

BİLGİ İFŞASI (WHISTLEBLOWING) VE DENETİM

Doç. Dr. Süleyman UYAR*

Arş. Gör. Esin YELGEN**

ÖZ

Hızla globalleşen günümüz dünyasında en önemli sorunların başında muhasebe hile ve skandalları gelmektedir. İşletmelerde yaşanan ahlakdışı/etikdışı davranışların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında bilgi ifşası (whistleblowing) önemli bir araç olarak kabul edilmektedir. Bir işletmenin iç kontrol sistemi çerçevesinde önemli bir rol oynayan bilgi ifşası özellikle hile denetiminde denetçilerin hareket noktası olmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı bilgi ifşası kavramını teorik olarak kapsamlı bir şekilde incelemek ve bilgi ifşası ile denetim arasındaki ilişkiye değinmektir.

Anahtar Kelimeler: Bilgi İfşası, Bilgi İfşacısı, Bilgi İfşası ve Denetim

Jel Sınıflaması: M42, M12, M14

WHISTLEBLOWING AND AUDITING

ABSTRACT

In today's swiftly globalizing world, accounting fraud and scandals are at the helm of the most crucial problems. Whistleblowing is regarded as an important tool in revealing amoral/unethical behavior and frauds available in enterprises. Whistleblowing, which plays a crucial role within the scope of the internal control system of the enterprise has been a starting point for auditors, particularly in the field of fraud auditing. In this context, the aim of this study is to analyze the term of whistleblowing theoretically and to mention the relation between whistleblowing and auditing.

Key Words: Whistleblowing, Whistleblower, Whistleblowing and Auditing

Jel Classification: M42, M12, M14

1. GİRİŞ

Literatür taraması kapsamında yapılan bu çalışmada bilgi ifşası kavramının ne olduğu ve neleri kapsadığı anlatıldıktan sonra bilgi ifşasının türleri, önemi ve bilgi ifşası yapan kişilerin özellikleri ve kaygıları geniş bir şekilde ele alınmıştır. Daha sonra bilgi ifşasının denetim sürecindeki önemi tartışılmıştır. Son olarak, Dünya'da ve Türkiye'de yaşanan bilgi ifşası örneklerine ve bu konuda yapılmış olan çalışmaların bulgularına değinilmiştir.

* Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi, suyar@akdeniz.edu.tr

** Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi, esinyelgen@akdeniz.edu.tr

Günümüzde işletme faaliyetleri ve ekonomik sistem her geçen gün daha fazla şeffaflaşmaktadır. Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler kurumsal gizliliği tamamiyle değiştirmiştir. Örneğin e-postalar tamamen silinemez, telefon kayıtları yıllarca bulunabilir ve şirketler bir bireyin tek başına uygun olmayan davranışta bulunmasına izin vermeyecek kadar karmaşıktır. Bunun sonucu olarak yasa dışı ve etik dışı işlem ve eylemlerin sır olarak kalması mümkün değildir. Potansiyel suistimalleri öngörmek, zamanında bunlara engel olmak veya en azından mümkün olduğunca çabuk düzeltici ve hafifletici önlemler alabilmek örgütlerin yararınadır. Amerika Sertifikalı Yolsuzluk Denetçileri Derneği, kanuna aykırı herhangi bir uygulamanın düzenli resmi denetim sisteminden ziyade bilgi ifşası ile belirlendiğini ve bunun da % 60'ının çalışanlardan geldiğini belirtmektedir (Kleinhempel, 2011: 45). Sertifikalı Hile İnceleme Uzmanları Örgütü (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE), 2012 yılı araştırmasına göre dünya genelinde hileli işlemlerin tespit edilme yöntemleri; ihbarlar (% 43,3), yönetim incelemeleri (% 14,6), iç denetim (% 14,4), tesadüf (% 7), muhasebe mutabakatları (% 4,8), belge incelemeleri (% 4,1), bağımsız denetim (% 3,3), gözlem (% 1,9), kamu kurumlarının tespitleri (% 3), itiraf (% 1,5), bilgi teknolojileri kontrolleri (% 1,1) ve diğer (% 1,1) şeklindedir. Bu sayılanlara ilave olarak özellikle zincir işletmelerde yönetim değişiklikleri sonrası yapılan analizler, iç denetim ve iç kontrol gibi yöntemlerin de sistematik olarak hilenin ortaya çıkarılması sürecinde etkili olduğu belirtilmiştir (ACFE, 2012: 14; Pehlivanlı, 2011:7).

Özellikle son yirmi yılda Enron, WorldCom, Parmalat vb. şirketlerde yaşanan çeşitli muhasebe skandalları sonrası akademisyenler, araştırmacılar, medya mensupları, sivil toplum kuruluşları, denetim şirketleri, hukukçular ve halk tarafından popüler bir kavram olarak “whistleblowing” kavramı kullanılmaya başlanmıştır (Aktan, 2006:1).

2. BİLGİ İFŞASI (WHISTLEBLOWING) KAVRAMI

“Whistleblowing” aslında “ıslık çalma” anlamına gelmektedir. “Whistleblowing” kavramının örgütsel bir terim olarak kullanılması ise İngiliz polisinin suç işleme eğiliminde olan bir kişiye onu uyarmak amacıyla ıslık çalmasından kaynaklanmaktadır (Mercan, Altınay ve Aksanyar , 2012:171). Bu kelime ilk defa 1963 yılında güvenlik açısından ortaya çıkmış olan tehlikelerin ve risklerin yer aldığı hukuki bir belgede kullanılmıştır. Dolayısıyla etik değerlere ve yasalara aykırı davranışta bulunanların bir düdük (ifşa) ile durdurulmaya çalışılması bu kavramın özünü açıklamaktadır (Saygan ve Bedük, 2013: 4-5). İngilizce literatürde “organizational wrongdoing”, “organizational misconduct”, “malpractice” gibi kavramlarla ifade edilen “örgütteki yanlış uygulamaların” veya “principled organizational dissent” kavramı ile ifade edilen “prensiplere dayalı organizasyonel ihtilafların”, bilgi sahibi kişi tarafından gönüllü olarak yazılı ya da sözlü biçimde, kimliği gizleyerek ya da açık bir biçimde örgüt içindeki yönetsel birimlere ya da örgüt dışına bildirilmesi bilgi ifşası olarak tanımlanabilir (Celep ve Konaklı, 2012:66). Bilgi ifşası başka bir ifade ile “bir örgütte işgörenlerin ya da geçmişte çalışmış olanların örgütteki yasal olmayan, ahlak dışı ve kurallara aykırı eylemleri bu durumları engelleyebilecek kişi ya da kurumlara bildirmesi” olarak tanımlanmaktadır (Miceli ve Near,

1984:689). Bu bağlamda bu çalışmada İngilizce literatürdeki “whistleblowing” kavramının karşılığı olarak bilgi ifşası ifadesinin kullanılması uygun görülmüştür.

Yukarıda yapılan tanımdan hareketle bilgi ifşasının öğeleri detaylı bir şekilde değerlendirilirse kavramın ifade ettiği anlam daha iyi ortaya konabilir. Buna göre (Yılmaz, 2009: 4; Aktan, 2006:1-2):

• Bilgi ifşası herhangi bir organizasyonda görülebilecek ve yaşanabilecek bir olgudur. Kamu, özel, kar amacı güden veya gütmeyen her türlü organizasyonda görülebilir.

• Bilgi ifşası, yasa-dışı, meşru kabul edilmeyen ve etik değerlere uygun olmayan davranış ve eylemlerin açığa çıkarılması için yapılır. Bu ikinci unsur içerisinde üç kavram önemlidir:

- Organizasyon içerisinde görülen davranış ve eylemler yasalara aykırıdır.
- Organizasyon içerisinde görülen davranışlar ve yaşanan olaylar yasalara uygundur ancak ahlaka (meslek ahlakına, iş ahlakına, etik ilkelere vs.) uygun değildir veya en azından olayı açığa çıkaran kişi tarafından yapılan algılama gayri ahlakidir.
- Organizasyon içerisinde görülen davranış ve eylemler meşruiyet sorgulamasına tabiidir. Başka bir ifadeyle, organizasyon içerisinde yaşanan davranış ve/veya eylemler meşru kabul edilemeyecek niteliktedir.

Bilgi ifşası kapsamına girebilecek eylemlere; şirketin varlıklarını çalmak, rüşvet vermek veya almak, muhasebe kayıtlarında hile yapmak, işletmeye ait önemli verileri kişisel menfaat sağlamak amacıyla işletme dışına çıkartmak, kara para aklamak, denetim konusunda ihmali davranmak, etik ihlalini bildirmemek, kaynakları boşa harcamak, kişisel çıkarları için bulunduğu pozisyonu kullanmak ve hediye almak vb örnek olarak verilebilir. Ayrıca sayılanlara ek olarak üretilen mamullerde sağlığa zararlı maddeler kullanılmasına rağmen durumun gizlenmesi, yapılan ameliyatlarda normalin üzerinde ölüm olmasına rağmen konunun üzerine gidilmemesi, insan hakları ihlali, işyerinde işlenen ve gizli tutulmaya çalışılan suçlar, taciz, şiddet ve işyerindeki üretimin çevredeki su kaynaklarını kirlettiği, havaya zarar verdiği veya radyasyon içerdiğine ilişkin bilgilerin gizlenmesi örnek gösterilebilir (Aktan, 2006: 2; Aydın, 2002: 85-86). ACFE'nin raporlarına göre en sık görülen hile türü olan varlık usulsüzlükleri; kurum varlıklarının çalınması, zimmete geçirilmesi veya suiistimali, nakit hırsızlığı, fatura usulsüzlüğü, çek tahrifatı, bordro usulsüzlüğü, işletme kaynaklarının suiistimal edilmesi ve stok hırsızlığı vb. şekillerde gerçekleşebilmektedir. Ancak özellikle vurgulanmalıdır ki, bilgi ifşası kavramı yukarıda verilen örneklerle sınırlı olmayıp, kamu yararına olabilecek diğer bilgiler de bu kapsamda değerlendirilebilir (Dönmez ve Karausta, 2011:19).

Bilgi ifşası uygunsuz eylemin ortadan kaldırılması ya da zararının minimize edilmesi için yapılması gereken vicdani ve insani bir faaliyet (Saygan ve Bedük, 2013:2-3) olmasına rağmen, uygulamada kimi zaman bu etik davranış pek çok negatif anlam yüklü kelimelerle ifade edilmeye

çalışılmaktadır. Örneğin, Türkçe’de kullanılan “ispiyonculuk”, “jurnalcilik”, “ajanlık”, “gammazlama”, “sorun çıkarıcı” ve “hain” gibi kelimeler bunlardan bazılarıdır (Aktan, 2006:3).

3. BİLGİ İFŞASI YAPAN (WHISTLEBLOWER) KİMDİR?

Bilgi ifşasını yapan veya başka bir adla bilgi ifşacısı, çalışmalarını esnasında keşfettikleri yasa dışı veya etik dışı davranış veya uygulamaları ifşa eden ve ortaya çıkaran kişiler olarak tanımlanabilir (Khemani, 2009: 4). Amerikan hükümeti mali sorumluluk projesi bilgi ifşacısını; “kanunsuzluğu, rüşveti, kötü yönetimi, yetkinin kötü kullanımını, genel usulsüzlüğü veya kamu sağlığı ve güvenliğine ilişkin bir bilgiyi açığa vuran kişidir” şeklinde tanımlamıştır (Liyanarachchi ve Adler, 2011: 167).

Tanımdan anlaşılacağı üzere ifşa eylemi durumun başka kişi ve kurumlara da zarar vermemesi için yapılmaktadır. Mağdur, bilgiyi ifşa eden kişi olabileceği gibi, organizasyon içi ve dışındaki kişiler ve hatta tüm toplum olabilir. Bilgi ifşasını yapan genelde konuyla ilgili bilgili bir kişidir. Bu kişi halihazırda örgütte çalışan veya daha önceden çalışmış birisi olabilir. Bilgi ifşası eyleminde “zorlama” veya “zorunluluk” değil tam aksine “gönüllülük” esastır (Aktan, 2006:2-3). Kurumlar bilgi ifşasını kurumsal yozlaşmayı kontrol altına alma ve düzeltme aracı olarak görseler de, bir kişi dikkat çekmek, ün kazanmak, terfi etmek ve maddi ödül kazanmak için de bilgi ifşacısı olabilir (Hwang vd., 2008: 505).

4. BİLGİ İFŞASI (WHISTLEBLOWING) NASIL YAPILIR?

Bilindiği gibi bir kişi, ahlaki olmayan davranışlarla karşılaştığında bunları hem örgüt içine hem de örgüt dışına raporlayabilmektedir. Örgüt içerisinde bu tarz davranışların ortaya konması şüphesiz etik bir ortam yaratılması açısından faydalıdır. Ayrıca çalışanların durumu kurum dışına duyurmayı tercih etmesinin sebebi, bu yanlış davranışı düzeltme konusunda, kurum dışının itici güce sahip olmasıdır. Hem içte, hem de dışta ahlaki olmayan davranışların ihbar edilmesi benzer mücadeleler, problemler ve riskler ortaya koysa da, bilginin açıklanması eyleminin kurum dışında yapıyor olmasının, bilgi ifşası kavramının temel anlamı olduğu hususunda birtakım görüşler vardır (Park, Blenkinsopp, Oktem ve Ömürgönülşen, 2008: 930). Bu açıdan çalışanın öğrendiği bazı bilgileri yöneticilerine, konu ile ilgili kamu makamlarına, hatta medyaya bildirmesini de bilgi ifşası kavramı kapsamaktadır (Aydın, 2002: 81).

Bilgi ifşasını yapacak olan kişi genelde şu soruları kendisine sormaktadır: Eğer söylersem beni dinlerler mi? Mesleki kariyerim için olumsuz bir etkisi olur mu? Bu benim için bir kariyer intiharı olur mu? Arkadaşlarım ve çevre buna nasıl bakar? Adım ispiyoncuya mı çıkar? Kime söyleyeyim? Nasıl söyleyeyim?(Aktan, 2006: 8). Bu süreçte çalışanların karşılaşılabilecekleri başlıca riskler şunlar olabilir:

- İfşa edilen bilginin niteliği veya ortaya koyduğu sorun yerine bilgi ifşa eden kişi üzerine gidilir ve dikkat ona çekilmeye çalışılabilir (Çiğdem, 2012: 69).

- Etik olmayan uygulamaları alışkanlık haline getiren işverenler ya da yöneticiler, bilgiyi ifşa edeni “kronik sorunlu bir çalışan” olarak nitelendirebilir (Çiğdem, 2012: 69).
- Bilgiyi ifşa edene “bir daha bu şehirde veya sektörde çalışamazsın” türünde tehditlerle açıklama yapması engellenebilir (Çiğdem, 2012: 69).
- Bilgi ifşası yapan çalışma arkadaşlarından ayrılarak bilgi kaynaklarından da uzaklaştırılabilir. Ayrıca işverenler veya yöneticiler bilgi ifşa edene aşağılayıcı görevler de verebilirler. Bu tür taktikler, bilgiyi ifşa edenin bazen çeşitli görevlerinden alınması bazen de işine son verme hazırlıklarına dönüşebilir (Çiğdem, 2012: 69).
- Bilgi ifşasını yapan kişiye altından kalkamayacağı görev yükü ve sorumluluklar verilebilir. Bu yolla başarısızlığına zemin hazırlamak istenebilir (Çiğdem, 2012: 69).
- Etik sorunları ifşa edenlerin en çok karşılaştıkları misilleme, sorunu açığa çıkartmak için kullanılan kanıtların “çalındığı” veya “yasal olmayan yollardan elde edildiği” yönünde yapılan suçlamalar ve dava etme tehditleridir (Çiğdem, 2012: 69).
- Bilgiyi ifşa edenlerin, “yeniden yapılanma” gibi sözde nedenlerle işten çıkartılması, aykırı görevlere verilmesi veya her türlü atanma taleplerinin geri çevrilmesi de yaygın yıldırma taktiklerindedir. Bazen, işten çıkartılmaları yeterli görülmeyle, kendi dallarında bir daha çalışma olanağı bulmamaları için (olumsuz referans vermek, diğer işverenleri etkilemek vb.) girişimlerde bulunulabilir (Çiğdem, 2012: 69).

Bir örgüt içerisinde çalışan kişiler etik ve yasal olmayan uygulamalar ile karşılaştığında; hiçbir şey yapmamak, diğer çalışanlar ile bu durumu paylaşmak, örgüt içerisinde bu durumu rapor etmek, örgüt dışında rapor etmek ve işinden ayrılmak üzere farklı şekillerde davranış gösterebilirler (Aktan, 2006:5).

- *Hiçbir Şey Yapmamak*: Kişi, yanlış davranışı görmekte ve bilmektedir ancak bu konuyu yetkili kişilere ve makamlara bildirmekten kaçınmaktadır.
- *Diğer Çalışanlar ile Bu Durumu Paylaşmak, Örgüt İçerisinde Bu Durumu Rapor Etmek, Örgüt Dışında Rapor Etmek*: Bu gibi durumlarda kişi organizasyon içerisinde yasa dışı veya etik değerlere uygun olmayan davranış ve eylemleri öncelikle organizasyon içerisindeki yetkili kişi ve makamlara bildirmekte ve yakından takip etmektedir. Eğer sonuç alamayacağına inanıyorsa olayı organizasyon dışına ifşa etmektedir.
- *İşinden Ayrılmak*: Bu gibi durumlarda psikolojik terör ya da şiddet (mobbing) mağduru kişi mücadele etmekten kaçınmakta ve sorunu organizasyondan ayrılmakla çözeceğine inanmaktadır.

Yukarıda ifade edilen durumlarda bilgiyi ifşa eden kişinin nasıl bir davranış sergileyeceği tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Bilgiyi İfşa Edenin Tercihleri

KARAR	TERCİH
Hiçbir şey yapmamak	Örgütte kalmak Örgütten ayrılmak
Diğer çalışanlarla durumu paylaşmak	Örgütte kalmak Örgütten ayrılmak
Örgüt içerisine rapor etmek	Örgütte kalmak Örgütten ayrılmak
Örgüt dışına rapor etmek	Örgütte kalmak Örgütten ayrılmak
Ayrılmak	Örgüt dışına rapor etmek

Kaynak: Ahmad, 2011: 2.

Bir örgütte yasa dışı, etik dışı veya uygun olmayan bir durum ortaya çıktığında bunu gören potansiyel bilgi ifşacısı durumu öncelikle muhtemelen arkadaş ve ailesiyle konuşup derinleştirir. Kendini tatmin edici çözümler bulamaz ve üçüncü kişilerin desteğini elde edemezse bilgi ifşası bu aşamada sona erer. Eğer arkadaş ve ailesinden edindiği izlenim destek göreceği şeklinde ise harekete geçmeye karar verir. Harekete geçme işlemi öncelikle örgüt içerisinde oluşur. Var olan kötü durumu daha üst bir makama veya bu durumlar için öngörülmüş kişilere veya departmanlara bildirir. Eğer iyi bir sonuç alırsa bu aşamada bilgi ifşası süreci sona erer. Eğer örgüt içinde memnun edici bir çözüm elde edemezse örgüt dışı bir kuruma veya kişiye başvurur (Mercan vd., 2012: 172).

Organizasyon içerisinde gerçekleşen yanlış uygulamaların organizasyon üst yönetimine raporlanması için çalışanların üst yönetime önemli ölçüde güven duymaları gerekir. Çalışanlar, bir üst yöneticiye ulaşabilmeli ve üst yönetici de yanlış uygulamayı aktaran kişiyi yargılamadan ve suçlamadan dinlemelidir. Daha sonra da gerekli soruşturma sürdürülmeli ve bilgi ifşasını yapan kişinin ismi de gizli tutulmalıdır (Aktan, 2006:7-8). Bilgi ifşası eylemini gerçekleştiren kişilerin bir kısmı, örgütlerde yolsuzluk ve rüşveti ortadan kaldıran ve olası hataların felakete dönüşmesini önleyen kahramanlar olarak takdir görürken; birçoğu ise hareketlerinden dolayı ciddi tepkilerle karşılaşmaktadırlar. İşlerini kaybetmekte ya da icraatlarından dolayı kovulmaktadırlar. Bazıları kanunları ve iş antlaşmalarını ihlal ettikleri gerekçesi ile suçlanmakta ve fiziksel tehlikelerle karşılaşmaktadırlar (Banisar, 2011:1). Bu nedenle bilgi ifşası eylemini gerçekleştiren kişiler kendi içlerinde karmaşa yaşamakta ve çok derin kaygılar beslemektedirler.

5. BİLGİ İFŞASI (WHISTLEBLOWING) NEREYE VE NE ZAMAN BİLDİRİLİR?

Bilgi ifşasında durumun nereye ve ne zaman bildirileceğine karar vermek oldukça belirsizdir (Brennan ve Kelly, 2007: 66). Uygulamada bilgi ifşası içsel ve dışsal olmak üzere iki farklı şekilde ortaya çıkar. İçsel bilgi ifşası, bilgi sahibi çalışanın yazılı ya da sözlü olarak kurumdaki yanlış uygulamaları kurum içinde kendi yöneticisine (Celep ve Konaklı, 2012: 68), kurumdaki üst yönetime ya da etik denetçilere bildirmesidir (Nayir ve Herzig, 2012: 199). Dışsal bilgi ifşasında ise bilgi sahibi çalışanın kurumdaki yanlış uygulamaları yazılı ya da sözlü olarak kurum dışındaki üst otoritelere, medya, yasal merciler ve çeşitli mesleki örgütleri gibi yerlere bildirmesidir (Celep ve Konaklı, 2012: 68). Fakat şu unutulmamalıdır ki; içsel bildirimden önce dışsal bildirimde bulunmak doğru değildir. O halde içsel bildirim başarılı olmadığı durumlarda dışsal bildirim kullanılmalıdır (Eren ve Orhan, 2013: 461).

Aşağıdaki şartların varlığı halinde bilgi ifşası eyleminin örgüt dışına yapılması meşru kabul edilebilir (Mercan vd., 2012: 171):

- Örgüt içerisindeki yasa dışı ve/veya etik dışı davranışın tüm topluma maliyeti çok ciddi ve çok yüksek boyutlarda ise,
- Bilgiyi ifşa edenler bu konudaki kaygılarını örgüt üst yönetimine bildirmiş iseler,
- Bilgiyi ifşa edenler, sahip olduğu ikna edici kanıtları mantıklı ve tarafsız olduğuna inandığı bir yetkili ile paylaşmış ve bu kişiye yapılan yanlışları aktarmış ve sahip olduğu kanıtları sunmuş iseler,
- Bilgiyi ifşa edenler üst yönetimdeki kişilere konuyu aktarıp, onlardan tatmin edici bir ilgi görmemişler ve çaresiz kalmış iseler,
- Bilgiyi ifşa edenler, olayı kamuoyuna sunmak suretiyle mevcut kötü uygulamanın sona ereceğine inanıyor iseler.

Tablo 2’de etik yönetimin raporlama çeşitleri ve örnekleri kısaca özetlenmiştir.

Tablo 2. Etik Yönetimi Raporlamasının Temel Çeşitleri

Etik Yönetimi Raporlaması	Temel Ayırt Edici Özellikler	Örnek
Dışsal Bilgi İfşası	<ul style="list-style-type: none"> - Hedef örgüt tarafından yetkilendirilmez. - Hedef örgüt dışsal olarak raporlanır. - Örgütsel olarak pasiftir (etik yönetim pasif/duyarlı). 	İşgören, doğrudan devlet kurumları ile iletişime geçer.
İçsel Bilgi İfşası	<ul style="list-style-type: none"> - Hedef örgüt tarafından yetkilendirilmez. - Hedef örgüt içsel olarak raporlanır. - Örgütsel olarak pasiftir (etik yönetim pasif/duyarlı). 	İşgörenin, bir yönetim kurulu toplantısı esnasında beklenmedik bir şekilde açıklama yapması.

	pasif/duyarlı).	
Dışsal Raporlama	- Hedef örgüt tarafından yetkilendirilir. - Hedef örgüt dışsal olarak raporlanır. - Örgütsel olarak önleyicidir (etik yönetim önleyici/duyarlı).	İşgörenin, örgütsel olarak onaylanan dış denetçi ya da etik kurumlar gibi üçüncü kişilere raporlama yapması.
İçsel Raporlama	- Hedef örgüt tarafından yetkilendirilir. - Hedef örgüt içsel olarak raporlanır. - Örgütsel olarak önleyicidir (etik yönetim önleyici/duyarlı).	İşgörenin, kurulmuş etik birimlere ya da iç denetçilere raporlama yapması.

Kaynak: MacNab vd., 2007:9.

Bazı çalışmalarda bilgi ifşası davranışı üç boyutlu olarak incelenmiştir. Çalışanlar formal ya da informal, isimli ya da isimsiz, örgüt içi ya da dışı otoritelere bildirme tercihi gibi farklı seçeneklerde bilgi ifşası yapabilirler. Tablo 3'te bilgi ifşasının boyutları (bilgi ifşası tipolojisi) belirtilmiştir (Park vd., 2008: 930). Tablo 3'te görüldüğü üzere bilgi ifşası türlerinin sınıflandırılmasında tercih; formal olana informal, isimli olana isimsiz ve kurum içine karşı kurum dışındaki şeklindedir. Buradaki formal bilgi ifşası örgütsel protokol veya iletişimin standart çizgilerini izleyerek yapılırken; informal bilgi ifşası çalışan tarafından durumun yakın arkadaşlarına veya güvendiği kişilere ifşa edilmesidir. İsimli bilgi ifşasında kişi kendi gerçek ismini kullanırken; isimsiz bilgi ifşasında haberi uçuran kendisi hakkında bilgi vermez ya da farklı isim kullanır (Park vd., 2008: 930).

Tablo 3. Bilgi İfşası Tipolojisi

Formal	İsimsiz	İç	Formal, İsimsiz, İç
		Dış	Formal, İsimsiz, Dış
	İsimli	İç	Formal, İsimli, İç
		Dış	Formal, İsimli, Dış
İnformal	İsimsiz	İç	İnformal, İsimsiz, İç
		Dış	İnformal, İsimsiz, Dış
	İsimli	İç	İnformal, İsimli, İç
		Dış	İnformal, İsimli, Dış

Kaynak: Park vd., 2008: 930.

6. BİLGİ İFŞASI (WHISTLEBLOWING) EYLEMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER NELERDİR?

Çalışanlar genelde tanık oldukları yanlış eylemleri ifşa etme konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Bunun birçok nedeni olabilir. Bu nedenlerin bazılarına; düzeltici hareketin

yapılacağına inanmama, yönetici veya yönetimin misilleme yapabileceği korkusu, isminin gizli kalacağına inanmama, başka birisinin rapor edeceğini düşünme ve kiminle temas kuracağını bilememe örnek verilebilir. Çalışanlar bazen hangi davranışları hile olarak görüp rapor edeceklerini bilmeyebilirler. Çalışanlar yapılan davranışı yanlış olarak görmediklerinde rapor etmemekte ve bu durum da çalışanların algısı ve hile ile ilgili bilgisinden kaynaklanmaktadır (Dönmez ve Karausta, 2011: 24).

Bilgi ifşası eyleminin neden yapıldığını anlamak ve açıklamak için durumsal ve çevresel faktörler üzerinde durulmaktadır. Bu faktörler aşağıda belirtilmiştir:

Kişisel faktörler: Bilgi ifşası yapanlar genellikle erkek olup, evlidirler ve de diğer çalışanlardan daha yaşlıdırlar (Mercan vd., 2012: 172). Mükemmel iş performansı sergilemekte, iş tatmini ve örgütsel bağlılığı yüksek seviyelerdedir. İyi eğitilmiş olup, örgütte yüksek basamaklarda görev yapmaktadır (Mesmer-Magnus ve Viswesvaran, 2005:279). Uzun yıllardır aynı bölümde çalışmaktadırlar ve belirsizliğe karşı toleransları yoktur (Mercan vd., 2012: 172).

Durumsal faktörler: Bilgi ifşası yapanlar ciddi şekilde yanlış uygulamaların farkındadırlar ve bu durumu tanımlayabilmektedirler. Yanlış uygulamaların ve etik dışı davranışların iş arkadaşlarına zarar verdiğini gördüğünde eyleme geçmeye hazırdırlar. Durumsal faktörlerin oluşumundan sonra bilgi ifşasını yapanların desteklenmesi ve cesaretlenmesiyle yanlış uygulamaların raporlanmasının artacağı düşünülmektedir (Mercan vd., 2012: 172).

Örgütsel faktörler: Destekleyici örgüt kültürü, etik değerlerin yüksek seviyede olması, örgütün büyüklüğü ve iş düzeyi (Ahmad, 2011: 6), örgütlerde bilgi ifşasının raporlanacağı ofislerin, yasal düzenlemelerin ve politikaların olması, yönetim tarzının katılımcı olması, bilgi ifşasını yapanlara karşı misillemenin uygulanmaması gibi faktörler bilgi ifşası eyleminin gerçekleşmesini etkilemektedir (Mercan vd., 2012: 172).

7. BİLGİ İFŞASININ (WHISTLEBLOWING) AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Bilgi ifşa etme eyleminin hem ifşa eden kişi, hem kurum ve hem de kamuoyuna karşı pek çok olumlu ve olumsuz yanları bulunmaktadır. Bilgi ifşasının avantaj ve dezavantajları aşağıda özetlenmiştir:

Bilgi İfşa Eden Kişi Açısından: Bilgi ifşa eden kişi açısından bu eylemin olumlu yanı psikolojik ve vicdani rahatlama hissetmesidir ki, en büyük kazanım da vicdani rahatlama. Çünkü kişi ifşa ettiği bilgi sayesinde suç işlenmesini engellemiş, çevreye ve insanlara gelebilecek zararları ortaya çıkartmıştır. Buna karşın bilgiyi ifşa etmek; bilgi ifşacısının kurum içinde ayrımcı ve kötü muameleye maruz kalması, işten çıkarılması, yeni bir iş bulmada zorluklar yaşaması, kuruma sadakatsizlikle suçlanması, tehditler alması, düşük pozisyona geçirilmesi ve şantaja maruz kalması gibi birçok olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir (Yılmaz, 2009: 8).

Kurum Açısından: Bilgi ifşa eyleminin kurum açısından olumlu tarafı şeffaflık ve sorumluluğun oluşmasına katkı sağlamasıdır. Bu eylem ayrıca kurumun iç denetim uygulamalarının sorgulanmasını ve yeni stratejilerin hayata geçirilmesini sağlamaktadır. Olumsuz tarafı ise söz konusu iddianın doğru çıkması durumunda kurumun kapsamlı bir denetleme sürecine girmesi, bazı yöneticilerin cezalandırılması hatta işsiz kalması, kurumun kamuoyundaki itibar ve imajının zedelenmesidir (Yılmaz, 2009: 8).

Kamuoyu Açısından: Bilgi ifşa eyleminin kamuoyu açısından olumlu tarafı toplum ve kamu yararındır. Yanlış yapanların açığa çıkarılması, yanlış yapma potansiyeli olanların korkmalarını ve çekinmelerini sağlayabilir. Bu durum da gelecekte benzeri eylemlerin ortaya çıkma olasılığını azaltır. Olumsuz yanı ise bilinçli manipülatif iletişim ve halkla ilişkiler çalışmalarıyla kamuoyunun yanıltılması ve yanlış yönlendirilmesidir. Bu durumda olayın üstü örtülüp kurum yaşananlara kayıtsız kalabilir ve toplumun sisteme olan güveni zedelenabilir (Yılmaz, 2009: 8).

8. BİLGİ İFŞASI (WHISTLEBLOWING) VE DENETİM

Bilgi ifşası eylemi mesleki, sosyal ve siyasi alanda birçok sonucu meydana getirmektedir. Bir avukatın, doktorun, muhasebecinin veya mühendisin kendi alanıyla ilgili bilgi ifşası eyleminde olmaları ortaya çıkması muhtemel zararları önleyebilir (Mansbach, 2007:124). Bilgi uçurma hem devlet hem de özel sektör kurumlarında örgüt içi kültürün geliştirilmesinde, hataların ortaya çıkarılmasında ve iç kontrol sisteminin etkililiğinin artırılmasında bir araç olarak da kullanılabilir (Banisar, 2011:1). İç kontrol sistemlerinin yetersizliği, güvenilir kabul edilen bazı çalışanların hileli işlemleri, şirket içi veya dışı tarafların gizlice anlaşarak şirket sahipleri aleyhine gerçekleştirdikleri eylemler yoluyla çeşitli yolsuzluk, hile ve suistimler gerçekleşmekte; bunun sonucunda ortaklar ve paydaşların milyarlarca lira zarara ve itibar kaybına uğradığı tahmin edilmektedir (Mercan vd., 2012: 175). Muhasebeci ve denetçiler çalışmaları sırasında çeşitli yolsuzluk, hile ve suistimlere şahit olmakta ve bunları ifşa etme ve bilgi ifşası eylemi yapıp yapmama konusunda kararsız kalmaktadırlar (Liyanarachchi ve Adler, 2011: 167).

İşletmelerde yaşanan yanlışlıklar hata ve hile şeklinde karşımıza çıkar. Hata bilmeden yapılan yanlışlık iken hile bilerek yapılan yanlışlıktır. Hile; varlıkları kötüye kullanma ve hileli finansal tablolar olmak üzere iki şekilde ortaya çıkar (Erdoğan, 2013:66-67). Varlıkları kötüye kullanma; işletme varlıklarının çalınması, zimmete geçirilmesi veya suiistimali olarak tanımlanabilir ve nakit hırsızlığı, fatura usulsüzlüğü, çek tahrifatı, bordro usulsüzlüğü, işletme kaynaklarının suiistimal edilmesi ve stok hırsızlığı vb. şekillerde gerçekleşebilmektedir (Dönmez ve Karausta, 2011:19). Hileli finansal raporlama; tahrifat, değiştirme, bilinçli maddi hata, ihmal, kayıtların veya diğer önemli bilgilerin bilinçli olarak yanlış sunumu, bilinçli yanlış yorumlama, muhasebe ilkelerinin, kurallarının, politikalarının ve ölçme, tanımlama için kullanılan metotların yanlış uygulanması, yetersiz açıklama veya bilinçli ihmal, yasadışı kazanç yönetimi yoluyla muhasebe tekniklerinin saldırgan kullanımı, var

olan kural temelli muhasebe standartları altında muhasebe uygulamalarının manipüle edilmesi şeklinde gerçekleşebilir (Dönmez ve Karausta, 2011: 20). Hile ile birlikte şirketler için olumsuz bir durum oluşturan diğer bir kavram yolsuzluktur. Yolsuzluk; kamu veya özel sektörde çalışan görevlilere imtiyazlı uygulamaları için ödenen komisyonları içerir ve rüşvet, çıkar uyumsuzluğu, ekonomik şantaj ve yasa dışı bahşişler şeklinde ele alınabilir (Dönmez ve Karausta, 2011: 20).

Şirketlerde yaşanan hileli işlemler oldukça teknik ve karmaşık bir yapıya sahip olduğundan etik dışı faaliyetlerin önlenmesi büyük oranda, çalışanların sosyal denetim eylemlerine, denetim komitesi ve denetçilere düşmektedir (Chiu, 2002:581). İç kontroller, hile incelemecilerine göre hilelerin ortaya çıkarılmasında ihbarlardan sonra en etkili araçlardan birisidir. İç kontrol, en geniş anlamda faaliyetlerin verimlilik ve etkinliğini, finansal raporlamanın güvenilirliğini, ilgili yasa ve düzenlemelere uyulmasını makûl güvence vererek sağlamak amacıyla işletme yönetim kurulunca gerçekleştirilen kontrolleri kapsamaktadır (Kandemir ve Kandemir, 2012:44).

Günümüzde işletmelerin sürekliliği imaj, güven, sadakat, sosyal sorumluluk ve iş ahlakı gibi kavramların anlaşılması ile devam ettirilmesi temeline dayanmaktadır. İç denetim ise özellikle bu kavramların işletmelerde var olmasını ve kontrolünü sağlayacak standartların oluşturulmasına öncülük edecek sistemlerdendir (Mercan vd., 2012: 175). Bu gibi sebeplerle iç denetim hileye karşı en çok kullanılan araçlardan bir diğeri olmuştur. İç denetim, iç kontrol unsurlarından olan izleme ve gözetim bileşeni çerçevesinde değerlendirilmekte (Kandemir ve Kandemir, 2012:48) ve işletmelerde erken uyarı rolü üstlenerek iç kontrollerin, risklerin ve yönetim süreçlerinin etken ve etkinliğini sürekli bir şekilde değerlendirerek işletmelerin amaçlarının başarılmasına katkıda bulunurlar (Mengi, 2013:82). Nitekim ABD’de işletmelerin %57,2’sinde iç denetim bölümü bulunmaktadır. Küçük işletmelerin ise sadece %31’i iç denetim ve hile incelemesi bölümlerine sahip bulunmakta, buna karşılık hilelerin yarısından fazlasını iç denetçiler ortaya çıkarmaktadır. İç denetim, iç kontroller ve anonim ihbar hatlarına daha az sahip olan küçük işletmeler hilelerden orantısız bir biçimde olumsuz etkilenmektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012:47).

Şirketlerin sağlıklı bir iç kontrol ortamına sahip olması, iç denetim departmanının kurulması, hile denetimi süreçlerinin alanında uzman hile denetçileri tarafından icra edilmesi ile hileli işlem sıklıklarının ve şirketlere olumsuz yansımalarının azalacağı kabul edilebilir (Pehlivanlı, 2011: 1). Hileye maruz kalan işletmelerde yaşanan problemlerin analizinde işletmelerin kurumsallık düzeyleri ve aile işletmesi olup olmadıkları dikkate alınmalıdır (Pehlivanlı, 2011:5). Bu doğrultuda kurumsal faaliyetlerde verimliliği destekleyen ve sürdürülmesine yardımcı olan veya verimsizlik yaratan koşulları tespit edip, bu verimsizlikleri ortadan kaldıran iç denetim gibi kurumsal mekanizmaların önemi artmaktadır (Mercan vd., 2012: 175).

Bağımsız denetim ise hilelerin ortaya çıkarılmasında görece olarak etkililik sıralamasında en alt sıralarda yer alan araçlardan birisidir. Bağımsız denetim, muhasebe personelinin yaptığı kayıt ve malî

tabloların gözden geçirileceğini düşünmesini sağlayarak işletmeye ve finansal tablo kullanıcılarına dolaylı olarak başka bir getiri sağlamakta, personelin hiç denetim geçirmediği durumlara oranla daha dikkatli ve özenli çalışmasını sağlayarak en azından bazı yanlışlıkların meydana gelmesini önleyebilmektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012:56). Denetim ve kontrollerle ilgili faaliyetler istenildiği ölçüde etkili olamasa da, bağımsız denetim ve kontroller hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması için yapılan çalışmaların ayrılmaz bir parçası durumuna gelmiştir (Kandemir ve Kandemir, 2012:57). Bununla birlikte bağımsız denetçiler için bilgi ifşası kararı birçok açıdan daha karmaşıktır. İlk olarak, bağımsız denetçiler hem müşteriye hem de kamuoyuna karşı çifte sadakat problemi ile karşılaşmaktadırlar. İkinci olarak, bağımsız denetçiler müşterilerinin usulsüzlüğü ile ilgili gizli bilgilerin halka açılması konusunda birçok etik, mesleki ve yasal sınırlama ile karşılaşmaktadırlar. Aslında bağımsız denetçiler gizli bilginin halka ifşası durumunda diğer mesleklerden daha fazla cezaya maruz kalabilirler. Son olarak, bağımsız denetçiler yasaların onları belirli konuları kamuya ifşa etmeye mecbur bıraktığı birçok durumla karşılaşmaktadırlar (Brennan ve Kelly, 2007: 66). Yetersiz finansal kontroller, baskı altındaki çalışanlara hileler için fırsat yaratmakta; özellikle zayıf kontrol ortamı ve işletme kültürü, yapılan hilelerin nedeni olarak ifade edilmektedir. Denetçinin mesleki şüphecilik yaklaşımı içinde hile riskini değerlendirmesi ve bu riskin düzeyine göre işletmedeki hile eylemlerinden doğan önemli yanlışlık riskini ortaya çıkarabilmek için mesleki yargısını kullanarak denetim tekniklerinin kapsamını ve zamanlamasını gözden geçirmesi, ani iş yeri ziyaretleri ve sayımlar da dahil olmak üzere diğer bazı teknikleri uygulaması gereklidir (Erdoğan, 2013:69).

Kurumsal denetim uygulamalarını sağlayan sorumluluklar dikkate alındığında kurum içerisinde bilgi ifşası eylemi yapacak olan iç denetçilere de gereksinim duyulmaktadır (Nayir ve Herzig, 2012: 198). Bazı şirketlerde bilgi ifşası sürecini başdenetçi yönetir. İç denetim departmanı önce şikâyetleri gözden geçirir ve önemli olayları dıştan adli makamların incelemesini isteyebilir. Şayet iç denetim şirketin üst yöneticilerinden destek alıyor gibi algılanıyorsa, çalışanlar daha çok bilgi ifşası eylemi yapmaktadırlar. Şirketler bilgi ifşası sürecinin etkililiğini değerlendirmek istediklerinde, bunu en iyi şekilde yerine getirebilecek olan iç denetim departmanlarıdır (Schneider, 2008: 74-75). Ancak iç denetçiler ilgili şirketin çalışanı olduklarından, yönetimin hoşuna gitmeyecek tarzda yönetim kuruluna bilgi verdiklerinde kovulma veya kıdem indirme tehdidi ile karşılaşabilirler. Ayrıca, iç denetçilerin kamunun çıkarlarını korumak için kurum dışındaki taraflara yasadışı uygulamaları bildirme yetkileri belirsizdir (Brennan ve Kelly, 2007: 62). Bu doğrultuda hilenin ortaya çıkartılmasında bağımsız denetçiler ile iç denetçiler birlikte çalışmalıdır. Çünkü bağımsız denetçiler hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin çalışma felsefesi nedeniyle yetersiz kalabilmektedir. Bu noktada iç denetim hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin rakibi değil, tamamlayıcısı olarak çalışmalıdır (Kandemir ve Kandemir, 2012:72).

Bir işletmede etkin bir bilgi ifşası politikası oluşturmak için aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir:

Üst Yönetimin Kararlılığı: Bilgi ifşası konusunda üst yönetim, samimiyetini ve kararlılığını ortaya koymalıdır (Aktan, 2006:11). Kurumsal kusur varsa açık yüreklilikle kabul edilip sorun kurum içinde çözümlenmeli, ancak kurumsal kusur yoksa ve sorun bireylerin hırslarından kaynaklanıyorsa, kurum olayı kapatmak yerine sorumluların bulunması ve gerekenin yapılması konusunda kararlı ve tutarlı davranmalıdır (Yılmaz, 2009: 16).

Eğitim: Organizasyon çalışanları yasa-dışı ve etik-dışı davranış ve eylemler hakkında bilgilendirilmelidir (Aktan, 2006:11). Her şeyden önce, organizasyonda güçlü bir etik kültürü oluşturulmalıdır. Yöneticilerinin etik davranış ve eylemlerde bulunması sağlanmalı, yöneticiler bu konuda çalışanlara iyi örnek olmalıdırlar (Çiğdem, 2012:73). Bu konuda seminerler ve konferanslar düzenlenmeli ve çalışanların bu konudaki hassasiyetleri güçlendirilmelidir (Çiğdem, 2012:74).

İletişim: Tüm iletişim sürecinde dürüst, sempatik, açık, kolay ulaşılabilir, tarafsız ve yapıcı olunmalı; kayıtsız ve saldırgan bir tutum sergilenmemelidir (Yılmaz, 2009: 17). Çalışanların sesine kulak verilmeli ve periyodik toplantılar yapılarak görüşleri alınmalıdır. Çalışanlar, organizasyondaki yanlış uygulamaların raporlanması ile ilgili olarak cesaretlendirilmeli ve güven tesis edilmelidir. Çalışanlar ile tüm iletişim kanalları açık tutulmalıdır. Özellikle internetin sunduğu imkanlardan yararlanarak özel bir e-posta hesabı açılmalı ve çalışanların yanlış uygulamaları bu e-posta adresine bildirmeleri istenmelidir (Aktan, 2006:11). Bu yolla içsel bilgi ifşası sayesinde her çalışan aynı zamanda iş arkadaşını denetleme misyonu üstlenmiş olacaktır. Her çalışan sorun bildirme sistemi hakkında açık bir şekilde bilgilendirildiği için, yaptığı yanlış uygulamanın iş arkadaşı tarafından ihbar edilme olasılığı olacağını her zaman hissedecektir (Çiğdem, 2012:74).

Ombudsman Bürosu: Organizasyon içerisinde yasa-dışı ve/veya etik dışı iddiaları soruşturacak ve raporlayacak bir ombudsman bürosu oluşturulmalıdır (Aktan, 2006:11). Bu bölümlerde görev yapacak denetçilerin bazı etik değerlere ve becerilere sahip olması gerekir. Bu değerler; doğruluk ve dürüstlük, profesyonel davranış, yetkinlik, objektiflik, gizlilik, adetlilik, topluma karşı sorumluluk, eşit davranabilme ve hesap verebilir olmaktır (Gürer, 2009:25-26).

Kontrol ve Denetim: Yasadışı ve etikdışı davranış ve eylemlerin ortaya çıkarılmasının ötesinde bu davranışların daha gerçekleşmeden engellenmesi için yönetim tarafından sürpriz denetimler, gözetimler (kamera sistemleri gibi), stoklarda fiziksel incelemeler, bordro bilgilerinin kontrolü, satıcıların kontrolü, banka mutabakatları gibi bazı önlemlerin alınması gerekmektedir (Pehlivanlı, 2011:7).

Ödüllendirme: Bilgi ifşası yapan çalışanlar verdikleri bilginin doğru olması durumunda üst yönetim tarafından gizli olarak ödüllendirilmelidir. Üst yönetim tarafından ödüllendirme aleni olarak yapılmamalıdır. Zira raporlayan kişinin organizasyon içerisinde bazı kişiler tarafından haksız yere bazı negatif sıfatlarla (ispiyoncu, gammadaz, köstebek) suçlanmaları sözkonusu olabilir (Aktan, 2006:11).

Cezalandırma: Organizasyonda yanlış uygulamaları yapanlar mutlaka cezalandırılmalıdır (Aktan, 2006:11).

Koruma: İşletme tarafından durumun asla hafife alınmaması, olayı açığa çıkaracak olan kişilere zarar gelmeyeceğinin açıkça beyan edilmesi ve bu konuda çalışanlar ile güven tesisi sağlanması önem taşımaktadır (Aktan, 2006:11).

Yazılı Kurallar ve Kodlar: Organizasyonda bilgi ifşası konusunda yazılı kurallar mevcut olmalı ve organizasyon çalışanlarına duyurulmalıdır. Olası bir bilgi ifşası eyleminde kurum içinde kriz iletişim planının güncel tutulması gereklidir (Aktan, 2006:11).

Adil Soruşturma Süreci ve Sonucun Açıkça İlan Edilmesi: Olayların tarafsız soruşturulması ve şikayetlerin süratle çözüme kavuşturulması gerekir (Aktan, 2006:11).

Kamuoyuna Doğru Bilgi Aktarma: Bilgi ifşası eyleminin dışarı yansımaları durumunda konuyla ilgili kamuoyuna doğru, dürüst ve gerçekleri saptırmayan mesajların zamanında verilmesi gerekmektedir. Kamuoyuna yaşanan durum açıklanırken, krizin etkilerinden kurtulup normal seyre dönülmesi için yapılanların ve yapılacakların açıklanması, kurumsal kusur varsa açık yüreklilikle belirtilmesi, ancak yoksa kurumun suçsuzluğunun kanıtlanması için yetkililere gerekli yardımın yapılması sağlanmalıdır. Kriz anında medyayla ilişkiler sırasında kurumun misyonunun ve ana hedeflerin unutulmaması, kurulacak ilişkilerde her zamankinden daha dikkatli olunması, güvenilirliğin yitirilmemesi, tutarlı olunması ve bunun içinde gerekli iletişim yöntem ve tekniklerinin başarıyla uygulanması gerekmektedir. Bunun için bilgi ifşası içsel süreçte çözüme ulaştırılmalıdır. Böylece kurum hem zaman kaybetmez, hem imajı zedelemes hem de az bir maliyetle sorunu çözüme kavuşturmuş olur (Yılmaz, 2009: 16).

9. BİLGİ İFŞASI (WHISTLEBLOWING) ÖRNEKLERİ

Bilgi ifşası konusunda yaşanmış birçok olay bulunmaktadır. Bu olaylardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

- İngiliz anestezi uzmanı Stephon Bolsin, 1989 yılında birçok bebeğin kalp ameliyatı sırasında öldüğünü belirlemiştir. Sonraki 6 yılını yüksek ölüm oranlarına dikkat çekmek ve servisi iyileştirmek için harcamış ve elde ettiği bilgileri medya ile paylaşmıştır. İngiliz kraliyet hastanesinde uygun olmayan koşullarda çocuk kalp ameliyatları yapılmasına engel olmuş ve hükümetin İngiltere’de kliniklerle ilgili olarak bir dizi reform yapmasına öncülük etmiştir. Bu yolla çocukların kalp ameliyatındaki ölüm oranlarını %30’dan %5’e kadar inmesini sağlamıştır (Özler vd., 2010:173).
- Jeffrey Wigand, 1993 yılında çalıştığı sigara şirketinde, sigara üretimi yapılırken kullanılan nikotinin içine kansere neden olan ve bağımlılığı arttıran kimyasal

maddelerin konulduğunu açığa çıkarmıştır. Wigand, itirafında, üst düzey yöneticilerin bundan haberdar olduğunu belirtmiştir (Saygan ve Bedük, 2013: 4).

- 2002 yılında 'Time' dergisi, üç bayanı yılın kahramanları olarak ilan etmiştir. Bunlar Sherron Watkins, Cynthia Cooper ve Coleen Rowley' dir. Yılın kahramanlarından biri olarak seçilen Sherron Watkins, ABD'nin en büyük şirketlerinden biri olan Enron'da, üst düzey yöneticiydi. Watkins, Enron'da genel müdür yardımcılığı sırasında, işletme içinde meydana gelen muhasebe yolsuzluklarını fark eder ve bu durumu şirketin en üst yöneticisine bildirir. Üst yöneticisine bilgi ifşasında bulunan Watkins, genel müdür yardımcılığından alınır ve düşük statüdeki pasif bir göreve getirilir. Bunun üzerine şirketteki yolsuzlukları yetkili kişi veya kuruluşa bildirerek işten ayrılır. Böylece Enron'un çöküşü başlamış olur. Yılın kahraman insanlarından bir diğeri olan Coleen Rowley, bir FBI ajanıdır ve 11 Eylül saldırılarını FBI'nın önceden bildiğini itiraf etmiştir. Rowley, 11 Eylül'den aylar önce şüpheli bazı kişilerin Amerika'da uçuş dersleri aldığını amirlerine iletmış ancak sesini duyuramamıştır. Tarihin en büyük terörist saldırılarından biri olan 11 Eylül saldırıları gerçekleşince, yazdığı 13 sayfalık raporu Senato İstihbarat Komitesi üyelerine vermiştir. Cynthia Cooper'ın yılın kahraman insanlarından biri olarak seçilmesinin nedeni ise dünyaca ünlü WorldCom şirketinin mali denetçisi ve başkan yardımcısı olmasıyla başlayan sürecin sonunda ortaya çıkmıştır. Cooper, şirketin muhasebe hesaplarında oynama yapılarak gerçekleştirilen 9 milyar dolarlık yolsuzluğu saptamış ve bu durumu denetçi şirket olan Arthur Andersen'e bildirmiştir. Fakat denetim şirketi olayı görmezden gelmiştir. Cooper da bu sefer, saptadığı hususları hükümete bildirmiş ve yolsuzluğu ortaya çıkarmıştır (Saygan ve Bedük, 2013: 3).
- Türk asıllı Amerikan vatandaşı olan ve FBI'da çalışan Sibel Edmonds, güvenlik sorunları ve potansiyel casusluk ile ilgili elde ettiği bilgileri basınla paylaşmıştır. Ayrıca Amerika'daki Türk ajanlarının Beyaz Saray'a kadar girdiğini ve ABD'nin nükleer sırlarını elde ettiklerini iddia etmiştir. 2002 yılında FBI'daki görevine son verilen Edmonds, daha önce El-Kaide tarafından düzenlenen ve dünyada askeri-siyasi dengelerin yeniden şekillenmesine sebep olan ikiz kule saldırısının Amerikan istihbaratının bilgisi dahilinde gerçekleştiğini iddia ederek ortalığı karıştırmıştır. Bu nedenle 11 Eylül sürecinde Bush yönetiminin adeta bir düşmanı haline gelmiştir (Özler vd., 2010:173).
- Pfizer ilaç şirketinin yönetiminde olan doktor Peter Rost, şirketin muhasebe ve diğer konulardaki usulsüzlüklerini ilgili ABD makamlarına bildirmiştir. Rost'un 2004 yılında karar verme yetkisi ve sorumlulukları tümüyle elinden alınmıştır. 2005'te de şirketten kovulmuş, 2006 yılında ise "Bir Sağlık Hitman'inin İtirafı" isimli kitabını yayınlamıştır (Özler vd., 2010:174).

- Rudolf M. Elmer, İsviçre'nin en büyük özel bankacılık şirketi Julius Baer'de 16 yıl çalışmış, son 9 yıl ise Cayman adalarındaki off shore bölümünün operasyonel müdürlüğünü yürütmüştür. 2002 yılında işten çıkarıldıktan sonra bilgi ifşacılarının örgütlendikleri Wikileaks adlı web sitesine elindeki müşteri bilgileri ile birlikte eski şirketinin vergi kaçakçılığı yaptığını ortaya çıkarmıştır (Özler vd., 2010:174).
- ABD ordusunda analist olarak görev yapan Bradley Manning elde ettiği gizli belgeleri Wikileaks adlı siteye sızdırmakla suçlanmış ve ABD ordusu tarafından gözaltına alınmıştır. Wikileaks'ta yer alan ve Manning'in gönderdiği iddia edilen bir video bir ABD savaş helikopterinin 2007 yılında Bağdat'ta düzenlenen bir saldırıda aralarında iki gazetecinin de bulunduğu 12 kişiye ateş açarak öldürdüklerini göstermektedir (Özler vd., 2010:173).
- Roche yöneticilerinden Veysi Mungan Türkiye'de Roche'un NeoRecormon adlı kanser ilacını, küçük bir depoya 88 bin TL'ye, SGK'ya (Sosyal Güvenlik Kurumu) ise 230 bin TL'ye fatura ederek devleti 8.2 milyon TL zarara uğrattığı, Başer Ecza Deposu dışındaki diğer depoların SGK ihalelerine katılmasına engel olduğu, böylece hâkim durumunu kötüye kullandığı, Roche'un pazar paylaşımı içine girdiği ve fiyat belirlediği, depolar arasında ayrımcılık yaptığı, ihalelerde ulusal rekabet mevzuatına aykırı davrandığı ve Roche'un iç denetim raporunda da rekabet kurallarının ihlal edildiği bilgisini basına sızdırmıştır (Mercan vd., 2012: 170).

10. YAZIN ARAŞTIRMASI

Bilgi ifşası konusunda yapılan çalışmalar literatür araştırması kapsamında incelenmiş olup bazılarında elde edilen bilgilere bu bölümde değinilmiştir. Bu kapsamda Akıllı vd. (2013), Eren ve Orhan (2013), Fatoki (2013), Gökçe (2013), Saygan ve Bedük (2013), Celep ve Konaklı (2012), Dönmez ve Karausta (2011), Bjorkelo, Einarsen ve Matthiesen (2010), Elias (2008) ve Park vd. (2008) eğitim sektöründe bilgi ifşası konusunda çalışma yapmışlardır.

Akıllı vd.'nin (2013) kamu personeli üzerinde yaptıkları çalışmanın bulguları çalışanların etik ihlallerinin bildirim konusundaki tercihlerinin yasal düzenlemelerden önemli farklılık gösterdiği, sosyal dışlanma çekincesi ve misilleme korkusunun etik ihlallerin bildirilmesinde önemli rol oynadığını göstermektedir. Eren ve Orhan'ın (2013) öğretmenlere yapmış olduğu çalışmada bilgi ifşası eylemi kurumsal sosyal sorumluluk ile ilişkilendirilmiş olup öğretmenlerin kendilerine uygulanan olumsuz uygulamalar karşısında kayıtsız kalmadıklarını ve bir şekilde şikâyet mekanizmalarını kullandıklarını tespit edilmiştir. Araştırmada özellikle kurumsal sosyal sorumluluğun alt boyutu olan etik sorumluluk ile bilgi ifşasının alt boyutu olan içsel ve dışsal raporlama arasında bir ilişki olduğu saptanmıştır. Fatoki (2013) tarafından muhasebe öğrencileri üzerine yapılan bir çalışmaya göre misilleme tehdidi arttıkça bilgi ifşası niyeti azalmaktadır. Ayrıca, bilgi ifşası niyeti

maddiyatçılık ile artmaktadır. Gökçe'nin (2013) öğretmen adaylarına yapmış olduğu bir çalışmanın sonuçları, öğrencilerin genel etik farkındalıklarının yüksek olduğunu ve adaletin katılımcıların bilgi ifşası niyetine kuvvetli bir açıklama yetisi getirdiğini göstermektedir. Saygan ve Bedük (2013) araştırma görevlileri üzerinde bir uygulama yapmış olup “ahlaki olmayan davranışların duyurulması” ile “yardımsever etik iklim” arasında anlamlı bir ilişkinin mevcut olduğu bulunmuştur. Celep ve Konaklı'nın (2012) öğretmenler üzerinde yaptıkları araştırma bulguları, kadın öğretmenlerin yanlış uygulamaları okul dışına bildirme, meslektaşlarıyla paylaşma ve kimliğini gizleyerek bildirme eğilimlerinin erkek öğretmenlerden daha fazla olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte öğretmenlerin bilgi ifşasına ilişkin görüşleri cinsiyet, okul türü ve meslekteki hizmet sürelerine göre; bilgi ifşası nedenlerine ilişkin görüşleri cinsiyet ve meslekteki hizmet sürelerine göre anlamlı farklılıklar göstermiştir. Dönmez ve Karausta'nın (2011) öğrencilere yapmış oldukları çalışmanın sonuçları öğrencilerin mesleki hile algıları ile rapor etme eğilimleri arasında pozitif bir ilişki olduğunu, öğrencilerin yolsuzluğa karşı diğer mesleki hile türleri olan finansal tablo hilesi ve varlık suiistimaline göre daha hassas olduklarını, kadınların hileli davranışlara karşı daha duyarlı oldukları ve rapor etme eğilimlerinin daha yüksek olduğunu, öğrencilerin okudukları bölümün hile algısı ve rapor etme eğilimi üzerinde kısmen etkisinin olduğunu göstermiştir. Bjorkelo vd.'nin (2010) Norveç'in en büyük belediyelerinden birinin 503 çalışanı üzerinde yaptıkları çalışmalarının sonucu dışa dönük, baskın ve az uyumlu karakterlerin bilgi ifşasında başrolü üstlendiğini göstermektedir. Elias'a (2008) göre mesleğine bağlı ve mali raporlama algılaması yüksek denetim öğrencileri yasadışı yönetim uygulamalarında bilgi ifşasına daha yatkındırlar. Park vd. (2008) çalışmalarını 284'ü Güney Koreli, 230'u Türk ve 245'i İngiliz 759 üniversite öğrencisi arasında yapmışlardır. Sonuçlar, Türkiye ve İngiltere'de kimliği bilinen bilgi ifşasının daha fazla olduğunu Güney Kore'de ise isimsiz ifşada bulunmanın daha etkili bir strateji olduğunu göstermektedir.

Hatunoğlu, Koca ve Kılılı (2012), Hunton ve Rose (2011), Liyanarachchi ve Adler (2011), Hwang vd. (2008), Brennan ve Kelly (2007) ve Xu (2003) tarafından yapılan çalışmalar muhasebe ve denetim alanında uygulanmıştır. Hatunoğlu vd.'nin (2012) çalışmalarında etkin bir iç kontrol sisteminin işletmede karşılaşılmaması muhtemel hatalı ve hileli işlemlerin azaltılmasında önemli bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Hunton ve Rose'nin (2011) yaptıkları çalışmalarının sonuçları, çalışmaya katılan denetim kurulu üyelerinin, bilgi ifşası, ismi belirli bir kanal yerine meçhul bir kanal yoluyla alındığında ve iddia düşükten ziyade daha yüksek seviyede itibar tehdidi yarattığında daha düşük güvenilirlik atfettiklerini ve daha az araştırma kaynağı ayırdıklarını göstermektedir. Liyanarachchi ve Adler (2011) tarafından yapılan çalışmanın örneklemini Avustralya Sertifikalı Çalışan Muhasebeciler Derneği üyeleridir. Çalışmanın sonuçları kariyerinin ilk yıllarında olan muhasebecilerden erkeklerin bilgi ifşasında bulunmalarının daha muhtemel olduğunu; orta yaş grubundakilerin ise doğrudan kişisel bir kayıp içerdiğinde bilgi ifşasına daha istekli olduklarını göstermiştir. Ayrıca 45 yaş ve üstü grubundaki bayan muhasebecilerin bilgi ifşası eğilimi

azalmaktadır. Hwang vd.'nin (2008) Çin'de muhasebe ve denetim uzmanları arasında yapmış oldukları çalışmanın bulguları misillemenin uygulanma ve medyada yer alma korkusunun çalışanları bilgi ifşasından vazgeçirdiğini ortaya koymaktadır. Brennan ve Kelly'nin (2007) İrlanda'da stajyer denetçiler arasında yapmış olduğu çalışmanın bulguları, usulsüz uygulamayı rapor etmek için yeterli resmi yapıya sahip şirketlerde, denetçilerin usulsüzlüğü ifşaya karşı daha açık olduklarını ve bu durumun kariyerlerini etkilemeyeceği konusunda inançlı olduklarını göstermiştir. Ayrıca 25 yaş üstü stajyerlerde dışa bilgi ifşasında bulunmada isteklilik oranı azalmaktadır. Xu tarafından yapılan bir çalışmaya göre (2003) para ödülü ve sürekli çalışma kontratı sağlandığında iç denetçilerin daha yüksek yetkililere ifşa etme eğiliminde olduklarını göstermektedir. Ayrıca, ahlaki muhakemesi zayıf olan iç denetçilerin para ödülü teşvikine daha duyarlı olduğu tespit edilmiştir.

Mansbach ve Bachner'in (2010) çalışmaları hemşirelerin suistimali düzeltme ve harekete geçme arzusunda olduklarını göstermiştir. Ancak hemşireler dışarıdan ziyade kurum içinde bilgi ifşasında bulunma eğilimindedirler. Demiral'a (2008) göre insan sağlığı hemşireler için her şeyden önce gelmekte ve yanlış gördükleri bir uygulamayı ihbar etmeleri halinde onlar açısından çoğunlukla olumsuz sonuçlar çıkmasına rağmen kararlarından vazgeçmemekte ve sonuna kadar konunun takipçisi olmaktadır. Esen ve Kaplan'nın (2012) hukuk alanında yapmış oldukları çalışmaya göre bilgi ifşası çalışanların yapmış olduğu davranışların niteliğine bağlı olarak değerlendirilmeli, her duyurmanın bilgi ifşası sayılıp sayılmayacağına tespiti yapılmalı, bu konuda ihbarda bulunan çalışanlar cesaretlendirilmeli ve hakları korunmalıdır. MacNab vd. (2007) tarafından Amerika, Kanada ve Meksikada yöneticiler üzerinde yapılan bir araştırma Hofstede'nin kültürel belirsizlikten kaçınma boyutu ve güç mesafesinin, bilgi ifşası ve kurum içi ifşa eğilimiyle önemli ve uyumlu bir ilişkiye sahip olduğunu, kolektivizm iki etik yönetim aracı ile anlamlı şekilde ilişkili olmadığını göstermiştir.

11. SONUÇ

Bu çalışmada bilgi ifşası olarak isimlendirilen whistleblowing kavramı üzerinde durulmuştur. Çalışmanın amacı bilgi ifşasını teorik olarak ayrıntılı bir şekilde incelemektir. Bu çerçevede çalışmada bilgi ifşası ve bilgi ifşacısı kavramına değinildikten sonra bu eylemi etkileyen faktörler üzerinde durulmuştur. Daha sonra bilgi ifşasının nasıl yapılacağı, nereye ve ne zaman bildirileceği, bilgi ifşasının avantaj ve dezavantajlarına değinilmiş ve denetim ile bilgi ifşası arasındaki ilişki açıklanmıştır. Son olarak bilgi ifşası konusunda yaşanan örneklere değinilmiş ve ardından bu konuda daha önceden yapılan çalışmalardan elde edilen sonuçlar paylaşılmıştır. Özellikle hangi davranışların ahlakdışı/etikdışı kabul edildiği, hangi durumlarda bilgi ifşası eyleminin meşru kabul edildiği, bu eylemi gerçekleştiren kişilerin özellikleri, yaşadığı iç çatışmalar, korkular ve aynı zamanda çalışma arkadaşlarının ve işletme yöneticilerin bu kişileri nasıl algıladıkları, ahlakdışı/etikdışı davranışların önlenmesinde neler yapılması gerektiği ve bu noktada denetim mesleğinin önemi ve işletmelerdeki rolü açıklanmıştır.

Dünya’da ve Türkiye’de bugüne kadar yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde yurtdışında 1960’lı yıllardan sonra başlayan bu çalışmaların kamu ve özel sektör uygulamaları ile desteklendiği görülmüştür. Türkiye’de ise 2000’li yıllarda bu konuyla ilgili çalışmalar başlamıştır. Ancak bilgi ifşası konusunun çalışanları çıkmaza sokan yapısı gereği uygulama zorluğu nedeniyle ya teorik açıdan ele alınmış ya da sadece kamu sektöründe uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Bunun nedeni olarak özel sektördeki çalışanların çeşitli kaygılarla kendilerini baskı altında hissetmesi olabilir.

Bu çalışmada dünyada ve Türkiye’de bilgi ifşası eyleminin dayandığı yasal mevzuat ve bu eylemi gerçekleştiren kişilerin yasal mevzuat açısından korunma şekilleri ele alınmamıştır. Konunun uygulama ayağı, denetim sürecinde nasıl kullanılabileceği ve yasal mevzuatın bilgi ifşası açısından detaylı incelenmesi başka araştırmacılar tarafından ele alınabilir.

KAYNAKÇA

- ACFE, (2012) “2012 Report to The Nations on Occupational Fraud And Abuse”, <http://www.acfe.com/rtnn.aspx>, (25.03.2014).
- Ahmad, S.A. (2011) “Internal Auditor and Internal Whistleblowing Intentions: A Study of Organisational, Individual, Situational and Demographic Factors”, Doktora Tezi, Edith Cowan University, Perth.
- Akıllı, H.S., Çam, S., Kılınç, S., Kızılboğa, R. (2013) “Kamu Personelinin Etik İhlallerine Verdikleri Önem Derecesi ve Etik İhlallerin Bildirimi Konusundaki Görüşleri”, Sayıştay Dergisi, (89), 5-33.
- Aktan, C.C. (2006) “Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vijdani Red Davranışı: Whistleblowing”, Mercek Dergisi, 1-13, Ekim.
- Aydın, U. (2002) “İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi ifşası (Whistleblowing)”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2(2), 79-100.
- Banisar, D. (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.
- Bjorkelo, B., Einarsen, S., Matthiesen, S.B. (2010) “Predicting Proactive Behaviour At Work: Exploring The Role Of Personality As An Antecedent Of Whistleblowing Behaviour”, Journal of Occupational and Organizational Psychology, (83), 371 -394.
- Brennan, N., Kelly, J. (2007) “A Study Of Whistleblowing Among Trainee Auditors”, The British Accounting Review, (39), 61–87.
- Celep, C., Konaklı, T. (2012) “Bilgi ifşası: Eğitim Örgütlerinde Etik ve Kural Dışı Uygulamalara Yönelik Bir Tepki”, e-international journal of educational research, 3(4), 65-88.

- Chiu, R.K. (2002) “Ethical Judgement, Locus of Control, and Whistleblowing Intention: A Case Study of Mainland Chinese MBA Students”, *Managerial Auditing Journal*, 17(9), 581-587.
- Çiğdem, S. (2012) “Büro Yönetiminde Whistleblowing ve Etik İlişkisi”, 11. Ulusal Büro Yönetimi ve Sekreterlik Kongresi, Isparta.
- Demiral, N. (2008) “Bir Hastanede Islığı Çalmak”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (26), 128-137.
- Dönmez, A., Karausta, T. (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), 17-42.
- Elias, R. (2008) “Auditing Students’ Professional Commitment And Anticipatory Socialization And Their Relationship To Whistleblowing”, *Managerial Auditing Journal*, 23 (3), 283-294.
- Erdoğan, M. (2013) “Denetim”, *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, (2618), 1-227.
- Eren, V., Orhan, U. (2013) “Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Çalışanların Kötü Yönetimi İfşa Düzeylerine Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, *International Journal of Social Science*, 6(2), 455-468.
- Esen, E., Kaplan, H.A. (2012) “İşletmelerde Ahlaki Olmayan Davranışların Duyurulması (Whistleblowing)”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(2), 33-52.
- Fatoki, O. (2013) “Internal Whistleblowing Intentions of Accounting Students in South Africa: The Impact of Fear of Retaliation, Materiality and Gender”, *Journal of Social Science*, 37(1), 31-44.
- Gökçe, A.T. (2013) “Whistle-Blowing Intentions of Prospective Teachers: Education Evidence”, *International Education Studies*, 6(8), 112-123.
- Gürer, H. (2009) “Bağımsız Denetim Uygulamaları, Denetim ve Muhasebe Standartları, Etik Değerler”, https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/Turkey_tr_audit_ISMMMO-HG2-Subat2009_070209.pdf, (25.03.2014).
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., Kıllı, M. (2012) “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Hunton, J.E., Rose, J.M. (2011) “Effects of Anonymous Whistle-Blowing and Perceived Reputation Threats on Investigations of Whistle-Blowing Allegations by Audit Committee Members”, *Journal of Management Studies*, 48(1), 75-98.

- Hwang, D., Staley, B., Chen, Y.T., Lan, J.S. (2008) "Confucian Culture and Whistle-Blowing By Professional Accountants: An Exploratory Study", *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 504-526.
- Kandemir, C., Kandemir, Ş. (2012) "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesive Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler", *Mali Çözüm Dergisi*, (113), 39-78.
- Khemani, M. (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, (15.11.2013).
- Kleinhempel, M. (2011) "Whistleblowing: Not An Easy Thing To Do",
http://actoolkit.unprme.org/wpcontent/resourcepdf/NG_20110306_effectiveexecutive_governance_whistleblowing.pdf, (01.11.2013).
- Liyanarachchi, G.A., Adler, R. (2011) "Accountants' Whistle-Blowing Intentions: The Impact of Retaliation, Age, and Gender", *Australian Accounting Review*, 21(2), 167-182.
- MacNab, B., Brislin, R., Worthley, R., Galperin, B.L., Jenner, S., Lituchy, T.R., MacLean, J., Aguilera, G.M., Ravlin, E., Tiessen, J.H., Bess, D., Turcotte, M.F. (2007) "Culture and Ethics Management Whistle-blowing and Internal Reporting within a NAFTA Country Context", *International Journal of Cross Cultural Management*, 7(1), 5-28.
- Mansbach, A. (2007) "Political Surplus Of Whistleblowing: A Case Study", *Business Ethics: A European Review*, 16(2), 124-131.
- Mansbach, A., Bachner, Y.G. (2010) "Internal Or External Whistleblowing: Nurses' Willingness To Report Wrongdoing", *Nursing Ethics*, 17(4), 483-490.
- Mengi, B.T. (2013) "Araç Sigortası Hileleri ve Bu Hilelere Yönelik Önlemler", *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 4(8), 71-86.
- Mercan, N., Altınay, A., Aksanyar, Y. (2012) "Whistleblowing (Bilgi İfşası, İhbar) ve Yolsuzlukla Mücadelede İç Denetimin Değişen ve Gelişen Rolü", *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 167-176.
- Mesmer-Magnus, J.R., Viswesvaran, C. (2005) "Whistleblowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intentions, Actions, and Retaliation", *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277-297.
- Miceli, M.P., Near, J.P. (1984) "The Relationships Among Beliefs, Organizational Position, and Whistle- Blowing Status: A Discriminate Analysis", *Academy of Management Journal*, 27(4), 687-705.

- Nayir, D.Z., Herzig, C. (2012) “Value Orientations as Determinants of Preference for External and Anonymous Whistleblowing”, *Journal of Business Ethics*, (107), 197–213.
- Özler, D.E., Şahin, M.D. Atalay, C.G. (2010) “Teorik Bir Çerçeve de Whistleblowing – Etik İlişkisi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 169-194.
- Park, H., Blenkinsopp, J., Oktem, M.K., Ömürgönülşen, U. (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), 929–939.
- Pehlivanlı, D. (2011) “Türkiye’de Suistimal, Etik Kurallara Uyumsuzluklar”, http://www.asildenetim.com/images2/etik_kurallara_uyumsuzluklar_turkiyede_suiistimal.pdf, (25.03.2014).
- Saygan, S., Bedük, A. (2013) “Ahlaki Olmayan Davranışların Duyurulması (Whistleblowing) ve Etik İklimi İlişkisi Üzerine Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28(1), 1-23.
- Schneider, A. (2008) “The Roles of Internal Audit in Complying with the Sarbanes – Oxley Act”, *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(1), 69–79.
- Xu, Y. (2003) “Reward Systems, Moral Reasoning, and Internal Auditors’ Whistle-Blowing Wrongdoing Behavior”, <http://www.mubs.ac.ug/procdocs/Whistleblowing%20behaviour%20Session%204b4.pdf>, (11.11.2013).
- Yılmaz, G.E. (2009) “Kurumsal İletişim ve Prensiplere Dayalı Kurumla Uyuşmazlık Davranışı: Whistleblowing”, *Uluslararası Davraz Kongresi, Isparta*.