

# Hileli Finansal Raporlama Faaliyetinin Ortaya Çıkarılmasında İhbar Niyetinin Planlanmış Davranış Teorisi ile İrdelenmesi<sup>1</sup>

## Analyzing the Effects of Whistleblowing Intentions on Revealing Fraud in Financial Reporting: A Theory of Planned Behavior Perspective

**Mustafa Güçlü KAYHAN<sup>2</sup>**  
**Ahmet Ferda ÇAKMAK<sup>3</sup>**

**ARAŞTIRMA MAKALESİ**

Doi: 10.48146/odusobiad.759637

### Öz

Gerçekleştirilen çalışmadaki amaç ihbar niyeti algısına etki eden faktörlerin Planlanmış Davranış Teorisi ile irdelenmesidir. Çalışmanın örneklemini, hileli faaliyetler konusunda tecrübeleri ve meslek etiği açısından birçok eğitim almış olmaları nedeniyle muhasebe mesleği mensupları olarak belirlenmiştir. Çalışma Zonguldak, Bartın ve Karabük İllerinde faaliyet gösteren muhasebe mesleği mensubu 238 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma için uygulanan anket çalışmasında muhasebecilerin ihbar niyetine etki eden tutumlar, öznel normlar, algılanan davranışsal kontrol öğeleri ile ilgili ifadeler sorulmuştur. Anket verileri SPSS 22 ve SmartPLS 3.2.8 paket programları ile irdelenmiştir. Analiz sonucunda muhasebe mensuplarının hileleri ihbar tutumları ve algılanan davranışsal kontrol değişkeni ile ihbar niyeti arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Çalışma sonucunda muhasebe mensuplarının ihbar niyetinin tutumlar ve algılanan davranışsal kontrol değişkenlerinden etkilendiği ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan tutumların ihbar niyetine yansımada içsel ihbar kanalları kullanılırken, algılanan davranışsal kontrol değişkeninin hem içsel hem de dışsal kanallar yoluyla hile ihbar niyetinin gerçekleştirileceği anlaşılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Örgütsel Davranış, Hile, İhbar, Niyet, Planlanmış Davranış Teorisi

### Abstract

The aim of this study is to examine the factors affecting the perception of whistleblowing intention with the help of Theory of Planned Behavior. The starting point of the study is the professional accountants who have received many training professional ethics and experience in fraudulent activities. The study was carried out with 238 participants of professional accountants who are in Zonguldak, Bartın, and Karabük Provinces. In the research survey, the statements posed were related with the whistleblowing intentions that are affected by attitudes, subjective norms, and perceived behavioral control. The data obtained from questionnaire were analyzed in SPSS 22 and SmartPLS 3.2.8 programmes. It has been revealed that there is a positive relationship between the attitudes and perceived behavioral control variable and the whistleblowing intention. It was found that whistleblowing intentions were affected from attitudes and perceived behavioral control. On the other hand, it was also observed that the inner channels are used in relation to the reflection of attitudes towards whistleblowing intention while for the perceived behavioral control factors, inner and external channels would be used in fraud whistleblowing intentions.

**Keywords:** Organizational Behavior, Fraud, Whistleblowing, Intentions, Planned Behavior

<sup>1</sup> Bu çalışma, birinci yazarın ikinci yazar danışmanlığında

hazırladığı ve devam etmekte olan doktora tezinden üretilmiştir.

<sup>2</sup> Sorumlu Yazar; Doktora Öğrencisi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi,

Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme AD. [guclu.kayhan@gmail.com](mailto:guclu.kayhan@gmail.com), ORCID ID: 0000-0002-1332-4931

<sup>3</sup> Prof. Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,

İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, [cakmak@beun.edu.tr](mailto:cakmak@beun.edu.tr), ORCID ID: 0000-0002-5686-716X



## Extended Abstract

*Businesses and society are the elements of economic system which are interacted with each other. Naturally, if there is a change in the system, it will affect all parts of economy and society. One of the biggest problems in the system is manipulation of the investors with malicious intent by fraudulent financial reporting. Under the concept of fraudulent financial reporting, there are frauds and errors. Fraudulent financial reporting contains intention factor. While defining the action as a fraudulent reporting, first of all it must have contain cheating factors which are done by employees and senior managers by using fraudulent reports and misusing assets for the sake of their own financial needs. Depending on the reports of Association of Certified Fraud Examiners, frauds cause economic costs and these costs are increasing steadily. Preventing the costs of misappropriation of financial reports by whistleblowing behaviour is the most important tool for society and it is also a communication channel for both companies and society. According to some authors, the whistleblowing concept was first used as a term in The Computer in 1971 and for others, it was said to have been used for revealing highly risk documents to U.S. Senate Committees in 1963 (Nayır, 2012: 18; Vandekerckhove, 2006: 7; Hersh, 2002: 243 ). Initially, whistleblowing behaviour was seen as espionage, and betrayal activity. After the financial scandal revealed, such as Enron scandal, this concept has been evolved to the form of protection of the public interest. There are so many reasons why individuals, who are still working or have worked for companies, show whistleblowing behaviour. Because of difficulties of clarifying the reason of behaviour, Theory of Planned Behaviour is the most useful tool for explaining whistleblowing situation.*

*The aim of the study is to examine the factors affecting the perception of whistleblowing intention with the help of Theory of Planned Behaviour. The starting point of the study is the professional accountants who received many training of professional ethics and were experienced in fraudulent activities. The study was carried out with 238 participants of professional accountants who are in Zonguldak, Bartın and Karabük Provinces. In the research survey, the statements posed were related with the whistleblowing intentions that are affected by attitudes, subjective norms, and perceived behavioural control.*

*The research has shown quantitative research features. Questionnaire method and snowball sampling method were used in the research. Before the application of questionnaire, a scenario was given to the participants to make them interiorize the situation. In questionnaire, for measuring the attitudes, subjective norms, perceived behavioural control and intention variable 7-point Likert scale was used. The data obtained from questionnaire were analyzed in SPSS 22 and SmartPLS 3.2.8 programmes. With SmartPLS programme, the factor distribution, Cronbach alpha values, composite reliability values, Average Variance Extracted values, Fornell - Larker Criteria, HTMT criteria, Models VIF, R2, f2 and hypothesis were tested.*

*As a result of the study, it has been revealed that there is a positive relationship between the attitudes and perceived behavioural control variable and the whistleblowing intention. In addition, it has been found that whistleblowing intentions are affected from attitudes and perceived behavioural control. It has been also observed that inner channels are used in attitudes and for the perceived behavioural control factors, inner and external channels would be used in fraud whistleblowing intentions.*

## Giriş

İşletmeler ve toplum, birbirleriyle etkileşim içinde olan bir ekonomik sistemin elemanlarıdır. Doğal olarak sistemi oluşturan bu parçaların birinde meydana gelebilecek olumlu veya olumsuz bir değişim diğerini etkilemektedir. İşletmelerde gerçekleşerek toplumu da etkileyen en önemli sorunlardan birisi de toplumdaki yatırımcıları aldatmak niyeti ile gerçekleştirilen hileli finansal raporlama faaliyetleridir.

Hileli finansal raporlamanın temelinde yatan kavramlar hata ve hile kavramlarıdır. Bu iki kavram arasındaki fark; hataların istenmeden gerçekleşen yanlış eylemler olması (TDK, 2017) ve hilenin ise kasta dayalı şartları içermesi olarak tanımlanmaktadır (Tekinay vd., 1993: 445-447). Gerçekleştirilen işlemin hileli finansal raporlama olarak tanımlanması için hile faktörünü barındırırken; işletme yönetimi tarafından ve/veya çalışanlarının işletmede çıkan finansal raporların kullanıcılarını aldatmak amacıyla hazırladıkları ve varlıkların kötü kullanılması amacıyla gerçekleştirilen faaliyetleri de barındırmasıdır (Brennan ve Mcgrath, 2007: 50).

Suistimallerin maliyeti ve bu maliyetin ortadan kaldırılmaya çalışılması hileli finansal raporlama faaliyetlerini önleyici ve engelleyici çalışmaların temelinde yatmaktadır. ABD kökenli Sertifikalı Hile Araştırmacıları Derneği (ACFE)'nin çeşitli dönemler için hazırladığı raporlarda da gerçekleşen maliyetler ortaya konulmuştur. ACFE'nin işletmelerde gerçekleşen suistimal türleri ile ilgili 2016 yılında yayımlanan raporunda dünya gayri safi hasılasının %5'lik kısmını işaret eden 3,7 trilyon dolar ve 2018 yılı içinde 4 trilyon dolarlık büyük bir zarara neden olacağı hesaplanmaktadır. Diğer taraftan mali tablo hilelerinin de 2010 yılı için %4,8; 2012 yılı için %7,6; 2014 yılı için %9; 2016 yılı için %9,6 ve 2018 yılı içinde %10'luk bir oranda artan bir yapı gösterdiği de belirtilmiştir. Yine aynı raporlarda gerçekleştirilen mali tablo hilelerinin daha az tekrarlanırsa bile diğer suistimal çeşitlerinden daha fazla kayba neden olduğu da belirtilmiştir (ACFE, 2010, 2012, 2014, 2016, 2018).

Dünyayı etkileyen Enron, Waste Management ve Lehman Brothers gibi skandallar birçok araştırmacının çalışmalarına konu olurken yasa koyucu ve diğer uygulamacılar içinde önemli bir uygulama alanı olmuştur. Burada söz konusu araştırmalar proaktif ve reaktif çalışmalar olarak adlandırılmaktadır. Bu çalışmada üzerinde durulan "ihbar" kavramı reaktif yöntemler içerisinde anılmaktadır. Reaktif yöntemler daha çok pasif bir yapı gösterirler. Bu yöntemler hileli işlemlerin gerçekleşmesinden sonra olumsuz durumun bildirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bozkurt (2009: 172) çalışmasında reaktif yöntemleri geleneksel yöntemler olarak nitelerken, bu yöntemlerin teknolojiye dayanmadığını ve hilelerin ihbar veya şikâyetlerle bulunduğunu işaret etmiştir. ACFE'nin (2018) çalışmasında da hilelerin bulunmasında ana hareket noktasının %40'lık oranla ihbar yöntemi olduğu ifade edilmiştir.

İhbar davranışı toplum açısından bakıldığında bir çeşit iletişim yöntemi, halkı ve işletmeyi bilgilendirme olarak değerlendirilmektedir (Greenwood, 2015: 490). Kavram ilk defa 1971 yılında "Computer" dergisinde whistleblowing terimi ile kullanıldığı (Nayır, 2012: 18, Vandekerckhove, 2006: 7) kimi yazarlara göre de 1963 yılında ABD ile ilgili bazı risk düzeyi yüksek belgelerin yine ABD Senatosuna bağlı kurullara ifşa edilmesiyle kullanılmaya başlandığı ifade edilmektedir (Hersh, 2002: 243).

İhbar davranışı başlangıçta ihanet ve casusluk olarak görülürken (Hersh, 2002: 2; Nayır, 2012: 18, Dungan vd., 2015: 129) hileli finansal raporlama faaliyeti olarak ortaya çıkan skandallar sonucunda durum farklı bir yöne doğru gelişmiştir. İhbar davranışı; bir kişinin çalışmakta olduğu kuruluşun kamu yararına ters düşen davranışlarının ilgililere bildirmesi olarak ifade edilmektedir (Vandekerckhove, 2006: 8).

İhbar davranışı kişinin olumsuzlukları düzeltme gibi zorunluluğu olmasa da hukuka aykırı durumların ifşa edilmesi anlamına gelirken (Özler vd., 2015: 196) ihbarı gerçekleştiren kişinin de ifşanın gerçekleştiği kurumda çalışması veya çalışmış olmasının yanında bu hileleri düzeltme yetkisine sahip olmaması gerekir. İhbar davranışı, ihbarcının kimliğini açık edecek bir şekilde veya gizleyerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanır (Culiberg ve Mihelic, 2017: 788).

İhbarın kurum içinden dışına doğru akışı dışsal ihbar (Legal Dictionary, 2018: ) olarak ifade edilirken, davranışı gerçekleştiren organizasyon içinde sorunu çözüme ulaştıramayacağına inanarak bu davranışı seçmektedir (Mansbach ve Bachner, 2010: 484). İçsel ihbar durumu ise kişinin organizasyonda meydana gelen hileleri organizasyon dâhilindeki kişilere bildirmesidir (Legal Dictionary, 2018).



İçsel ve dışsal ihbarın yanında ihbarcı kişinin ihbar davranışını kimliğini açık ederek mi ya da kimlik bilgilerini ortaya koymadan mı gerçekleştireceği durumuna göre de bir ayrım yapılmaktadır. Anonim ihbarda kişi kimliğini gizleyerek bu davranışı (Nayır, 2012: 33) gösterirken, kendisine karşı meydana gelebilecek intikam davranışını önlemek hedefiyle ihbarı dışsal ve anonim şekilde de gerçekleştirebilir (Barnett, 1992: 950). Bu noktada kişinin karşılaşacağı tepkilerin maliyetlerini hesaplaması ve kültürel öğelerin anonim kalmasında önemli bir rol oynamaktadır (Nayır ve Herzig, 2012: 202; Lee ve Xiao, 2018; 29).

İhbar davranışının ortaya konulması veya gerçekleştirilmemesinin altında birçok neden yatmaktadır. Bir çalışanın ihbar davranışını gerçekleştirilmesinin altında kurumsal baskılar, öfke, çalışanın organizasyondaki yeri, ihbarcıya verilecek ödüller ve hatta ihbarcının karşılaşabileceği misillemelerden koruyacak önlemler yer almaktadır (Kennet vd., 2011: 15). Bu ve birçok parametrenin etki etmesi sonucunda fiili ihbar davranışının gerçekleştirilmesi konusunda veri elde etme zorluğu bulunmaktadır (Victor vd., 1993: 256). Bu zorlukların aşılması açısından da fiili ihbar davranışının açıklanmasında Planlanmış Davranış Teorisinin (PDT) açıklayıcı en iyi teorilerden biri olduğu ifade edilebilir (Nayır vd, 2018: 149). Teorinin en önemli noktalarından birisi basit ve rahat anlaşılabilir bir yapıya sahip olmasıdır (Miller, 2017: 584). Teori Icek Ajzen ve Martin Fishbein'in 1967'de ortaya koydukları Akla Dayalı Davranış Teorisi'nin (ADDT) geliştirilmiş halidir (Zakaria vd., 2016: 2353). Teoriye hali hazırda bulunan tutum, öznel norm ve niyet bileşenlerine davranışsal kontrol ögesinin eklenmesi ile PDT ortaya konulmuştur.

Ponnu ve diğerleri (2008) ihbar davranışını belirleyen faktörleri PDT ile açıklamışlardır. Park ve Blenkinsopp (2009) Kore'li polisler üzerinde gerçekleştirdikleri çalışma ile ihbar (içsel ve dışsal ihbar) davranışı ve PDT arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışma ihbarcının içsel ihbar davranışını ortaya koymasını PDT'nin değişkenleri olan tutum, öznel norm ve algılanan davranışsal kontrolün önemli ölçüde açıkladığını diğer taraftan da dışsal ihbar niyetinde bu değişkenler arasında sadece öznel normların anlamlı olduğunu söylemişlerdir. Winardi (2013) çalışmasında Endonezya'da çalışan düşük düzeydeki memurlar arasındaki ihbar niyetine bireysel ve durumsal faktörlerin etkisinin ortaya koyduğu çalışmada konuyu PDT ile ele almıştır. Çalışmada tutumların, öznel normların, algılanan davranışsal kontrol, gerçekleşen hilelerin ciddiyeti ve hileleri gerçekleştirenlerin statüsünün ihbar niyetinde etkili olduğu ortaya konulmuştur. Surya ve diğerleri (2017) güvenlik güçlerindeki ihbar davranışını inceledikleri bir çalışma ortaya koymuşlardır. Çalışmada algılanan davranışsal kontrol ve profesyonel bağlılık konularını araştırmışlardır. Çalışma sonucunda her iki değişkenin de özellikle algılanan davranışsal kontrolün ihbar davranışının meydana gelmesinde etkili olduğu belirtilmiştir.

Rustani ve Sunarsih (2017'de gerçekleştirdikleri çalışmalarının amacı da ihbar davranışını etkileyen faktörlerin PDT ile açıklanmasıdır. Çalışma sonucunda algılanan davranışsal kontrolün ihbar davranışı üzerinde önemli bir etkisi olduğu ortaya koyulurken, tutumların ve öznel normların ihbar niyetine ve davranışına etki etmediğini ifade edilmiştir. Araştırmacılar çalışmalarında ortaya konulan bu sonuca dair de bireysel faktörlerin ihbar davranışını etkileyebileceğini de ifade etmektedirler. Turan ve İpçioğlu (2018) sağlık sektöründe gerçekleştirdikleri çalışmalarında ihbar niyetinin PDT ile açıklanması yolunu seçmişlerdir. Çalışma sonucunda PDT'nin ihbar niyetinin ortaya koyulmasında önemli bir yaklaşım olduğu ve ihbar davranışında bulunan çalışanların tercih ettikleri yolun içsel ihbar seçenekleri olduğu ortaya çıkmaktadır. Tarjo ve diğerleri (2019) devletin sahipliğindeki bir bankada ihbar davranışını PDT ile inilti olarak inceldikleri bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonucunda ihbar davranışının tutumlar ve öznel normlardan etkilendiği sonucuna ulaşırlarken, ihbar davranışının algılanan davranışsal kontrol değişkeninden etkilenmediğini de belirtmişlerdir. Zhang ve diğerleri (2009) ihbar kararı, olumlu ruh hali, organizasyonel etik kültür ve ihbar niyetini inceledikleri bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Çalışma ile ihbar kararı ve ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki olduğu araştırmacılar tarafından ortaya konulmuştur.

## Yöntem

Araştırma uygulamasında anket çalışması kullanılmıştır. Çalışmada elde edilen veriler SPSS ve SmartPLS istatistik programları kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmada elde edilen veriler tanımlayıcı istatistikleri ve doğrulayıcı faktör analizleri SPSS programı ile irdelenmiştir. Çalışmanın değişkenlerinin ayrışma, birleşme geçerliliği ve hipotezlerin test edilmesinde SmartPLS istatistik programından faydalanılmıştır.

Çalışmanın başlangıcında katılımcıların konuyu zihinlerinde daha rahat canlandırılabilmelerini, planlanmasını ve karar verme davranışı/niyetini daha iyi ortaya koyabilmelerini sağlayacak kısa bir vaka/senaryo (Alexander ve Becker, 1978: 103; Güllü ve Kurtoğlu, 2011: 140) verilmiştir. Bu uygulamanın dikkate değer önemli tarafı da davranışın yönünün takibini sağlaması (Ajzen ve Fishbein, 1980; Buchan, 2005) ve uygun bir strateji oluşturulmasını kolaylaştırmasıdır. Anket katılımcısının konunun içine daha iyi girebilmesi için gerçekleştirilen vakanın oluşturulmasında ve anket çalışmasında katılımcılara sorulacak ifadeler konusunda alanında uzman İktisadi ve İdari Bilimler’de çalışmakta olan akdemiysen ve muhasebe mesleğinde uzun süreli deneyim sahibi ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı meslek mensuplarına danışılarak çalışma ortaya koyulmuştur.

Araştırma katılımcılarına sunulacak anket uygulamasının oluşturulmasından sonra pilot çalışma gerçekleştirilmiştir. Pilot çalışmada anket formundaki ifadelerin Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisansı eğitimi alan muhasebe mesleğini hali hazırda SMMM olarak icra eden 14 katılımcıya sunulmuştur. Katılımcıların anket çalışmasını gerçekleştirmeleri ile eşzamanlı olarak kendileriyle yüz yüze görüşülerek ankette sorulan ifadelerle ilgili fikirleri alınmıştır. Bu çalışmanın hemen ardından çalışmanın başlangıcında katılımcılara verilen senaryo konusunda düzenlemeler de gerçekleştirilmiştir. Pilot çalışmanın uygun olarak değerlendirilmesi sonucunda sahaya inilerek uygulama faaliyetine geçilmiştir.

Uygulama başlangıcında Zonguldak, Bartın ve Karabük Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’na gidilmiş ve araştırma hakkında bilgi verilmiştir. Bu görüşmelerin ardından kartopu örnekleme yöntemi uygulanarak meslek odasına kayıtlı diğer ofislere ziyaretler gerçekleştirilerek araştırmaya katılmak isteyen katılımcılarla yüz yüze anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

## Ölçme Araçları

Uygulanan anket formunda iki bölüm bulunmaktadır. İlk bölümde katılımcıların konuya ilişkin tutum, öznel norm, algılanan davranışsal kontrol ve niyet değişkenlerini ölçmek üzere 20 adet ifade yer almaktadır. İkinci bölümdeyse demografik faktörlerle ilgili ifadeler yer almaktadır.

Meslek mensuplarının hileleri ihbar niyetine olan algılamalarına etki eden tutumları, öznel normlar, algılanan davranışsal kontrol ve niyet değişkenleri; olarak 7’li Likert ölçeği kullanılarak ölçülmeye çalışılmıştır. Gerçekleştirilen çalışmada tutum değişkeni 6 (örn: hilelerin raporlanması doğrudur/yanlıştır), öznel norm değişkeni 4 (örn: hilelerin raporlanması kariyerini olumlu etkiler/olumsuz etkiler), algılanan davranışsal kontrol değişkeni 5 (örn: hilelerin rapor edilmesi hileler ile karşılaşan çalışanın kendi yetkisi dahilindedir katılıyorum/ katılmıyorum)ve niyet değişkeni de 5 (örn: hileleri medya ile paylaştım katılıyorum / katılmıyorum) ifade ile ölçülmüştür.

## Örneklem

Çalışmanın teorik evreni Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe mesleğini ifa eden muhasebeciler ve çalışanları olarak ele alınmıştır. Çalışmanın ana kütesini de Zonguldak, Bartın ve Karabük illeri SMMM Odalarına bağlı muhasebe mesleğini icra eden serbest muhasebeciler (SM), serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM), bağımsız denetçiler (BD), stajyerler ve çalışanları olarak belirlenmiştir. Bu üç ilde meslek odasına bağlı 609 SMMM ve 82 SM olarak toplam 691 meslek mensubu bulunmaktadır (Turmob, 2020). Tarafımızdan oluşturulan anket çalışması bire bir ve yüz yüze olarak cevaplamak isteyen toplam 238 meslek mensubuna uygulanmıştır.

## Analiz Yöntemi

Çalışmanın analizlerinde SPSS ve SmartPLS programları kullanılmıştır. SmartPLS uygulamaları





temelinde “En Küçük Karalar Yöntemi” yatan PLS-SEM analizi bağımlı değişkenin varyans değerini en yükseğe çıkarmak hata varyansının değerini de en düşüğe çekme amacı yatmaktadır (Doğan, 2018: 6). PLS-SEM’in bir önemli özelliği de gizli değişken değerlerinin açık değişkenlerin tam doğrusal bileşimlerinin tahmin edilmesi ve açık değişkenler içinde bunları en uygun değer olarak ele almasıdır (Hair vd., 2012: 415). Bir diğer noktaysa SmartPLS programının kullanılmasıyla kompleks modellerde işlemlerin eş zamanlı olarak gerçekleşmesidir (Doğan, 2018: 7). SmartPLS yönteminin araştırmada tercih edilmesinin bir diğer nedeni de küçük örneklemelerden elde edilen verilerin analizlerinin gerçekleştirilmesinde kolaylık sağlayan yeniden örnekleme yönteminin (bootstrapping) kullanılarak çalışmanın gerçekleştirilmesinin sağlamasıdır (Doğan, 2018: 31).

#### Hipotezler

Araştırma Ajzen ve Fishbein’in 1967’de geliştirdikleri Planlanmış Davranış Teorisi’nden hareketle gerçekleştirilmiştir. Anket uygulamasında tutumların, öznel normların ve algılanan davranışsal kontrolün ihbar niyeti ile ilişkisi irdelenmiştir.

Uygulamada teorinin ilk bileşeni tutumlardan hareket edilmiştir. Tutumların gerçekleştirilen birçok araştırmada davranışsal niyete etki ettiği ortaya konulmuştur (Pavlou ve Fygenson, 2006: 118). Tutumlar, öğrenme yoluyla elde edilen kişinin çevresinde var olan olgu, nesne veya olaya karşı göstereceği tahmin edilebilecek olası davranışın başlangıcında yer alan eğilimi olarak tanımlanmaktadır (Korkmazıyürek ve Hazır, 2014: 63). Kısaca kişinin bir konu ile ilgili hissettikleridir (Robins ve Judge, 2015: 72) ve daha çok bireye ait faktörler olarak tanımlanmaktadır (Çetinkay Bozkurt, 2014: 30). Bu açıklamalar ışığında araştırmanın ilk hipotezi aşağıdaki şekilde ortaya konulmuştur. Ortaya konulan ihbar tutum ve niyeti ile ilgili temel hipotezin yanında ihbar davranışının içsel olarak veya dışsal olarak

#### **H1: Hilelerin ihbarında muhasebe mesleği mensuplarının tutumları ile ihbar niyeti arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.**

Ortaya konulan ihbar tutum ve niyeti ile ilgili temel hipotezin yanında ihbar davranışının içsel olarak veya dışsal olarak gerçekleştirildiğinin de incelenmesi gerekmektedir. İhbar niyetinin ortaya konulmasında izlenecek yolun incelenmesi için şu hipotezler ile araştırılmıştır.

#### **H1a: Muhasebe mesleği mensuplarının tutumları ile içsel ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır.**

#### **H1b: Muhasebe mesleği mensuplarının tutumları ile dışsal ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır.**

Anket çalışmasında katılımcılara öznel normlar üzerinden ihbar niyeti ilişkisi değerlendirilmesi için ifadeler sorulmuştur. Öznel norm faktörü, sosyal bir faktör olmakla birlikte (Ajzen ve Madden, 1986: 454), bu kavram kişinin davranışı gerçekleştirmesi veya gerçekleştirmemesine neden olan sosyal baskıları ifade eden unsurdur (Ajzen, 1991: 188, Rhodes ve Courneya, 2003: 57). Normlar, kişinin bir davranışı ortaya koymasında rol oynamaktadır. Bunun sebebi de bireyin kendi kendine veya topluluk tarafından beklenen davranışının netleştirmesidir. Kişinin dikkate aldığı başvuru grubunun ihbar davranışı hakkında bir görüşünün olması veya dolaylı olarak ihbar davranışını gerçekleştirmeyi kabul etmesiyle o sosyal gruba bağlı kişiler ihbar davranışını ortaya koyma eğilimi içerisine girecektir (Tarjo vd., 2019: 49). Bu açıklamalar ışığında ortaya koyulan ikinci hipotez de şu şekilde ortaya konulmuştur.

#### **H2: Hilelerin ihbarında, muhasebe mesleği mensuplarının öznel normları ile ihbar niyeti arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.**

Tutumlarda izlenen yolda olduğu gibi öznel normlar değişkenin de ihbar niyetinin ortaya konulmasında ilişkisinin araştırmasının yanında ihbar niyetinin içsel ve/veya dışsal olarak gerçekleştirilmesi ile ilgili konunun da belirlenmesi için ikincil hipotezlere de gereksinim vardır. Bu ikincil hipotezler de aşağıdaki şekilde ortaya konulmuştur.

#### **H2a: Muhasebe mesleği mensuplarının öznel normları ile içsel ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır.**

#### **H2b: Muhasebe mesleği mensuplarının öznel normları ile dışsal ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır.**

Algılanan davranışsal kontrol değişkeni kişinin belirli bir durum veya olayı gerçekleştirmek için eyleme geçmesiyle ilgili yeteneğinin anlaşılması ile ilgilidir (Maji ve Pal, 2017: 49). Burada algılanan davranışsal kontrol bir taraftan yeteneği ifade ederken diğer taraftan da davranışın ortaya çıkmasında da kaynak olarak görülmektedir (Harrison vd., 1997: 176). Kısaca Algılanan Davranışsal Kontrol kişinin davranışta bulunmasını kolaylaştıran ve engelleyen etmenlerin bulunup bulunmadığına olan inanışların tümü olarak da ifade edilebilir (Surya vd., 2017: 10). Algılanan davranışsal kontrol faktöründe, kişinin deneyimi, korunma ihtiyacı ve benzeri etmenlerin varlığının yanında fırsat ve kaynakların da kişiyi desteklemesi ile kişinin ihbar niyeti göstermesine etki edecektir (Tarjo vd., 2019: 49). Bu açıklamalardan yola çıkılarak üçüncü hipotezde şu şekilde ifade edilmiştir.

**H3: Hilelerin ihbarında, muhasebe mesleği mensuplarının algılanan davranışsal kontrolü ile ihbar niyeti arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.**

Algılanan davranışsal kontrol değişkeni ile ihbar niyeti ilişkisi arasındaki temel hipotezin yanında ihbarcının içsel ihbar veya dışsal ihbar niyeti taşımasının araştırılması amacıyla da şu hipotezler ortaya koyulmuştur.

**H3a: Muhasebe mesleği mensuplarındaki algılanan davranışsal kontrol faktörüyle ile içsel ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır.**

**H3b: Muhasebe mesleği mensuplarındaki algılanan davranışsal kontrol faktörüyle ile dışsal ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır.**

Teorinin araştırılan bir diğer değişkeni ise niyettir. Niyet, bir davranışı gerçekleştirme arzusu olarak tanımlanabilir. Niyetin kişi tarafından ortaya konulması davranışı tetikleyen faktörlerin kişi için ne kadar arzu duyduğu ve çaba göstereceğini açıklayan bir ögedir (Ajzen, 1991: 181). Kısaca niyet, Ajzen'in (1991) gerçekleştirdiği çalışmada da ortaya koyduğu gibi kişi tarafından hedeflenen davranışın meydana gelmesine etki eden temel unsurlardan birisidir. Niyet değişkeni ise tutumlar, öznel normlar ve davranışsal kontrol değişkenlerinden etkilenen değişken olan bağımlı değişkendir.

## Bulgular

Araştırma başlangıcında anket çalışmasına dahil olan meslek mensuplarının demografik özellikleri; yaş grupları dağılımı, eğitim durumları, medeni durumları, ve mesleki tecrübelerine ilişkin verilere Görsel 1'de yer verilmiştir.

Örneklem Büyüklüğü: 238	Yüzdelik Oranı
<b>Katılımcıların Yaş Grupları Dağılımı</b>	
21-30	17.6
31-40	30.7
41-50	31.1
51- üstü	20.6
<b>Katılımcı Eğitim Durumları</b>	
Orta-Lise	13.0
Meslek Yüksek Okulu	3.8
Lisans	70.2
Yüksek Lisans – Doktora	13.0
<b>Katılımcı Medeni Durum</b>	
Evli	77,31
Bekar	22,29
<b>Katılımcı Tecrübe Süresi Grupları (Yıl)</b>	
0-5	19,3
6-10	14,7



11-15	13
16-20	20,6
21-25	10,1
26-30	8,8
31-35	8,8
36- üstü	4,6

**Görsel 1:** Demografik Özellikler.

Anket çalışması 20 adet ifadenin katılımcılara sorulması ile gerçekleştirilmiştir. Anketlere verilen cevaplar ışığında elde edilen sonuçların analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışma başlangıcında doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Bu analizle çalışmanın doğruluğunun ve değişkenleri arasındaki anlamlı bir özetinin gerçekleştirilmesi sağlanmıştır.

	Algılanan Davranışsal Kontrol	Niyet 1	Niyet 2	Öznel Norm	Tutum
Tutum <sup>a1</sup>					0.843
Tutum <sup>a2</sup>					0.854
Tutum <sup>a3</sup>					0.781
Tutum <sup>a4</sup>					0.710
Tutum <sup>a5</sup>					0.622
Tutum <sup>a6</sup>					0.663
Öznel Norm <sup>b1</sup>				0.717	
Öznel Norm <sup>b2</sup>				0.874	
Öznel Norm <sup>b3</sup>				0.778	
Öznel Norm <sup>b4</sup>				0.677	
Algılanan Davranışsal Kontrol <sup>c1</sup>	0.816				
Algılanan Davranışsal Kontrol <sup>c2</sup>	0.669				
Algılanan Davranışsal Kontrol <sup>c3</sup>	0.612				
Algılanan Davranışsal Kontrol <sup>c4</sup>	0.711				
Algılanan Davranışsal Kontrol <sup>c5</sup>	0.853				
Niyet (İçsel İhbar Niyeti) <sup>d1</sup>		0.907			
Niyet (İçsel İhbar Niyeti) <sup>d5</sup>		0.908			
Niyet (Dışsal İhbar Niyeti) <sup>d2</sup>			0.886		
Niyet (Dışsal İhbar Niyeti) <sup>d3</sup>			0.826		
Niyet (Dışsal İhbar Niyeti) <sup>d4</sup>			0.881		

**Görsel 2:** Faktör Yükleri Görseli.

Gerçekleştirilen faktör analizi sonucunda niyet değişkeninin iki faktörlü bir yapıya sahip olduğu bulunmuştur. Bu faktörler ihtiva ettiği sorular bazında irdelendiğinde içsel ve dışsal ihbar niyeti olarak isimlendirilmişlerdir. Özetlenen faktör yükleri tutumlar için 0,622 ile 0,854 aralığında, öznel normlar için 0,677 ile 0,874 aralığında ve algılanan davranışsal kontrol değişkeni için de 0,612 ile 0,853 aralığında gerçekleşmiştir. Son olarak iki kısımda irdelenen (İçsel ve Dışsal İhbar Niyeti) Niyet değişkenine bakıldığı zaman İçsel İhbar Niyet'i 0,907 ve 0,908 olarak gerçekleşirken, Dışsal İhbar Niyeti'nde de faktör yükleri 0,826 ile 0,886 arasında gerçekleşmektedir. Faktör yüklerinin ortaya konulmasından sonra anket çalışmasının geçerlilik ve güvenilirlik değerlerine bakılmıştır. Ortaya çıkan değerler ışığında;



	Cronbach's Alpha	Birleşik Güvenirlilik (Composite Reliability) (CR)	Açıklanan Ortalama Varyans (Average Variance Extracted) (AVE)
Tutum	0.846	0.884	0.563
Öznel Norm	0.768	0.848	0.585
Algılanan Davranışsal Kontrol	0.819	0.855	0.544
Niyet 1(İçsel İhbar)	0.786	0.903	0.824
Niyet 2(Dışsal İhbar)	0.837	0.899	0.748

**Görsel 3:** Güvenirlilik ve Geçerlilik Katsayıları.

Hair ve diğerlerinin (2006); (2014), Starstedt ve diğerlerinin (2017), ve Karagöz (2017) gerçekleştirdikleri çalışmalarda faktör yüklerinin 0,70, Chronbach's alpha değerinin 0,70 ve AVE değerinin de 0,50 üstünde gerçekleşmesi gerekliliği ifade edilmiştir. Faktör yüklerinin 0,60 üzerinde olması halinde de, yeni ölçek geliştirildiği çalışmalarda, gerçekleştirilen işlemde elde edilen sonuçların da kabul edilebileceği ortaya konulmuştur (Doğan, 2018: 64). Diğer taraftan faktör yüklerinin 0,60 ve 0,70 oranlarında seyrederken çalışmadan ayıklanmaması geçerlilik ve güvenilirlik değerlerine göre de belirlenmektedir. Gerçekleştirilen çalışmalardan elde edilen sonuçlara göre Chronbach's alpha, CR 0,70 değerlerinin üzerinde olması ve bu özelliğin yanında birleşme geçerliliği değeri AVE değerinin de 0,50 üzerinde olması halinde 0,7 ve 0,6 arasındaki faktör yüklerinin çalışmada korunması yoluna gidilebileceği (Doğan, 2018: 65-67) ifade edilmiştir. Yukarıdaki tablolardan anlaşılacağı üzere hesaplanan değerler istenilen sınırlar dahilindedir.

Çalışmada "Ayrışma Geçerliliği Sonuçları" da irdelenmiştir. Bu çalışma ile gerçekleştirilmek istenen konu edilen faktörlerin birbirlerinden ne ölçüde ayrıştığının ortaya konulmasıdır. (Yorulmaz, 2019: 1060).

	Algılanan Davranışsal Kontrol	Niyet 1	Niyet 2	Öznel Norm	Tutum
Algılanan Davranışsal Kontrol	<b>0.738</b>				
Niyet 1	0.196	<b>0.908</b>			
Niyet 2	0.222	0.057	<b>0.865</b>		
Öznel Norm	0.215	0.185	-0.061	<b>0.765</b>	
Tutum	0.112	0.190	-0.048	0.286	<b>0.751</b>

**Görsel 4:** Fornell- Larcker Kriteri Sonuçları.

Fornell-Larcker (1981) AVE değerlerinin karekökleri ile belirtilen değerin aynı sütunda yer alan korelasyon değerlerinden büyük olmasının üzerinde çalışılan modelin geçerliliğini göstermektedir. Çalışmada "Algılanan Davranışsal Kontrol" değişkeninin AVE değeri 0,544 olarak gerçekleşmiştir. Karekökü alındığında 0,738 değeri çıkmıştır. Yine aynı sütunda bulunan değerlere bakıldığında 0,738 değerinin altında kaldığı (0,196-0,222-0,215-0,112) görülmektedir. Belirtilen durumun diğer değişkenlerde de gerçekleştiği görüldüğünden modelin geçerliliği söylenebilir. Yine SmartPLS uygulamasında bir diğer Ayrışma Geçerliliği çalışması da HTMT değerlerinin incelenmesini içermektedir.

	Algılanan Davranışsal Kontrol	Niyet 1	Niyet 2	Öznel Norm	Tutum
Algılanan Davranışsal Kontrol					
Niyet 1	<b>0.187</b>				
Niyet 2	0.214	0.092			
Öznel Norm	0.301	0.229	0.109		
Tutum	0.112	0.216	0.080	0.369	

**Görsel 5:** HTMT Değerleri.



Görsel 6'dan anlaşıldığı üzere hesaplanan değerlerin 0,9 altında olması nedeniyle ayrışma geçerliliğinin söz konusu olduğu görülmektedir.

Çalışma hipotezlerinin sınanmasına geçilmeden önce çalışmada VIF, R2 ve f2 değerlerinin incelenmesi gerekmektedir. VIF değeri ortaya konulan modelde çoklu doğrusallık probleminin yaşanıp yaşanmadığını, R2 değeri modele dâhil edilen faktörlerin açıklama gücünü ve f2 değeri de etki büyüklüklerini göstermektedir.

Değişkenler		VIF	R2	f2
Tutum	Niyet 1	1,092	0,078	0,02
Öznel Norm		1,131		0,012
Niyet Algılanan Davranışsal Kontrol		1,051		0,025
Tutum	Niyet 2	1,092	0,063	0,002
Öznel Norm		1,131		0,01
Algılanan Davranışsal Kontrol		1,051		0,062

Görsel 6: Modelin VIF, R2 ve f2 Değerleri.

Çalışmada VIF değerler 1,051, 1,092 ve 1,131 olarak gerçekleşmiştir. VIF değerinin 4'ün altında gerçekleşmesi durumunda yaşanmazken, 2'nin üstünde gerçekleşmesi durumunda da çoklu doğrusallık problemi (Hair vd., 2010; Allison, 1999: 141-142) yaşanacağı ifade edilmiştir. Görsel 7'den de anlaşılacağı üzere çalışmada çoklu doğrusallık problemi yaşanmamaktadır. R2 değeri 0 ve 1 arasında değer alırken, 0 değerine yaklaşması modelin açıklama gücünün düşük 1 yaklaşması da modelin açıklama gücünün yüksek olduğunu ifade eder İstenilen durum R2 değerinin büyük olarak çıkmasıdır fakat düşük çıkması durumunda da modelin red edilmesi gerekmemektedir (Allison, 1999: 31). Hatta elde edilen değerlerin 0,10 olarak hesaplanmasının da kafi olarak değerlendirilebileceğini belirtmiştir (Doğan, 2018: 34). R2 değeri Cohen (1988) tarafından gerçekleştirilen çalışmada  $[0,02 \leq R2 \leq 0,13]$  küçük,  $[0,13 \leq R2 \leq 0,26]$  orta ve  $[0,26 \leq R2]$  büyük etkiye sahip olarak değerlendirilmiştir. Çıkan sonuçlar bu noktadan hareketle değerlendirilebilir. f2 değeri için Cohen (1988) yapmış olduğu değerlendirmesinde 0,02 düşük, 0,15 orta ve 0,35 ise yüksek olduğunu ortaya koymuştur. Bu değer 0,02 barajı altında kaldığında da etkisiz olduğu belirtilmektedir (Doğan, 2018: 35). Modelin etki büyüklüğüne (f2) bakıldığında da Tutum'ların Niyet 1'e 0,02, Algılanan Davranışsal Kontrol değişkeninin 0,025 ve yine Algılanan Davranışsal Kontrol değişkeninin Niyet 2'ye 0,062 etki ettiğini ve bu etki büyüklüğünün de düşük olduğu görülmektedir.

Değişkenler		Standardize $\beta$	Standart Sapma	t Değeri	P Değeri
Tutum	Niyet 1	1,141	0,071	1,974	<b>0,049</b>
Öznel Norm		0,111	0,069	1,602	0,110
Algılanan Davranışsal Kontrol		0,156	0,072	2,180	<b>0,029</b>
Tutum	Niyet 2	-0,047	0,077	0,617	0,537
Öznel Norm		-0,102	0,087	1,178	0,239
Algılanan Davranışsal Kontrol		0,248	0,062	4,001	<b>0,000</b>

Görsel 7: Hipotez Sonuçları.

Görsel 7'de gerçekleştirilen çalışmanın " $\beta$ ", "t" ve "p" değerlerine ilişkin bulgular paylaşılmıştır. Bu bulgulara göre, t değeri 1,95 üzerinde gerçekleştiğinden %95'lik anlamlılık düzeyinde;

- Tutum değişkeni ( $\beta=1,141$ ,  $p=0,049$ ) Niyet 1 değişkenini,
- Algılanan Davranışsal Kontrol Değişkeni ( $\beta=1,156$ ,  $p=0,029$ ) Niyet 1 değişkenini,
- Algılanan Davranışsal Kontrol ( $\beta=0,248$ ,  $p=0,000$ ) Niyet 2 değişkenini pozitif olarak etkilemektedir.

Hipotez		Sonuç
H1a	Muhasebe mesleği mensuplarının tutumları ile içsel ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır	Doğrulanmıştır
H1b	Muhasebe mesleği mensuplarının tutumları ile dışsal ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır	Doğrulanmamıştır
H2a	Muhasebe mesleği mensuplarının öznel normları ile içsel ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır	Doğrulanmamıştır
H2b	Muhasebe mesleği mensuplarının öznel normları ile dışsal ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır	Doğrulanmamıştır
H3a	Muhasebe mesleği mensuplarındaki algılanan davranışsal kontrol faktörüyle ile içsel ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır	Doğrulanmıştır
H3b	Muhasebe mesleği mensuplarındaki algılanan davranışsal kontrol faktörüyle ile dışsal ihbar niyeti arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır	Doğrulanmıştır

Görsel 8: Hipotez Sonuç Özet Görseli.

## Sonuç ve Tartışma

Hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarılmasında kullanılan en önemli yöntemlerden ihbar yöntemidir. Çalışma, hileler ile karşılaşan kişilerin ihbar niyetlerini şekillendiren tutum, öznel norm ve algılanan davranışsal kontrol değişkenlerinin ihbar niyeti ile olan ilişkisinin ortaya konulması hedefini gütmektedir.

Çalışmada uygulamanın gerçekleştirildiği katılımcıların muhasebe mesleği mensupları olması ortaya çıkan sonuçların değerini daha da artırmaktadır. Bunun sebebi de katılımcıların genel ve mesleki etik değerler konusunda çeşitli eğitimler görmeleri, konuyu hassasiyetle ele almaları ve hile söz konusu olduğunda durumu tespit edecek ilk kişiler olmalarıdır. Unutulmaması gereken nokta çalışmada direkt olarak davranışın ölçülmesinden önce ihbar niyetinin temel alınmasıdır. Bu nedenle davranışın doğrudan ölçülmesinin mümkün olmaması nedeniyle niyet üzerinden hareket edilmiştir.

Çeşitli araştırmacılar ihbar niyeti ve PDT üzerine birçok araştırma gerçekleştirmiştir. Rustiarini ve Sunarish (2018) ihbar niyetine algılanan davranışsal kontrol değişkeninin etki ettiği fakat tutumların ve öznel normların etkilemediği ortaya konulmuştur. Diğer taraftan çalışmadan elde edilen sonuçlar ile karşılaştırıldığında ortak paydanın algılanan davranışsal kontrol değişkeni olduğu görülürken araştırmacıların çalışmalarından farklı olarak tutum değişkeninin de ihbar niyetine etki ettiği ve içsel ihbar yoluyla ihbar niyetini sergilemeyi hedeflediği anlaşılmaktadır. Bir diğer çalışmada Zakaria ve diğerleri (2016) ihbar niyetine tutum ve öznel normların etki ettiği belirtilirken algılanan davranışsal kontrol değişkeninin ihbar niyetine etki etmediği sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmada ise benzer nokta tutum değişkenidir. Tutum değişkeni ihbar niyetine etki ederken Zakaria ve diğerlerinin gerçekleştirdiği çalışmadan farklı olarak algılanan davranışsal kontrol değişkeninin, hem içsel hem de dışsal yollarla, ihbar niyeti üzerinde etkili olduğu ortaya koyulmuştur. Bir başka çalışmada Utami ve diğerleri (2018) ihbar niyetine öznel normlar ve algılanan davranışsal kontrol değişkenlerinin etki ettiği diğer taraftan tutumların etkilemediğini belirtmişlerdir. Çalışmadan elde edilen veriler tutumlar ve algılanan davranışsal kontrol değişkenlerinin ihbar niyeti üzerinde etkisi olduğu görülmektedir. Brown ve diğerleri (2016) elde ettiği sonuçlar; algılanan davranışsal kontrol ve tutumların ihbar niyeti üzerinde etkili olduğu diğer taraftan da öznel normların ihbar niyeti üzerinde her hangi bir etkisi olmaması gerçekleştirilen çalışma ile benzer sonuçları işaret etmektedir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar kimi araştırmacıların gerçekleştirdiği çalışmaların sonuçlarıyla benzerlik gösterirken kimi araştırmacıların sonuçlarından farklılık göstermektedir. Bu farklılıkların temelinde araştırmaların gerçekleştirildiği ülkelerin kültürel yapılarının ve çalışma alanlarının arasındaki farklılıklardan doğduğu söylenebilir.

Çalışmanın bir diğer katkısı ise finansal hilelerin ihbar niyetinin hangi değişkenler tarafından etkilendiğinin ortaya koyulurken hangi yolun da tercih edildiğinin anlaşılmasıdır. Çalışmadan elde edilen veriler ışığında ihbar niyetinin içsel ve dışsal ihbar olarak bir ayrım gösterdiği ortaya çıkmış-



tır. Algılanan Davranışsal Kontrol değişkeninin içsel ve dışsal ihbar niyeti üzerinde pozitif yönlü bir etkisi olduğu ortaya koyulmuştur. Tutum değişkeninin de içsel ihbar niyeti ile pozitif yönlü ilişkili olduğu ortaya çıkmıştır.

İhbar niyetinin dışsal ihbar vasıtası ile gerçekleştirilmesi konunun işletme içinde çözüme ulaştırılmadan kamuya yansması anlamına gelecektir. İşletmelerin hileli finansal raporlamaların ortaya çıkmasıyla karşılaşacağı itibar kayıplarının ve dava maliyetleri gibi maddi/manevi kayıpların ortadan kaldırılması veya en aza indirilmesi için bir takım uygulamaların hayata geçirilmesi gerekmektedir. Bu uygulamalardan en kolay uygulanabilir olanı etik değerler üzerine çalışanlara verilebilecek eğitimler olabilir. Bir başka uygulama da çalışanların ihbar niyetlerini gerçekleştirebilecekleri yolların ve vasıtaların her bir çalışana tanıtılarak nasıl ve hangi durumlarda kullanmaları gerektiğinin bilgisinin de verilmesidir Kurumların gerçekleştirecekleri bu farkındalık çalışmalarının yanında, ihbarcıyı koruyucu kurallar koyması da ihbar niyetinin davranışa dönüşmesini kolaylaştırıcı bir etmen olacağı da dikkate alınmalıdır. Bu koruyucu kuralların yanında ihbar davranışını gösteren çalışanların ödüllendirilmesi de ihbar niyetini gösteren çalışanları cesaretlendirilebilir. İşletmelere çalışan temin edilmesi sırasında çalışanlara verilen işletme el kitapçıklarında ihbar kavramına değinilmesi ve kurum politikalarında konu hakkında işletmenin bakış açısını açık bir dille anlatılması kurum kimliğinin ve çalışanın işletmeye bağlılığını artıracak yaklaşımlar olarak düşünülebilir. Bu saydığımız uygulamalar kurum kültürünün geliştirilmesi ile sağlanabilir.

Çalışmanın bu katkılarının yanında bir adım daha öteye gidilmesi bunun için de gelecekte farklı bölgeler ve iller ile ilgili çalışmaların gerçekleştirilmesi bilimsel bilginin birikimine etki edecektir. Bir başka açıdan da değerlendirildiğinde özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe-finance bölümleri ve satın alma departmanları çalışmalarında da uygulama gerçekleştirilerek meslek profesyonelleri ile karşılaştırma gerçekleştirilmesi bilimsel bilgi birikimine katkı sağlayacaktır.

## Kaynakça

- ACFE. (2010). Report to the nations on occupational fraud and abuse, [http://www.acfe.com/uploaded-files/acfe\\_website/content/documents/rtnn-2010.pdf](http://www.acfe.com/uploaded-files/acfe_website/content/documents/rtnn-2010.pdf), (Erişim Tarihi: 10.01.2018).
- ACFE. (2012). Report to the nations on occupational fraud and abuse, [https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE\\_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf](https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtnn/2012-report-to-nations.pdf). (Erişim Tarihi:10.01.2018).
- ACFE. (2014). Report to the nations on occupational fraud and abuse, <https://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>, (Erişim Tarihi:10.01.2018).
- ACFE. (2016). Report to the nations on occupational fraud and abuse, <https://www.acfe.com/rtnn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf> (Erişim Tarihi:10.1.2018).
- ACFE. (2018). Report to the nations on occupational fraud and abuse, <http://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/#download> (Erişim Tarihi: 21.04.2018).
- Ajzen, I., ve Fishbein, M. (1980). *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*, (1. Edition) Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, Inc.
- Ajzen, I., Madden T. J. (1986). Prediction of Goal-Directed Behavior: Attitudes, Intentions and Percied Behavioral Control. *Journal of Experimental Psychology*, 22, 453-474. doi: 10.1016/0022-1031(86)90045-4
- Ajzen, I. (1991). *Theory of Planned Behavior*, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50, 179-211. doi: 10.1016/0749-5978(91)90020-T
- Alexander, C. S., Becker H. J. (1978).The Use of Vignettes in Survey Research. *The Public Opinion Quarterly*, 42( 1), 93-104. doi:10.1086/268432
- Allison, P. D. (1999). *Multiple Regression: A Premier*, Pine Forge Pres, California: Sage Publications, Inc.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Brennan, N. M., Mcgrath, M. (2007). Financial Statement Fraud: Some Lessons From Us and European Case Studies. *Australian Accounting Review*, 17(2), 49-61. doi: 10.1111/j.1835-2561.2007.tb00443.x
- Brown, J.O., Hays, J., Stuebs Jr., M.T., (2016). Modelling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud of Planned Behavior and Fraud Triangle. *Accounting and Public Intrest*. 16(1), 28-56. doi: 10.2308/pain-51675.
- Buchan, H. F. (2005). *Ethical Decision Making İn The Public Accounting Profession: An Extension of*

- Ajzen's Theory Of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-181.
- Cohen, J. (1988) *Statistical Power Analysis for The Behavioral Sciences*, Hillsdale: Lawrence Erlbaum Associates. (2. Edition)
- Chang, M. K. (1998). Predicting Unethical Behavior: A Comparison of the Theory of Reasoned Action and the Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*. 17(16), 1825-1834. doi: 10.1023/A:1005721401993
- Culiberg, B., Mihelic, K. K. (2017). The Evolution of Whistleblowing Studies: A Critical Review and Research Agenda. *Journal of Business Ethics*, 146 (4), 787-803. doi: 10.1007/s10551-016-3237-0
- Çetinkaya Bozkurt, Ö. (2014). Planlanmış Davranış Teorisi Çerçevesinde Öğrencilerin Girişimci Olma Niyetlerinin İncelenmesi. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 27-47. <http://eyad.mu.edu.tr/index.php/eyad/article/view/88/69>.
- Doğan, D. (2018); SmartPLS ile Veri Analizi, Charleston SC.: CreateSpace. (1. Baskı)
- Dungan, J., Waytz A., & Young L. (2015). The Psychology of Whistleblowing, *Current Opinion in Psychology*, 6, 129-133. doi: 10.1016/j.copsyc.2015.07.005.
- Fornell, C., Larcker, D.F. (1981). Evaluating Structural Equation Models With Unobservable Variables And Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, 18 (1), 39-50. doi: 10.1177/002224378101800104.
- Greenwood, C. A. (2015). Whistleblowing in The Fortune 1000: What Practitioners Told Us About Wrongdoing in Corporations in a Pilot Study. *Public Relation Review*, 41(4), 490-500.
- Güllü, K., Kurtoğlu R. (2011). Üniversite Öğrencilerinin Etiksel Perakendecilik Uygulamalarına İlişkin Algılamaları. Karşılaştırmalı Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25, 135-151.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., ve Tatham R. L. (2006). *Multivariate Data Analysis*, Upper Saddle River, NJ.: Pearson Prentice Hall.
- Hair, J. F., Black W. C., Babin B. J., ve Anderson R. E. (2010), *Multivariate Data Analysis*, Upper Saddle River, NJ. Pearson Prentice Hall. (7. Edition).
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., Mena, J. A. (2012). An Assessment of Use of Partial Least Squares Structural Equation Modelling in Marketing Research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40(3) , 414-433. doi: 10.1007/s11747-011-0261-6
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Hopkins, L., Kuppelwieser V. G. (2014). Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) an Emerging Tool in Business Research. *European Business Review*, 26 (2), 106-121. doi: 10.1108/EBR-10-2013-0128
- Harrison, D. A., Mykytyn Jr, P. P., Riemenschneider C. K. (1997). Executive Decisions About Adoption of Information Technology in Small Business: Theory and Empirical Tests. *Information Systems Research*, 8, (2), 171-195. <http://www.jstor.org/stable/23010902>.
- Hersh, M.A. (2002). Whistleblowers-Heroes or Traitors?: Individual and Collective Responsibility for Ethical Behaviour. *Annual Reviews in Control*, 26, (2), 243-262. doi: 10.1016/s1367-5788(02)00025-1.
- Karagöz, Y. (2017). SPSS ve AMOS Uygulamalı Nitel-Nicel-Karma Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kennett, D., Downs, A., Durler, M. G. (2011). Accounting Students' Intent to Blow the Whistle on Corporate Fraudulent Financial Reporting: An Experiment. *Journal of Business and Social Science*, 2 (14),14-23. doi: 10.1177/0972150914535142.
- Korkmazıyürek, H., Hazır, K. (2014). Algı, Tutum ve Duygular, Ünsal Sıgır, Ü., & Gürbüz, S.(Ed.), *Örgütsel Davranış*, İstanbul, Beta Yayın A.Ş., 2. Baskı, 45-217.
- Lee, G., Xiao, X. (2018). Whistleblowing on Accounting Related Misconduct: A Synthesis of The Literature. *Journal of Accounting Literature*, 41, 22-46. doi: 10.1016/j.acclit.2018.03.003
- Legal Dictionary. (2018), <https://legaldictionary.net/whistleblower/>, (Erişim Tarihi:09.08.2018).
- Maji, S. K., Pal, K. (2017). Factors Affecting Adoption of E-Filing Of Income Tax Returns In India: A Survey. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 16(1), 46-66.
- Mansbach, A., Bachner, Y. (2010). Internal or External Whistleblowing: Nurses Willingness to Report Wrongdoing. *Nurses Ethics*, 17(4), 483-490. doi: 10.1177/0969733010364898.
- Miller, Z. D. (2017); The Enduring Use of The Theory Of Planned Behavior, *Human Dimension of Wildlife*, 22(6), 583-590. doi: 10.1080/10871209.2017.1347967.
- Nayır, D. Z., Herzig, C. (2012) Value Orientations As Determinants of Preference For External and Anonymous Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 107(2), 197-213. doi: 10.1007/s10551-1011-1033-4.





- Nayır, D. Z. (2012). Kurumsal Etik ve Whistleblowing, 1. Baskı, İstanbul Pozitif Yayınlar.
- Nayır, D. Z., Rehg, M. T., Asa, Y. (2018). Influence of Ethical Position on Whistleblowing Behaviour: Do Preferred Channels in Private and Public Sector Differ. *Journal of Business Ethics*, 49(1), 147-167. doi: 10.1007/s10551-016-3035-8.
- Özler, D. E., Atalay, C. G., ve Şahin, M. D. (2015). Whistleblowing, Örgütsel Davranışta Güncel Konular, Özler, N. D.(Ed), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s.195-210.
- Park, H., Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as Planned Behavior – Survey of South Korean Police Officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545-556. doi: 10.1007/s10551-008-9788-y
- Pavlou, P. A., Fygenson, M. (2006). Understanding and Predicting Electronic Commerce Adaption: An Extension of Theory of Planned Behavior. *Management Information System Quarterly*, 30(1), 115-143. doi: 10.2307/25148720
- Rhodes, R. E., Courneya, K. S. (2003). Modelling the Theory of Planned Behaviour and Past Behaviour, *Psychology. Health & Medicine*, 8(1), 57-69. doi: 10.1080/1354850021000059269.
- Ponnu, C.H., Naida, K., Zamri, W. (2008). Determinants of whistle blowing. *International Review of Business Research Papers*, 4(1), 276-298.
- Robins, S. P., ve Judge, T. A. (2015). Örgütsel Davranış, İnci Erdem( Çev. Ed.), Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti. 14. baskıdan çeviri.
- Rustiarini, N. W., Sunarsih, N. M. (2017). Factors Influencing The Whistleblowing Behaviour: a Perspective From The Theory of Planned Behavior. *Asian Journal of Business and Accounting*, 10(2), 187-214.
- Sarstedt, M., Ringle, C. M., ve Hair, J. F. (2017). Partial Least Squares Structural Equation Modelling, Homburg, C., Klarmann, M. and Vomberg, A.(Edt.), *Handbook of Market Research*, Heidelberg, s.1-40.
- Surya, R. A. S., Zarefar, A., Mela, N. F. (2017). Whistle Blowing in The Police Sector: Importance of Control Behaviour Factor and Professional Commitment. *Accounting and Finance Review*, 2 (2), 9-14. <http://paper.researchbib.com/view/paper/123062>.
- Tarjo, P., Suwito, A., Aprillia, I. D., Ramadan, G. R. (2019). Theory of Planned Behavior and Whistleblowing Intention, *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 23(1), 45-60. doi: 10.26905/jkdp.v23i1.2714
- Türk Dil Kurumu. (2017), [http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a38faf1e e7a73.45546371](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a38faf1e e7a73.45546371) (Erişim Tarihi: 19.12.2017)
- Tekinay, S. S., Akman, S., Burcuoğlu, H., ve Altop, A. (1993). Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, Filiz Kitap Evi, 7. Baskı.
- Turan, B., İpçioğlu, İ. (2018). Planlı Davranış Teorisi İle Whistleblowing Niyetinin İncelenmesi: Sağlık Sektörü Çalışanları Üzerinde Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 147-166. doi: 10.18092/ulikidince.431146.
- Turmobil, (2020), Üye İstatistikleri, <https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a-86386e403bdfdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm-> (Erişim Tarihi: 24.03.2020).
- Utami, K.K.D., Mimba, N.P.S.H., Rasmini, N. K., Widanaputra, A.A.G.P. (2018). The Effect of Attitude Toward the Behavior, Subjective Norm and Perceived Behavioral Control on Whistleblowing Intention. *Research Journal of Finance and Accounting*. 9(18), 1-5. <https://core.ac.uk/download/pdf/234632452.pdf>.
- Vandekerckhove, W. (2006). Whistleblowing and Organizational Social Responsibility: A Global Assessment, Burlington: Ashgate Publishing Limited. (1. Edition).
- Victor, B., Trevino, L. K., Saphiro, D. L. (1993) Peer Reporting of Unethical Behavior: The Influence of Justice Evaluation and Social Context Factors. *Journal of Business Ethics*, 12(4), 253-263. doi: 10.1007/BF01666528.
- Yorulmaz, M. (2019). Çalışan algısına göre gemi performansı ölçeğinin geliştirilmesi: geçerlilik ve güvenilirlik çalışması, *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 7(16), 1053-1065. doi: 10.33692/avrasyad.543658
- Zakaria, M., Razak A., Azmawaty, S. N., Noor, W. N. B. W. M. (2016). Effects of Planned Behavior On Whistle Blowing Intention: Evidence From Malaysian Police Department. *Middle-east Journal of Scientific Research*, 24(7), 2352-2365. doi: 10.5829/idosi.mejsr.2016.24.07.22667.
- Zhang, J., Ch'u, R., Wei, L. (2009). On Whistleblowing Judgment And Intention: The Roles Of Positive Mood And Organizational Ethical Culture. *Journal of Managerial Psychology*, 24(7), 627-649. doi: 10.1108/02683940910989020
- Winardi, R. D. (2013). The Influence Of Individual And Situational Feactors On Lower-Level Civil Servants' Whistle-Blowing Intention In Indonesia. *Journal of Indonesia Economy and Business*, 28(3), 361-376. doi: 10.22146/jieb.6216