sistemlerince üretilen bilgi kalitesinin artırılmasında; değişikliklere uyum sağlamanın, bilgi kalite politikaları ve standartlarına sahip olmanın, bilgi kalitesinin öneminin algılanması gibi birçok etkenin önemli olabileceğini vurgulamıştır. Gros ve arkadaşları (2016, s.1), Almanya’da borsaya kote olan işletmeler bağlamında, iç denetim kalitesi ve finansal

raporlama kalitesi üzerinde yapmış oldukları çalışmada; iç denetim fonksiyonunun etkili bir kurumsal yönetimin vazgeçilmez bir fonksiyonu olduğu ve finansal raporlamada önemli rol oynadığı sonucuna ulaşmıştır. Jiang ve arkadaşları (2014, s.2), iç denetim fonksiyonunun kalite değerlendirmesi üzerine yapmış oldukları çalışmada; gelişmiş finansal piyasalara ve sıkı yatırımcı koruma rejimlerine sahip ülkelerdeki işletmeler için iç denetim fonksiyonunun kalitesinin daha yüksek olduğunu vurgulamışlardır. Karadal ve arkadaşları, (2016, s.107), Nevşehir Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren işletmeler üzerinde, personel güçlendirme ve örgütsel bağlılık kavramlarının çalışanların bilgi ifşası (whistleblowing) üzerindeki etkisini araştırmış; personel güçlendirmenin ihbar davranışı üzerinde pozitif yönlü ve anlamlı bir etkisi olduğu dolayısıyla örgütsel bağlılığın kısmi aracılık rolü üstlendiği sonucuna ulaşmıştır. Başol ve Karatuna (2015, s.153), Kırklareli ilindeki çeşitli işletmeler kapsamında, örgütsel iletişim ve bilgi ifşası (whistleblowing) ilişkisini değerlendirmiş ve çalışmanın sonucunda; örgütsel iletişim tatmini ile içsel whistleblowing eğilimi arasında pozitif, dışsal bilgi ifşası (whistleblowing) eğilimi arasında ise negatif yönlü anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Taş ve Antalyalı (2015, s.34), Isparta ilinde kamu ve özel hastanelerde çalışan hemşirelerin bilgi ifşası (whistleblowing) tutumlarını değerlendirmiş; özel hastanelerde çalışan hemşirelerin kamu hastanesinde çalışan hemşirelere oranla daha fazla içsel bilgi ifşası (whistleblowing) i tercih ettikleri ve ayrıca hemşirelerin bilgi ifşası (whistleblowing) davranışları üzerinde etik değerlerinin belirleyici olduğu sonucuna ulaşmıştır. Alleyne ve arkadaşları (2013, s.20-21), bağımsız denetçilerin bilgi ifşası niyetlerine yönelik kavramsal bir model geliştirmiş ve söz konusu modelin; meslek örgütlerine, denetçilerin etik bilincini artırmak için mesleki davranış kurallarına uygun etik gereksinimlerini geliştirmeleri konusunda yardımcı olabileceğini sonucuna ulaşmıştır. Ahmad (2011, s.155), Malezya iç denetçilerinin iç bilgi ifşası niyetleri üzerinde etkili olabilecek faktörleri çoklu regresyon analizi ile değerlendirmiş; iç denetçilerin iç bilgi ifşası niyetleri üzerinde, yanlışlık türüne bağlı olarak; etik iklim ilkeleri (örgütsel faktörler), etik kararın göreceli boyutları (bireysel faktörler), yanlışlığın ciddiyeti (kurumsal faktörler) ve demografik faktörlerin etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Shawyer (2011, s.177-178), muhasebe meslek mensuplarının kazanç yönetimi eylemlerine yönelik bilgi ifşası davranışları üzerinde ahlaki yoğunluğun etkisini araştırmış, çalışmanın sonucunda; meslek mensuplarının ahlaki yoğunluğunun kazanç yönetimi eylemini raporlama konusunda ahlaki niyetlerini etkilediğini tespit etmiştir. Özler ve arkadaşları (2010, s.187), bilgi ifşası (whistleblowing) ve etik ilişkisini teorik bir zeminde değerlendirmiş; whistleblower'ın sahip olduğu ahlak bilgisinin ne tür bir bilgi niteliği taşıdığı, kaynağının neye dayandığının belirlenmesi, açığa vurma

davranışlarının nedenleri ile kapsadığı bilginin doğruluğunun ve haklı olup ya da olmadığını ortaya koymanın bilgi ifşası (whistleblowing)-etik ilişkisi bakımından önemli olabileceğini belirtmiştir. Bunget ve David-Sobolevschi (2009, s.10-11), iç denetim ve etik ekseninde bilgi ifşası konusunu değerlendirmiş ve çalışmanın sonucunda; bilgi ifşasının, işletmelerde bireysel ve toplu davranışları iyileştirmek açısından adil ve etkili bir araç olarak kabul edilmesi ve düzenlemelerin buna göre yapılması durumunda; bilgi ifşasının, iç denetçilerin özel bir misyon kazanmasından, kendi kendine düzenleme ruhunun oluşturulmasına ve işletmenin korunmasına kadar yönlendirebileceğini belirtmiştir. Read ve Rama (2003, s.359), ABD’li imalat işletmeleri üzerinde bilgi ifşası şikâyetlerinde iç denetimin ve dolayısıyla iç denetçilerin rolünü araştırmış ve çalışmanın sonucunda; iç denetimin kurumsal davranış kurallarına uyumu doğrulamadaki rolü ile iç denetim kanalıyla bilgi ifşası şikâyetlerinin alınması arasında pozitif bir ilişki olduğuna ulaşmıştır.

2.1. Muhasebe Bilgi Kalitesi

Muhasebe bilgilerinin farklı birey ya da gruplara iletilmesi durumunda, bilgilerin çokluğundan ziyade kalitesinin temel alınması ve iletilen bilgilerin ihtiyaçları karşılayacak niteliklere sahip olması gerekmektedir (Bayırlı, 2006, s.7). Dolayısıyla bilgi kullanıcılarının isabetli kararlar alabilmeleri için muhasebe bilgilerinin kalitesinin artırılması önem arz etmektedir (Acar ve Özçelik, 2011, s.11). Bu anlamda muhasebe bilgisinin kalitesini belirleyen unsurlar, aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (TMS/IFRS Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve; Bayırlı, 2006, s.8-12; Yazan, 2015, s.61-62; Çukacı, 2005, s.12):

İhtiyaca Uygunluk: Edinilen muhasebe bilgisinin, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olması, karara uygun bilgi edinilebilmesidir.

Gerçeğe Uygun Bir Şekilde Sunum: Ekonomik olayların, tam, tarafsız ve hatasız olarak sunulmasıdır. Muhasebe bilgilerinin işletmenin gerçek durumunu doğru ve kapsamlı bir şekilde yansıtabilmesidir.

Karşılaştırılabilirlik: Raporlayan işletmeye ilişkin bilgilerin, işletmenin başka bir dönemine ait bilgileri ile ya da diğer işletmelere ilişkin benzer bilgiler ile karşılaştırılabilir olmasıdır. Ayrıca, dönemler itibariyle uygulanan muhasebe politikalarının tutarlı olması, farklı dönemlerdeki muhasebe uygulamaları ile yeterli bir bağlantı kurulabilmesidir.

Doğrulanabilirlik: Farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri olarak ifade edilebilmektedir.

Anlaşılabilirlik: Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulmasıdır. Finansal tablolarda sunulan muhasebe bilgilerinin, bilgi kullanıcılarının kolayca anlayabileceği bir niteliğe sahip olması olarak da ifade edilebilmektedir.

Zamanında Sunum: Bilginin karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelmektedir. Başka bir ifadeyle, bilginin ihtiyaç duyulan zamanda elde edilebilmesidir.

İlgililik: Muhasebe bilgilerinin, muhasebe bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda fark yaratma, alınacak karar üzerinde belirgin bir etkiye sahip olma durumudur.

Güvenilirlik: Muhasebe bilgilerinin hata ve hilelerden arındırılarak, belirli bir konuyu makul bir şekilde açıklamada gerçeği ve doğruları yansıtması durumudur.

Ulaşılabilirlik: İhtiyaç duyulan bilgiye istenilen her anda kolaylıkla ulaşılabilmesi durumudur.

Etkin Maliyet: Ulaşılan bilgiden elde edilecek faydanın, bilgiye ulaşmada katlanılan maliyetten daha fazla olmasıdır.

2.2. Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Unsurlar

İşletmelerde muhasebe faaliyetleri birçok unsurun etkisi altında kalmaktadır. Söz konusu unsurların çeşitliliği üretilen muhasebe bilgisinin kalitesinin artmasına ya da azalmasına yol açabilmektedir (Yazan, 2015, s.62). Literatürde muhasebe bilgisinin kalitesini etkileyen unsurlar çeşitli bakış açılarına göre farklı sınıflandırmalar altında incelenebilmektedir. Bu çalışmanın teması kapsamında muhasebe bilgi kalitesini etkileyen unsurlar; *organizasyonel faktörler*, *dış çevre faktörleri* ve *bilgi kalitesi faktörleri* şeklinde sınıflandırılmaktadır (Demir, 2010, s.147; Acar ve Özçelik, 2011, s.15-18):

Organizasyonel Faktörler: Eğitim, organizasyonel yapı, kalite yönetimi, performans değerlendirme ve ödüllendirme, değişim yönetimi, fayda maliyet analizi gibi unsurlardan meydana gelmektedir.

Dış Çevre Faktörleri: Yasalar ve standartlar kapsamında oluşturulan finansal muhasebe bilgileri ve yönetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere oluşturulan maliyet ve yönetim muhasebesi bilgilerinden meydana gelmektedir.

Bilgi Kalitesi Faktörleri: Bilgi kalitesi politika ve standartları, bilgi kalite kontrolü ve raporlama, bilgi kalitesi geliştirme yaklaşımları, bilgi üretim stratejileri ve *iç denetim* unsurlarından oluşmaktadır.

Çalışmanın teması kapsamında ilerleyen aşamalarda; muhasebe bilgi kalitesini etkileyen önemli unsurlarından birisi olan “**İç Denetim**” kavramı üzerinden hareket edilmekte ve söz konusu kavram ile çalışmanın kapsamı sınırlandırılmaktadır.

2.3. İç Denetim

İç denetim bilgi üretim faaliyetleri ile ilgili bir kavram olup bilgi üretim süreçlerinin sürekli denetim altına alınması bilgi hatalarını ortadan kaldırmaktadır. Bu anlamda yürütülen etkin denetim faaliyetleri üretilen muhasebe bilgisinin kalitesini artırabilmektedir (Özçelik, 2010, s.151). Böylece iç denetim faaliyeti; işletmelerin her türlü faaliyetlerini iyileştirmek, geliştirmek ve söz konusu işletmelere değer yaratmak hedefiyle, bağımsız ve objektif bir biçimde güvence ve danışmanlık hizmeti verebilmektedir (Demir, 2010, s.149). İç denetim faaliyetleri sonucunda; işletmede, amaç ve hedefler doğrultusunda kaynakların ekonomik, etkili ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanmadığı, yürütülen faaliyetlerin ilgili mevzuatlara uygunluğu, işletme varlıklarının korunması ve işletme içerisinde mevcut bulunan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı belirlenebilecek olup işletmenin ürettiği bilgilerin *güvenirliği* hususunda güvence ve danışmanlık hizmeti sağlanmış olabilecektir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s.33).

İşletmelere hizmet etmek üzere, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletme bünyesinde bağımsız bir kimliğe sahip olan iç denetim fonksiyonu (Pickett, 2005, s.109); bir güvence unsuru olarak muhasebe bilgilerinin doğruluğunun yanında işletmelerin eğilimlerini dikkate alan ve bünyelerindeki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir süreçtir (Tüm, 2013, s.103; Memiş, 2008, s.75). Güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan etkin bir iç denetim sisteminin varlığı; üretilen *bilgilerin doğruluğu ve tamlığı* konusunda da işletme içi ve dışına makul güvence oluşturabildiğini işaret etmektedir (Akçay, 2013, s.59-60). Ayrıca işletme faaliyetlerinin değerlendirilerek güvenilir ve saygın bir yargıya ulaşılması konusunda iç denetim faaliyetlerinin yeterince *açık,*

belirgin ve objektif değerlendirmeler yapabilmesiyle mümkün olabilmektedir. Objektifliği sağlamanın güvenilir yolu ise önceden belirlenen ilkeler üzerinden hareket etmekten geçmektedir (Köse, 2007: 50). Diğer taraftan iç denetim, işletme maliyetleri ile de doğrudan ilgilidir. İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi aşamasındaki hata ve eksiklikleri tespit ederek *maliyetleri azaltmayı* hedeflemekte ve maliyetlerin düşürülmesi hedefiyle de işletmede uygulanmakta olan yardımcı yardımcı sistem, teçhizat ve çalışanların da verimliliğini denetlemektedir (Aslan ve Özçelik, 2009, s.116). Açıklanan bilgiler doğrultusunda, etkin bir iç denetim sisteminin varlığı; işletme yönetimine danışmanlık ve yardım etme, sorumluluk ve hesap verebilme, tasarruf sağlama, hileli işlemlere karşı korunma gibi konulardaki ihtiyaçları karşılayabileceğini (Kurnaz ve Çetinoğlu; 2010, s.26-27) ve işletme amaçları doğrultusunda; üretilen muhasebe bilgilerinin *güvenilirliği, doğruluğu ve tamlığı konularında* da güvence oluşturabileceğini göstermektedir.

2.4. Bilgi İfşası (Whistleblowing) Kavramı

“Whistleblowing” kavramı İngilizce’de “ıslık çalma”nın karşılığı olarak tanımlanmakta ve söz konusu kavramın orjini ise bir İngiliz polisinin suç işleme eğiliminde olan bir kişiye, onu uyarmak maksadıyla ıslık çalmasına dayanmaktadır. Söz konusu kavram İngilizce literatürde yaygın olarak görülmemesinin yanında “*organizational wrongdoing*”, “*organizational misconduct*”, “*malpractice*” gibi kavramlarla da ifade edilebilmektedir (Aktan: 2006, s.1). İlk kez 1963 yılında güvenlik açısından ortaya çıkmış olan hukuki bir belgede kullanılan (Sayğan ve Bedük, 2013, s.4-5), örgütlerdeki yanlış uygulamaların yazılı ya da sözlü şekilde, kimliğini gizli tutarak ya da doğrudan örgüt içindeki yönetsel birimlere ya da örgüt dışına bildirilmesi olarak tanımlanabilen whistleblowing kavramı (Celep ve Konaklı, 2012, s.66); örgütlerde muhtemel kötü ve yanlış davranışların raporlanması ve açığa çıkarılması olarak ifade edilebilmektedir. Daha açık bir ifadeyle whistleblowing; bir örgüt içerisinde yasa dışı ve etik değerler ile bağdaşmayan davranış ve faaliyetlerin örgüt içi ya da örgüt dışı diğer kişi, kurum ve kuruluşlara zarar vermemesi bakımından enformasyon sahibi bireyler tarafından problemleri çözme gücüne ve yetkisine haiz iç ve dış otoritelere bildirilmesi olarak tanımlanabilmektedir (Mercan vd, 2012, s.171).

Yapılan tanımlamalar doğrultusunda; işletme varlıklarını çalmak, rüşvet alışverişi yapmak, muhasebe kayıtlarında hile yapmak, işletmeye ait önemli verileri kişisel çıkar sağlamak maksadıyla işletme dışına çıkarmak, denetim konusunda ihmaller yapmak, etik ihlalini göz ardı etmek, kaynakları boşa harcamak gibi olaylar örnek olarak bilgi ifşası kapsamında

değerlendirilebilmektedir (Aydın, 2002, s.85-86). Ayrıca, hile türü olan varlık usulsüzlükleri; nakit hırsızlığı, fatura ve bordro usulsüzlükleri, işletme kaynaklarının suiistimal edilmesi, stok hırsızlığı gibi olaylar ve kamu yararına olabilecek diğer bilgiler de yukarıdaki açıklamalara ek olarak bilgi ifşası kapsamında ele alınabilmektedir (Dönmez ve Karausta, 2011, s.19).

Bilgi İfşacısı (Whistleblower): Çalışmaları sırasında tespit ettikleri yasa dışı ya da etik dışı davranış ve eylemleri ortaya çıkararak kişidir (Khemani, 2009, s.4). Diğer bir tanıma göre; yetkinin kötüye kullanımını ya da kamu yararına olan bir bilgiyi ortaya çıkaran kişidir (Liyanarachchi ve Adler, 2011, s.167). Yapılan tanımlama doğrultusunda, ifşa eylemi ilgili olayın başka birey ya da kurumlara zarar vermemesi maksadıyla yapılmaktadır. Dolayısıyla mağdur, bilgiyi ifşa eden birey olabilmesinin yanında kurum içerisinden ya da dışından ya da toplumun kendisi de olabilmektedir. Bu anlamda bilgi ifşasını gerçekleştiren konu ile ilgili bir kişi olup söz konusu kişi geçmişteki bir çalışan ya da mevcutta çalışan birisi de olabilmektedir (Aktan, 2006, s.2-3). Bu noktada whistleblower internal (iç) ve external (dış) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Internal whistleblower ifşa eylemini örgüt içerisindeki üst yönetime karşı gerçekleştirmekte, external whistleblower ise ifşa eylemini örgüt dışındaki makamlara, meydana ve şahıslara bildirmektedir (Liebanau, 2006, s.18). Açıklanan eylemler dışında bir kişi dikkat etmek, ün kazanmak, terfi etmek ve maddi ödül elde etmek amacıyla da ifşa eylemi yapabilmektedir (Uyar ve Yelgen, 2015, s.88). Bu anlamda, bilgi ifşasını gerçekleştirenlerin bazıları, örgütlerde yolsuzluk ve rüşveti olaylarını ortadan kaldıran ve olması muhtemel hataların felaketlere yol açmasını engelleyen kahramanlar olarak takdir edilme durumunda iken, bazıları ise yapmış oldukları hareketlerinden dolayı farklı tepkilerle karşılaşmakta; işlerini kaybedebilmekte, yaptıkları eylemden dolayı kavulabilmekte ya da yaptıkları eylemin kanunlara aykırı olması gerekçesi ile suçlanabilmektedir (Banisar, 2011, s.1).

Bilgi İfşası (Whistleblowing) Oluşumu; ahlaki olmayan davranışlar ile karşı karşıya kalan bir kişi söz konusu davranışları işletme içine ve işletme dışına raporlayabilmektedir. Belirtilen bu davranışların etik bir ortamın yaratılmasındaki faydası önem arz etmektedir. Ayrıca, işletmenin dışının itici bir güç oluşturması; çalışanların ilgili durumu işletme dışına duyurmayı tercih etmesini tetikleyebilmektedir (Park vd, 2008, s.930). Dolayısıyla işletme çalışanlarının öğrendikleri bir kısım bilgileri yöneticilerine, konuyla alakalı kamu kurumlarına ve medyaya ulaştırması da bilgi ifşası kavramında değerlendirilebilmektedir (Aydın, 2002, s.81). Bilgi ifşasının gerçekleştirilmesi sırasında, whistleblower bazı risklerle karşı karşıya kalabilmektedir: whistleblower üzerine gidilerek, O'na dikkat çekilmesi ve kronik sorunlu

çalışan şeklinde nitelendirilmesi, whistleblower'ın bir daha bu şehirde ya da bu sektörde çalışamazsın şeklinde tehditlerle karşılaşması ve yerine getiremeyeceği görev ve sorumluluklar yüklenerek işten çıkartılması da söz konusu risklerden bazılarıdır (Çiğdem, 2012, s.69). Diğer taraftan, bir işletme çalışanları etik ve yasal olmayan karşısında; hiç bir şey yapmamak, diğer çalışanlar ile söz konusu durumu paylaşmak, işletme içerisine ya da dışına ilgili durumu rapor etmek ve işten ayrılmak gibi farklı biçimlerde davranış sergileyebilmektedir (Aktan, 2006, s.5). Bilgi ifşası eylemine yönelik söz konusu davranışlar Tablo 1'de görsel hale getirilmiştir (Ahmad, 2011, s.2).

Tablo 1. Bilgi İfşacısının (Whistleblower'ın) Tercihleri

KARAR	TERCİH
Hiçbir şey yapmamak	Örgütte Kalmak Örgütten Ayrılmak
Diğer Çalışanlarla Durumu Paylaşmak	Örgütte Kalmak Örgütten Ayrılmak
Örgüt içerisine durumu rapor etmek	Örgütte Kalmak Örgütten Ayrılmak
Örgüt dışına rapor etmek	Örgütte Kalmak Örgütten Ayrılmak
Ayrılmak	Örgütte Kalmak Örgütten Ayrılmak

Kaynak: Ahmad, 2011, s. 2; Uyar ve Yelgen, 2015, s.90

2.5. Bilgi İfşası (Whistleblowing)'i Etkileyen Faktörler

Etik ve yasal bir durumla bağdaşmayan davranışların açığa çıkarılması bazen çalışanlar arasında kabul görmeyebilmektedir. Durumu ifşa edenlere bir takım aşağılayıcı sıfatlar yüklenmekte ve söz konusu kişiler işletme içerisinde dışlanabilmektedir (Sayğan ve Bedük, 2013, s.6). Böyle bir durumla karşı karşıya kalan kişi, ahlak dışı ve kurallara uygun olmayan uygulamaları, yönetime, bildirmek ya da bildirmemek bakımından çeşitli seçenekleri değerlendirmektedir. Bu noktada, durumun bildirilmesinden önce, karşılaşılan olayın; ciddiyeti, türü ve söz konusu olayın fark edilmesine sebep olan husus önem arz etmektedir.

Ayrıca, mevcut olayın kime nasıl bildirileceği konusu da Bilgi İfşacısı açısından ayrı bir önem taşımaktadır (Celep ve Konaklı, 2011, s.67-68). Çünkü düzeltici eylemin yapılacağına inanmama, yönetim ya da yöneticinin misilleme yapabileceği korkusu, isminin gizli tutulacağına inanmama ve kiminle nasıl temas kuracağını bilememe çalışanların ifşa eylemi konusundaki davranışlarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Dönmez ve Karausta, 2011, s.24). Bilgi ifşasını eyleminin neden yapıldığı anlamak ve kavramak açısından durumsal ve çevresel faktörler dikkate alınmaktadır. Bu faktörler aşağıda açıklanmaktadır (Uyar ve Yelgen, 2015, s.93; Mercan vd, 2012, s.172; Seifert, 2006, s.7-8):

Kişisel Faktörler: Bilgi ifşasında bulunanlar, genellikle evli ve erkek olmakta, iş tatmini ve örgütsel bağlılığı yüksek seviyede, mükemmel iş performansına sahip, iyi eğitilmiş ve örgütsel yüksek basamaklarda yer almaktadırlar. Uzun süredir aynı bölümde çalışmakta olup, belirsizlik karşısında toleransı olmayan ve diğer çalışanlara göre daha yaşlıdır.

Durumsal Faktörler: Bilgi ifşasında bulunanlar yanlış uygulamaların farkında olup söz konusu durumu tanımlayabilmektedirler. Doğru olmayan ve etik dışı eylemlerin iş arkadaşlarına zarar verdiğini gördükleri anda harekete geçmeye hazır bulunmaktadır. Durumsal faktörlerin oluşumu ile birlikte yanlış uygulamaların raporlanmasının; bilgi ifşasında bulunanların desteklenmesiyle artış göstereceği muhtemel karşılanmaktadır.

Örgütsel Faktörler: Bilgi ifşası eyleminin gerçekleşmesini; destekleyici örgüt kültürü, yüksek derecede örgütsel bağlılık, kurumsal vatandaşlık davranışının gelişmiş olması (Aktan, 2006, s.3), etik değerlerin yüksek düzeyde bulunması, bilgi ifşası eyleminin rapor edileceği politika ve prosedürlerin olması, katılımcı yönetim anlayışının olması, bilgi ifşasında bulunanlara karşı olumsuz davranışlarda bulunulmaması gibi faktörler etkileyebilmektedir.

2.6. Kaliteli Muhasebe Bilgisi Üretilmesinde İç Denetim ve Bilgi İfşası (Whistleblowing) Değerlendirmesi

Günümüzün değişen ortamında işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlamaları ve faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürebilmeleri; çağımızın önemli bir değeri olan bilgiye, özellikle de kaliteli bilgiye sahip olmalarına dayanmaktadır. Değişen rekabet ortamında işletmelerin başarısı bakımından kaliteli bilgi büyük önem taşımakta olup işletmenin etkili bir performans sergilemesi, rekabet avantajı yaratabilmesi ve işletme yönetimi tarafından geleceğe dönük isabetli kararlar alınması noktasında kaliteli bilgi kilit role sahiptir. Dolayısıyla üretilen bilginin kalitesi işletmeler açısından büyük önem taşımakta (Demir, 2010, s.142) olup söz konusu bilgilerin kalitesinin artırılması ise etkin bir şekilde yürütülen *iç denetim* faaliyeti ile mümkün olabilmektedir (Özçelik, 2010, s.163). İşletme faaliyetlerine değer katması ve

amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan iç denetim faaliyeti (Günerdem, 2006, s.57); işletmenin ürettiği bilgilerin güvenilirliği konusunda ise, güvence ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır (Demir, 2010, s.149).

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmesinde büyük önem taşıyan; imaj, güven, sadakat, iş ahlakı ve sosyal sorumluluk gibi kavramların özümsemesi ve söz konusu kavramların işletmelerde var olmasını ve kontrolünü sağlayacak standartların oluşturulması açısından iç denetim önemli bir yere sahiptir (Mercan vd, 2012, s.175). Hileye karşı en çok kullanılan araçlardan birisi olan iç denetim faaliyeti, iç kontrol unsurlarından; izleme ve gözetim ekseninde değerlendirilmekte (Kandemir ve Kandemir, 2012, s.48) olup, işletmelerde erken ikaz görevi üstlenerek; iç kontrollerin, risklerin ve yönetim süreçlerinin etkin ve etkinliğinin devamlı olarak değerlendirilmesine ve işletme amaçlarının başarılmasına katkıda bulunmaktadır (Mengi, 2013, s.82).

İşletme faaliyetlerinin belirlenmiş amaç ve politikalar doğrultusunda, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının *doğru ve tam* olarak tutulmasını, finansal bilgilerin *zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini* sağlamak üzere (Demir, 2010, s.148), işletmenin yönetim kurulunca gerçekleştirilen kontrolleri kapsayan iç kontroller (Kandemir ve Kandemir, 2012, s.44), büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin yetersiz olması, güvenilir görülen bazı çalışanların ihanet etmesi, işletme içi ya da dışı tarafların gizli anlaşma yaparak işletme sahiplerinin aleyhine gerçekleştirdikleri faaliyetler nedeniyle, çeşitli hile, yolsuzluk ve suiistimler meydana gelmekte olup, paydaşların ise milyarlarca lira zarara ve itibar kaybına uğratıldığı tahmin edilebilmektedir (Mercan vd, 2012, s.175). İşletmelerde yasalara, etik değerlere uygun olmayan söz konusu davranış ve eylemler yanlış uygulama olarak nitelendirilmekte olup (Aydın, 2002, s.79) meydana gelen yanlışlıklar ise işletmelerde hata ve hile olarak kendini göstermektedir. Hata bilmeden yapılan yanlışlık olarak ifade edilebilirken hile kasıtlı yapılan yanlışlık olarak nitelendirilebilmektedir. Hile; varlıkları kötüye kullanma ve hileli finansal raporlama şeklinde ortaya çıkmaktadır (Uyar ve Yelgen, 2015, s.94). Varlıkları kötüye kullanma; işletme varlıklarının çalınması, zimmete geçirilmesi ya da suiistimalleri olarak tanımlanabilmektedir (Dönmez ve Karausta, 2011, s.19). Hileli finansal raporlama; mali tablolarda yer alan tutarların ya da açıklamaların yanlış açıklanması ile bilgi kullanıcılarının aldatılmasıdır (Yaman, 2008, s.163). Söz konusu duruma; tahrifat, değiştirme, kasıtlı olarak yapılan maddi hata, kasıtlı yanlış yorumlama, muhasebe ilkelerinin, kurallarının, politikalarının ve ölçme yöntemlerinin yanlış uygulanması, yetersiz açıklama,

yasal olmayan kazanç yönetimi aracılığıyla muhasebe tekniklerinin olması gerekenden farklı kullanımını, mevcut kural bazlı muhasebe standartları altında muhasebe uygulamalarının manipüle edilmesi örnek olarak gösterilebilmektedir (Dönmez ve Karausta, 2011, s.20). Ayrıca yetersiz finansal kontroller, baskı altında bulunan çalışanlara hile yapmaları için fırsat oluşturmakta; özellikle zayıf kontrol ve işletme kültürü, yapılan hilelerin nedeni olarak gösterilebilmektedir (Uyar ve Yelgen, 2015, s. 96).

Medyada hemen her gün yayınlanan bir haberle iş yerlerinde kanunlara uygun olmayan, çevreye ya da insan sağlığına zararlı eylemler ortaya çıkmakta söz konusu olaylar toplumun bütün kesimlerinde önemli yankılar uyandırmaktadır (Mercan vd, 2012, s.169).

“Times” dergisinin 2002 yılında, 3 kadını yılın kahramanı olarak ilan etmesi bu tür haberlere örnek olarak gösterilebilmektedir. Bu kişiler; Sherron Watkins, Cynthia Cooper ve Coleen Rowley'dir. Kahraman olarak seçilen Sherron Watkins, ABD'nin en büyük işletmelerinden birisi olan Enron'da, genel müdür yardımcılığı yaptığı dönemde, işletme içinde meydana gelen *muhasebe yolsuzluklarını* fark etmiş ve söz konusu durumu işletmenin en üst yöneticisine bildirmiştir. Üst yöneticisine ifşada bulunan Watkins, genel müdür yardımcılığından alınmış ve daha düşük statüdeki pasif bir göreve getirildiğinde, işletmedeki yolsuzlukları yetkili kurum ya da kuruluşlara bildirerek işten ayrılmış olup sonucunda, Enron'un çöküşü başlamış olmaktadır. Seçilen yılın kahramanının diğeri Coleen Rowley ise, FBI ajanıdır ve *11 Eylül saldırılarını* FBI'nın önceden bildiğini açıklamıştır. Rowley, 11 Eylül'den önceki aylarda şüpheli bazı kişilerin Amerika'da uçuş dersleri aldığını üstlerine iletmiş ancak dikkate alınmamıştır. Tarihin önemli terörist saldırılarından birisi olarak kabul edilen 11 Eylül saldırıları gerçekleştiğinde ise hazırladığı 13 sayfalık raporu Senato İstihbarat Komitesi üyelerine vermiştir. Yılın kahramanlarından sonuncusu ise Cynthia Cooper'dır. Cooper, dünyaca ünlü WorldCom işletmesinin mali denetçisi ve başkan yardımcısı olmasıyla başlayan sürecin sonunda; işletmenin *muhasebe hesaplarında manüplasyon* yapılarak gerçekleştirilen 9 milyar dolarlık *yolsuzluğu* ortaya çıkarmış ve bu durumu denetçi işletme olan Arthur Andersen'e belirtmiştir. Denetim işletmesi olayı dikkate almayınca; Cooper, ulaştığı bulguları hükümete bildirmiş ve yolsuzluğu ortaya çıkarmış dolayısıyla da yılın kahramanı olarak seçilmiştir (Sayğan ve Bedük, 2013, s.3).

Yukarıda açıklanan örnekler doğrultusunda; özel sektörde ve devlet kurumlarında hataların ortaya çıkarılmasında bilgi ifşası (whistleblowing) bir araç olarak kullanılabilir (Banisar, 2011, s.1). Bu durumda, bilgi ifşası (whistleblowing) sürecinin etkililiğini değerlendirmek açısından ise iç denetim departmanları önemli bir paya sahiptir (Uyar ve

Yelgen, 2015, s. 96). Dolayısıyla, işletmelerde yaşanan etik dışı faaliyetlere engel olunması önemli ölçüde; çalışanların denetimine, denetim komitesi ve denetçilere düşmektedir (Chiu, 2002, s.581). Ancak bu noktada, iç denetçi; çalışmaları sırasında çeşitli; hile, yolsuzluk ve suiistimaller ile karşı karşıya kalmakta ve bu unsurları ifşa etme ve bilgi ifşasında bulunup bulunmama konusunda kararsız kalabilmektedir. Çünkü denetçiler, aynı zamanda ilgili işletmenin çalışanı olmalarından dolayı, yönetimin hoşuna gitmeyeceği biçimde yönetim kuruluna bilgi vermeleri durumunda kovulma ya da kıdem indirme tehdidi ile karşı karşıya kalabilmektedir (Uyar ve Yelgen, 2015, s. 94-96). Buradan hareketle iç denetçi, etik davranış standartlarını işletmelerde oturtması ve bilgi ifşası (whistleblowing) gerçeğinden hareket ederek çalışanlar ile yakın temasta bulunması ve bilgi ifşası (whistleblowing) olayları gerçekleşmesi durumunda ise söz konusu olayları ciddiye alması gerekmektedir. bilgi ifşası (whistleblowing) eyleminin bir iç denetim ikaz işareti olarak kabul edilmesi ve sistemde hata olduğunun ortaya çıkma durumunun üstü kapatılmadan iç denetçi tarafından değerlendirilmesi durumunda, ilgili olay işletme içerisinde çözüme kavuşturulacak olup işletmeye olumlu imajı yaratabilecektir. Dolayısıyla, kurumsal faaliyetlerde verimliliği destekleyen ve sürdürülebilmesine katkı sağlayan ya da verimsizliğe neden olan unsurları tespit ederek yok eden iç denetim gibi kurumsal mekanizmaların önemi artmış olacaktır (Mercan vd, 2012, s. 175). Bu doğrultuda ise işletmelerde etkin bir bilgi ifşası (whistleblowing) politikası oluşturulmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınması önem arz etmektedir (Aktan, 2006, s.11):

Üst Yönetimin Kararlılığı: Bilgi ifşası (whistleblowing) hususunda üst yönetim, samimi tavrını kararlılığını ortaya koyması gerekmektedir.

Eğitim: İşletme çalışanları yasal ve etik olmayan davranış ve eylemler konusunda bilgilendirilmesi gerekmektedir.

İletişim: Çalışanların görüşlerine önem verilmeli ve toplantılar yaparak görüşlerinin alınması gerekmektedir. İşletmeden meydana gelebilecek olan yanlış uygulamaların rapor edilmesi konusunda çalışanlara cesaret ve güven aşılması gerekmekte ve çalışanların iletişim kanallarını (telefon, internet, e-mail) etkin kullanmalarına imkân tanınması gerekmektedir.

Ombudsman: İşletme içerisinde yasal ve etik olmayan iddialarını soruşturacak ve raporlayacak bir Ombudsman Bürosu'nun açılması gerekmektedir.

Ödüllendirme: İşletme çalışanlarının etik ve yasal olmayan eylem ve davranışları raporlamaları ve soruşturma sonucunda ise yapmış oldukları açıklamaların doğru çıkması

durumunda üst yönetim tarafından gizlice ödüllendirilmeli, doğrudan ödüllendirme yapılmaması gerekmektedir. Çünkü raporlayan kişinin işletme içerisinde bazı kişiler tarafından haksız yere suçlanması söz konusu olabilmektedir.

Cezalandırma: İşletmelerde yanlış uygulama yapanların cezalandırılması gerekmektedir.

Koruma: Bilgi ifşasında bulunacak kişilere zarar gelmeyeceğinin açıkça belirtilmesi ve çalışanlara bu konuda güven duygusu aşılanması gerekmektedir.

Yazılı Kurallar ve Kodlar: İşletmede bilgi ifşası (whistleblowing) hususunda yazılı kurallar oluşturulması gerekmekte olup işletme çalışanlarına beyan edilmesi gerekmektedir.

Adil Soruşturma Süreci ve Sonucun Açıkça İlan edilmesi: Meydana gelen olayların tarafsız bir şekilde soruşturulması ve şikâyetlerin süratli bir biçimde çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

Kamuoyunu Doğru Bilgilendirme: Bilgi ifşası eyleminin dışarıya aksetmesi durumunda konu ile ilgili kamuoyuna; doğru, dürüst ve mesajların gerçekleri saptırmayacak biçimde vaktinde iletilmesi gerekmektedir (Uyar ve Yelgen, 2015, s.98).

3. SONUÇ

Dünya genelinde yaşanan teknolojik gelişmeler ve değişen rekabet ortamı işletmelerin etkin ve verimli çalışabilmelerini derinden etkilemekte ve bu noktada üretilen *muhasabe bilgilerinin kalitesi* günümüzde daha fazla önem kazanmaktadır. Dolayısıyla bilgi kullanıcılarının doğru ve isabetli karar alabilmelerinde *kaliteli muhasabe bilgisi* kilit rol üstlenmektedir. Buradan hareketle bilgi üretim süreçlerinde *iç denetim* faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde yerine getirilmesi muhasabe bilgisinin kalitesini artırabilmektedir. Üretilen söz konusu bilgilerin kalitesi üzerinde, bilginin; doğruluğu, güvenilirliği, saygınlığı, etik ve ahlaki değerlere uygunluğu gibi unsurlar önemli etki yaratmakta, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının kararlarını da önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Bu anlamda üretilen bilgilerin güvenilirliği bakımından yukarıda açıklanan unsurlara uygun olmaması durumunda kamu yararı gözetilerek; işletmede yanlış olarak uygulanan eylem, davranış ve uygulamaların ortaya çıkarılmasında yararlanılan “bilgi ifşası (whistleblowing)” kavramı çağımızın iç denetim uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmaktadır.

Bu çalışmada işletmelerde üretilen muhasabe bilgilerinin kalitesinin artırılması ekseninde iç denetim ve bilgi ifşası (whistleblowing) ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmanın amacı kapsamında; muhasabe bilgi kalitesi hakkında bilgi verilerek söz konusu

kalitenin belirleyicileri ve etki eden faktörler üzerinde durulmuştur. İlerleyen aşamalarda ise iç denetim faaliyetinin kaliteli muhasebe bilgisi üretilmesindeki rolü ile whistleblowing kavramı ile ilişkisi, Whistleblowing kavramının Türk literatürüne 2000’li yıllarda girmesi ve uygulamada yaşanan zorluklar nedeniyle bu çalışmada teorik olarak değerlendirilmiştir. Çeşitli disiplinlerde farklı pencerelerden sunulan bilgi ifşası (whistleblowing) kavramının hareket noktası kabul edilerek iç denetim ile muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki dolaylı rolünün belirlenmesi araştırmanın önemini göstermekte olup yapılan bu çalışma, ileride yapılacak olan araştırmalara, temel teşkil etmektedir.

İşletmelerin kaliteli muhasebe bilgisi üretmesinde önemli bir etkiye sahip olan iç denetim mekanizmasının bilgi ifşası (whistleblowing) kavramı ile desteklenmesi; gerçekleştirilen faaliyetlerin etkin ve verimli işleyebilmesine olanak sağlayacak olup böylece denetim faaliyetlerin şeffaflaştırılmasına katkı sağlanabilecek ve bütün paydaşların işletmeye güven duygusu da artırılabilir. Sonucunda ise üretilen bilgilerin kalitesini artırılabilmesinin beraberinde işletmelere gelecekte marka değeri olarak yansıtılabilecektir. Bilgi ifşası (whistleblowing) kavramının yaygın kullanımı bu anlamda işletmelerin iç denetim mekanizmasını güçlendirecek olup işletmelerin kurumsallaşmasında önemli rol oynayabilecektir. Dolayısıyla işletmelerin her kademesinde bilgi ifşası (whistleblowing) kavramının etkin hale getirilmesi hem çalışanlar arasındaki dürüst iletişimi güçlendirecek hem fonksiyonel denetim faaliyetlerinin kolaylaştırılmasına katkı sağlayacak hem de işletmelerde risk yönetimi ve kurumsal yönetim uygulamalarının etkin ve doğru bir şekilde uygulanması bakımından güçlü bir alt yapı oluşturulabilecektir. Bu alt yapı sayesinde işletmelerin toplumdaki rolü değişmiş ve genişlemiş olacak; sorumluluk alabilen, çevreye duyarlı, şeffaf, hesap verebilir ve adil yönetim anlayışının bütün işletmelerde uygulanabilir hale getirilmesinde de önemli bir mesafe alınmış olabilecektir. Gelecekte yapılacak olan çalışmalar, bilgi ifşası (whistleblowing) kavramı temelinde konunun uygulama ayağını hayata geçirebilmesi durumunda; çağımızın iç denetim faaliyetlerine yeni bir bakış açısı kazandırmış olacak olup ülke ekonomisine ekonomik değer olarak yansıtılabilecektir.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş ve Özçelik, Hakan (2011), “Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Ocak/2011; ss: 10-23
- Ahmad, Syahrul Ahmar, (2011), Internal Auditors And Internal Whistleblowing Intentions: A Study Of Organisational, Individual, Situational And Demographic Factors, Doctor Of Philosophy, Edith Cowan University, School Of Accounting, Finance And Economics.
- Akçay, Serkan, (2013), “Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama”, Afyon Kocatepe İİBF Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 1, ss: 51-70.
- Aktan, Çoşkun C. (2006), “Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki Ve Vijdani Red Davranışı: WHISTLEBLOWING”, Mercek Dergisi, ss. 1-12.
- Alleyne, Philmore; Hudaib, Muhammad ve Pike, Richard (2013), “Towards A Conceptual Model Of Whistle-Blowing Intentions Among External Auditors”, The British Accounting Review, 45, pp: 10-23.
- Aslan, Sinan ve Özçelik, Hayrettin (2009), “İç Denetim Ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi”, Zkü Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 5, Sayı 10, ss: 109–119.
- Aydın, Ufuk (2002) “İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi İfşası (Whistleblowing)”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2(2), ss:79-100.
- Banisar, David (2011) “Whistleblowing: International Standards And Developments”, Sandoval, Irma E. (Editor). "Corruption And Transparency: Debating The Frontiers Between State, Market And Society", World Bank-Institute For Social Research, Unam, Washington, D.C.
- Başol, Oğuz ve Karatuna, Işıl (2015), “Örgütlerde Olumsuz Durumların İfşa Edilmesi Ve Örgütsel İletişim İlişkisi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 37, Sayı: 2, ss: 153-170.
- Bayırlı, Rıdvan, (2006), Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri Ve Örnek Bir Uygulama, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bunget, Ovidiu-Constantin Ve David-Sobolevschi Maria-Iulia, (2009), “Ethics And Internal Audit: Whistleblowing Issues”, Online At [Http://Mpra.Ub.Uni-Muenchen.De/17312/](http://Mpra.Ub.Uni-Muenchen.De/17312/)
- Celep, Cevat ve Konaklı, Tuğba (2012) “Bilgi İfşası: Eğitim Örgütlerinde Etik Ve Kural Dışı Uygulamalara Yönelik Bir Tepki”, E-International Journal of Educational Research, 3(4), ss:65-88.
- Chan, Ann; L-C, Lee, Edward ve Lin, Stephen (2006), “The Impact Of Accounting Information Quality On The Mispricing Of Accruals: The Case Of FRS3 In The UK”, J. Account. Public Policy, Vol: 28, pp: 189–206.
- Chiu, Randy K. (2002) “Ethical Judgement, Locus Of Control, And Whistleblowing Intention: A Case Study Of Mainland Chinese MBA Students”, Managerial Auditing Journal, 17(9), pp:581-587.
- Çiğdem, Serpil (2012) “Büro Yönetiminde Whistleblowing Ve Etik İlişkisi”, 11th Ulusal Büro Yönetimi Ve Sekreterlik Kongresi, Isparta.
- Çukacı, Yusuf Cahit, (2005), “Ekonomik Değer Olarak Bilginin Muhasebe, İşletmeler Ve Genel Ekonomi Açısından Değerlendirilmesi”, Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları, ss: 11-19.

- Demir, Berna, (2010), "Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi", [Www.Journal.Mufad.Org/Attachments/Article/94/12.Pdf](http://www.Journal.Mufad.Org/Attachments/Article/94/12.Pdf)
- Dönmez, Adnan ve Karausta, Tamer (2011), "Çalışanların Mesleki Hile Algısı Ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma", Mali Çözüm Dergisi, (104), ss:17-42.
- Fardinal, (2013), "The Quality Of Accounting Information And The Accounting Information System Through The Internal Control Systems: A Study On Ministry And State Agencies Of The Republic Of Indonesia", Research Journal Of Finance And Accounting, Issn 2222-1697 (Paper) Issn 2222-2847 (Online), Vol.4, No.6, pp: 156-161.
- Gros, Marius; Koch, Sebastian ve Wallek, Christoph (2016), "Internal Audit Function Quality And Financial Reporting: Results Of A Survey On German Listed Companies", J Manag Gov, Doi 10.1007/S10997-016-9342-8.
- Günerdem, Deniz Ezgi, (2006), "Kamu İç Denetiminde Kalitenin Sağlanması: İç Denetim Kalite Güvence Sistemleri", Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Maliye Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Jiang, Like; Andre, Paul Ve Richard, Chrystelle (2014), "Determinants Of Internal Audit Function Quality: An International Study", Essec Business School, Like.Jiang@Essec.Edu.
- Kandemir, Canol ve Kandemir, Şenol (2012) "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi Ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç Ve Yöntemler", Mali Çözüm Dergisi, ss: 39-78.
- Karadal, Himmet; Akyazı, Turgut Emre; Sunman, Gözde; Güvenç, Kübra ve Mehmet Fatih Koca (2016), "Personel Güçlendirmenin İhbarcılığa Etkisinde Örgütsel Bağlılığın Aracılık Rolü Üzerine Bir Araştırma", Eurasian Academy Of Sciences Social Science Journal, Volume:1: ss:106-114.
- Khemani, Melissa (2009), "The Protection Of National Security Whistleblowers: Imperative But Impossible A Critical Appraisal Of The Scope And Adequacy Of Whistleblower Protection Laws For National Security Whistleblowers", [Http://Papers.Ssrn.Com/Sol3/Papers.Cfm?Abstract_Id=1412112](http://Papers.Ssrn.Com/Sol3/Papers.Cfm?Abstract_Id=1412112),
- Köse, Hacı Ömer (2007), Dünyada Ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Ankara: Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel (2010), İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Liebenau, Björn Rohde, (2006). "Whistleblowing Rules: Best Practice; Assessment And Revision Of Rules Existing In Eu Institutions", European Commission, Budgetary Support Unit Budgetary Affairs, Ipol/D/Cont/St/2005_58.
- Liyanarachchi, Gregory, A. ve Adler, Ralph (2011) "Accountants" Whistle-Blowing Intentions: The Impact of Retaliation, Age, and Gender", Australian Accounting Review, 21(2), pp:167-182.
- Memiş, Ü. Mehmet (2008) "Etkin Ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar" Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 85 Ocak-Şubat 2008, ss: 75-92.
- Mengi, Tarhan, Banu, (2013) "Araç Sigortası Hileleri Ve Bu Hilelere Yönelik Önlemler", Finansal Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi, 4(8), ss:71-86.

- Mercan, Nuray; Altınay, Ayşenur ve Aksanyar, Yaşar, (2012) “Whistleblowing (Bilgi İfşası, İhbar) Ve Yolsuzlukla Mücadelede İç Denetimin Değişen Ve Gelişen Rolü”, *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 167-176.
- Özçelik, Hakan, (2010), *Muhasebe Bilgi Sistemlerince Üretilen Bilgilerin Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri: IMKB’de Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Özler Ergun Derya; Şahin Dil, Meltem ve Giderler Atalay, Ceren (2010), “Teorik Bir Çerçeve de Whistleblowing Etik İlişkisi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), pp: 169-194.
- Park, Heungsik; Blenkinsopp, John; Oktem, M.Kemal Ve Ömürgönülşen, Uğur (2008), “Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms Of Whistleblowing: A Comparison Of South Korea, Turkey, And The U.K.”, *Journal Of Business Ethics*, (82), pp: 929–939.
- Read, William J. ve Rama, D.V. (2003), “Whistle-Blowing To İnternal Auditors”, *Managerial Auditing Journal*, Volume 18(5), pp: 354-362.
- Ren, Chunyan, (2016), “The Approach Of Accounting Information Quality On Investment Efficiency—Empirical Evidence From Chinese Listed Companies”, *Theoretical Economics Letters*, 6, pp: 330-337.
- Sayğan, Sahra Ve Bedük, Aykut (2013) “Ahlaki Olmayan Davranışların Duyurulması (Whistleblowing) Ve Etik İklimi İlişkisi Üzerine Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28(1), pp: 1-23.
- Seifert Deborah Lynn (2006). “The Influence Of Organizational Justice On The Perceived Likelihood Of Whistle-Blowing”, *Academic Dissertatation, Doctor Of Philosophy, Washington State University, College Of Business*.
- Shawyer, Tara, (2011), “The Effects Of Moral Intensity On Whistleblowing Behaviors Of Accounting Professionals”, *Journal Of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 3, Issue 2, Special Issue, pp: 162-190.
- Susanto, Azhar, (2015), “What Factors Influence The Quality Of Accounting Information ?”, *Ijaber*, Volume: 13, No. 6, pp: 3995-4014.
- Pickett, K.H. Spencer (2005) *The Essential Handbook Of Internal Auditing*, John Willey And Sons, England.
- Taş, Fatma Ve Antalyalı, Ömer Lütfi (2015), “Kamu Hastanelerinde Ve Özel Hastanelerde Çalışan Hemşirelerin İzharçılık (Whistleblowing) Tutumları”, *Makü İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 2, Yıl: 2, Sayı: 3, ss.: 34-54.
- Tms/Tfrs: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, <http://www.kgk.gov.tr>
- Tüm, Kayahan, (2013), “Kurumsal Yönetim, İç Denetim Ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence Ve Geliştirme Programı”, *Çukurova Üniversitesi İibf Dergisi*, Cilt:17, Sayı:2, ss: 93-112.
- Uyar, Süleyman ve Yelgen, Esin (2015), *Bilgi İfşası (Whistleblowing) Ve Denetim, Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt:13 Sayı:1 (Ocak 2015), Ss: 85-106, Doi: <http://Dx.Doi.Org/10.11611/Jmer412>
- Yaman, Tuba (2008). “Finansal Tablolar Aracılığı İle Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması Ve Sonuçları” Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Yazan, Ömer, (2015), Muhasebe Bilgi Kalitesi Açısından Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Kazanç Yönetimi Ve Finansal Performans İlişkisi, Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Zhai, Jinbu Ve Wang, Yutao (2016), “Accounting Information Quality, Governance Efficiency And Capital Investment Choice”, China Journal Of Accounting Research, 9, pp: 251–266.