



### MUHASEBE VE DENETİM ALANINDA BİLGİ UÇURMA (WHISTLEBLOWING) NİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER: BİBLİYOMETRİK VE SİSTEMATİK BİR ANALİZ

#### *THE FACTORS AFFECTING WHISTLEBLOWING INTENTION IN THE FIELD OF ACCOUNTING AND AUDITING: A BIBLIOMETRIC AND SYSTEMATIC ANALYSIS*

Musa ÖZÇELİK<sup>1</sup>

#### ÖZ

Bilgi uçurma, finansal hile ve manipülasyonlar gibi örgütlerde meydana gelen veya gelebilecek suistimallerin çok geç olmadan önlenmesinde önemli bir faktördür. Bu suistimallere tanık olabilecek kişiler arasında denetçiler, muhasebe meslek mensupları ve örgüt çalışanları yer almaktadır. Bu çalışmanın amacı, geçmiş çalışmalardan yararlanarak denetçi, muhasebe meslek mensubu ve çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörleri belirlemek ve öneriler sunmaktır. Bu kapsamda Web of Science'da yer alan muhasebe ve denetim alanında bilgi uçurmaya ilişkin çalışmaların bibliyometrik ve sistematik analizi yapılmıştır. Çalışma bulgularına göre bilgi uçurma niyetini etkileyen en önemli faktörlerin etik/ahlak, bilgi uçurmanın maliyeti/faydaları ve örgütsel bağlılık olduğu görülmektedir. Çalışmada ayrıca denetçi, muhasebe meslek mensubu ve çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen unsurlar detaylı olarak sunulmuştur.

1- Araştırma Görevlisi, Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, musaozcelik@tarsus.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2175-3605

**Gönderim Tarihi/Submitted:** 02.06.2022

**Revizyon Talebi/Revision Requested:** 21.06.2022

**Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received:** 28.06.2022

**Kabul Tarihi/Accepted:** 29.06.2022

**Atıf/To Cite:** Özçelik, M. (2022). Muhasebe ve Denetim Alanında Bilgi Uçurma (Whistleblowing) Niyetini Etkileyen Faktörler: Bibliyometrik ve Sistematik Bir Analiz. Sayıştay Dergisi, 33(125), 257-289

<https://doi.org/10.52836/sayistay.1125311>

## ABSTRACT

Whistleblowing is an important factor in preventing, before it is too late, abuses such as financial fraud and manipulations that occur or may occur in organizations. The individuals who may witness these abuses include auditors, professional accountants, and employees of the organization. The aim of this study is to determine the factors affecting whistleblowing intention of auditors, accounting professionals by benefiting from previous studies and employees and offer suggestions. Within this scope, bibliometric and systematic analyses of the studies on whistleblowing, indexed in the Web of Science, in the field of accounting and auditing have been carried out. According to the findings of the study, the most important factors affecting the whistleblowing intention are the moral/ethics, the cost/benefits of whistleblowing, and organizational commitment. In the study, the factors affecting the whistleblowing intention of auditors, professional accountants, and employees are presented.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Bilgi Uçurma, Hile, Manipülasyon, Bibliyometrik ve Sistematik Analiz

**Keywords:** Auditing, Whistleblowing, Fraud, Manipulation, Bibliometric and Systematic Analysis

## GİRİŞ

Bilgi uçurma, bir örgütün mevcut veya eski bir üyesinin, örgüt ile ilgili olarak yasa dışı veya etik olmayan uygulamaları (suistimalleri), değişimi etkileyebilecek kişilere ihbar (ifşa) süreci olarak tanımlanmaktadır (Near ve Miceli, 1985). Bilgi uçurma, raporlayan kişinin (ihbarcının) tercihine göre temelde iç (dâhili) bilgi uçurma ve dış (harici) bilgi uçurma olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Bu gerçekleşme şekillerine göre bilgi uçurmanın örgütler için farklı etkileri söz konusudur (Barnett vd., 1993; Paul ve Townsend, 1996). İç bilgi uçurma, yönetime suistimalleri zamanında düzeltme ve suistimal maliyetlerini en aza indirme fırsatı sağladığı için organizasyonlarca tercih edilen bilgi uçurma türüdür (Barnett vd., 1993; Berry, 2004). Buna karşılık, dış bilgi uçurmaya maruz kalan firmalar potansiyel olarak olumsuz tanıtım, soruşturmalar ve yasal sorumluluklarla karşı karşıya kalabilmektedir.

Bilgi uçurma, dolandırıcılığı tespit etmenin en yaygın yöntemlerinden biri olarak kabul edilmektedir (ACFE, 2010; Dyck vd., 2010). Enron, Olympus Corporation ve WorldCom gibi finansal hile ve manipülasyon olaylarının ortaya çıkarılmasında bilgi uçurmanın önemli bir rol oynadığı görülmüştür (Lee ve Xiao, 2018). Denetçiler ve muhasebe meslek mensupları, finansal hile ve manipülasyon olaylarına tanık olmaları en muhtemel kişilerdir (Liyanarachchi

ve Adler, 2011; Miethe ve Rothschild, 1994). Bu sebeple muhasebe ve denetim çalışanları bilgi uçurma sürecinde önemli bir rol üstlenmekte olup bilgi uçurma için teşvik edilmeleri gerekmektedir. 1980'lerden başlayarak, birçok disiplinden bir dizi araştırmacı, bilgi uçurmayı teşvik etmenin yollarını araştırmaya başlamıştır (Keil vd., 2010). Ancak bilgi uçurma için artan destek ve teşviklere rağmen, genel olarak ihbarda bulunma isteksizliği devam etmektedir. Çok sayıda araştırma, gözlemlenen tüm suistimallerin rapor edilmediğini göstermiştir (Miceli vd., 2008; ERC, 2012; ERC, 2013). Ethics Resource Center'a göre çalışanların %41'inin iş yerinde suistimal gözlemediği, ancak bunların %33'ünün sessiz kalarak suistimali ihbar etmediği belirtilmektedir (ERC, 2013).

Finansal hile ve manipülasyon olaylarının mümkün olan en kısa sürede tespiti için bilgi uçurmanın teşvik edilmesi önemlidir. Ayrıca suistimalin nasıl raporlandığı da örgütler için önem taşımaktadır. Bu nedenlerle, çalışmanın amacı muhasebe ve denetim alanında bilgi uçurma niyeti ile ilgili yapılan çalışmaların bibliyometrik ve sistematik analizini yaparak bilgi uçurma niyetini etkileyen (iç/dış) faktörleri belirlemektir. Ayrıca bibliyometrik analizi yapılan çalışmalar yerli literatürde yer alan çalışmalar ile karşılaştırılarak Türkiye özelinde mevcut literatürdeki boşlukların belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda bibliyometrik ve sistematik analizi yapılan çalışmalar denetçinin, muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen unsurlar olarak üç grupta incelenmiştir.

## **1. YÖNTEM**

Bu çalışmada bibliyometrik analiz ve sistematik analizin sentezi kullanılmıştır. Bibliyometrik analiz "belirli bir alanda belirli bir dönemde ve belirli bir bölgede kişiler ya da kurumlar tarafından üretilmiş yayınların ve bu yayınlar arasındaki ilişkilerin sayısal olarak analizi" şeklinde tanımlanmaktadır (Ulakbim, t.y.). Sistematik analiz ise literatürdeki belirli bir temanın son durumunu belirleme, değerlendirme ve özetleme yöntemidir. Sistematik bir incelemede amaç, belirli bir soruya ilişkin genel bir vizyon oluşturmak ve literatürün objektif bir özeti vermektir (Nightingale, 2009; Kitchenham vd., 2009). Khan vd. (2003) sistematik analizin beş adımda gerçekleştirilebileceğini belirtmektedir. Bu adımlar; araştırma sorusu oluşturulması, ilgili eserlerin belirlenmesi, toplanan çalışmaların değerlendirilmesi, özetleme ve bulguların yorumlanması olarak sıralanmaktadır.

Pagani vd. (2015) incelenen konuyu kapsayan bilimsel makaleleri seçmek için etki faktörünün, atıf sayısının ve yayın yılının önemli olduğunu belirtmektedir. Veri setini oluşturan makaleleri toplamak için Web of Science veri tabanı kullanılmıştır (WoS, 2022). Arama anahtar kelimeleri olarak "Whistleblowing Audit" ve "Whistleblowing Accounting" kullanılmış ve sırasıyla 78 ve 166 sonuç listelenmiştir. Listelenen makalelerin özet ve anahtar kelimelerinde denetim ve muhasebe kelimeleri geçen makaleler seçilerek 48 makaleden oluşan veri seti oluşturulmuştur. İlgili konuda yapılan az sayıda çalışma olması sebebi ile veri seti oluşturulurken tarih sınırlaması yapılmamıştır. Oluşturulan veri seti aşağıda yer alan araştırma soruları kapsamında incelenmiştir:

**Araştırma Sorusu 1:** Denetçinin bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler nelerdir?

**Araştırma Sorusu 2:** Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler nelerdir?

**Araştırma Sorusu 3:** Çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler nelerdir?

**Araştırma Sorusu 4:** İç ve dış bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler nelerdir?

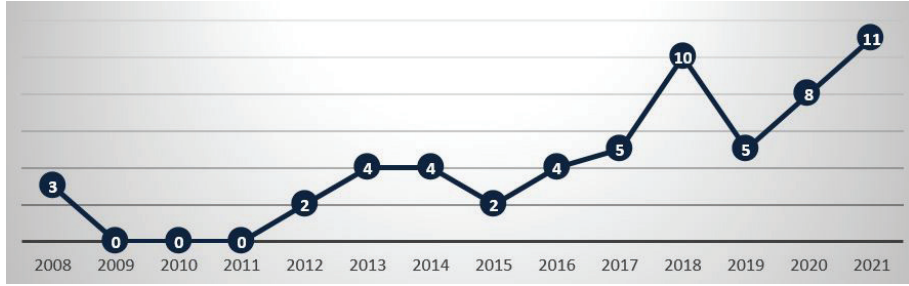
İnceleme sonucunda 2008-2021 yılları arasında yayınlanan yirmi sekiz makalenin araştırma kapsamına girdiği tespit edilmiştir. Bu makaleler özetlenerek bulguları yorumlanmış ve bilgi uçurma niyetinin belirleyici unsurları tespit edilmiştir. Ayrıca Google Scholar üzerinden aratılarak bulunan Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında yapılan bilgi uçurma çalışmaları ile veri setinde yer alan çalışmalar karşılaştırılarak Türkiye özelinde mevcut literatürdeki boşluklar tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda aşağıdaki araştırma sorusu oluşturulmuştur.

**Araştırma Sorusu 5:** Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında yapılan bilgi uçurma çalışmaları literatüründeki boşluklar nelerdir?

## 2. MUHASEBE VE DENETİM ALANINDA BİLGİ UÇURMA KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALARIN BIBLİYOMETRİK VE SİSTEMATİK ANALİZİ

Bu bölümde veri setinin bibliyometrik ve sistematik analiz sonuçları sunulmuştur.

Şekil 1: Çalışmaların Yıllara Göre Dağılımı



Şekil 1’de görüldüğü gibi muhasebe ve denetim alanında bilgi uçurma konusunda yapılan çalışmaların sayısı, yıllara göre farklılaşmakla birlikte genel olarak artış eğilimindedir. Tablo 1’e göre ise bu çalışmalara yapılan atıf sayısı yıllara göre artmaktadır. Bu da muhasebe ve denetim alanında bilgi uçurma konusuna olan akademik ilginin arttığına işaret etmektedir.

Tablo 1: Çalışmaların Yıllara Göre Aldığı Atıf Sayısı

Yıl	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Atıf	0	1	3	8	7	17	15	20	19	44	58	68	118	155
Makale	3	0	0	0	2	4	4	2	4	5	10	5	8	11

Denetim ve muhasebe alanında bilgi uçurma konusunda yapılan ve en çok atıf alan ilk 10 çalışma Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: En Çok Atıf Alan İlk On Çalışma

Yazar	Konu	Yıl	Dergi	Atıf	Ortalama Atıf
Taylor ve Curtis (2010)	Profesyonel kimlik, kurumsal bağlılık ve etik yoğunluğun denetçinin bilgi uçurma niyeti ve bilgi uçurma niyetinde ısrarı üzerindeki etkisi	2010	Journal of Business Ethics	87	6,69
Hwang vd. (2008)	Genel ahlak anlayışı, örgüt politikalarına bağlılık ve misilleme korkusu ve medyada yer alma korkusunun muhasebe meslek mensuplarında bilgi uçurma niyetine etkisi	2008	Managerial Auditing Journal	61	4,07

Yazar	Konu	Yıl	Dergi	Atıf	Ortalama Atıf
Latan vd. (2018)	Örgütsel destek, ekip normları, ahlaki yoğunluk ve bireysel öncüllerin denetçilerin bilgi uçurma niyetleri üzerindeki etkisi	2018	Journal of Business Ethics	45	9
Taylor vd. (2013)	Cinsiyet, önceki kurumsal tepki ve güç mesafesinin denetçinin bilgi uçurma niyeti üzerindeki etkisi	2013	Behavioral Research in Accounting	32	3,2
Brink vd. (2013)	Dahili teşvikler ve kanıt gücünün çalışanlar üzerinde bilgi uçurma niyeti üzerindeki etkisi	2013	Auditing-A Journal of Practice & Theory	30	3
Elias (2008)	Mesleki bağlılık, sosyal entegrasyon seviyesi ve finansal raporlama algısının denetçilerin bilgi uçurma niyeti üzerindeki etkisi	2008	Managerial Auditing Journal	28	1,87
Lee ve Xiao (2018)	Bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler, bilgi uçurmanın firma/ihbarcı üzerindeki etkileri üzerine derleme çalışması	2018	Journal of Accounting Literature	27	5,4
Gao ve Brink (2017)	Muhasebe çalışmalarında bilgi uçurma niyetinin belirleyicileri (karakteristik özellikler) üzerine derleme çalışması	2017	Journal of Accounting Literature	27	4,5
Wainberg ve Perreault (2016)	Misillemeye karşı açık koruma hükümlerinin denetçinin bilgi uçurma niyeti üzerine etkisi	2016	Behavioral Research in Accounting	24	3,43
Latan vd. (2019)	Baskı, fırsat, haklı gösterme ve mali teşviklerin bilgi uçurma niyeti (iç/dış ve anonim) üzerine etkisi	2019	Journal of Business Ethics	19	4,75

Tablo 2'deki en çok atıf alan ilk on çalışma incelendiğinde; etik, misilleme, teşvik ve ahlak değişkenlerinin bilgi uçurma niyeti üzerindeki etkisini ölçmeye yoğunlaştıkları görülmektedir.

**Tablo 3:** Çalışmaların Ülkelere Göre Dağılımı

Ülke	Sayı	%	Ülke	Sayı	%	Ülke	Sayı	%
ABD	16	%33,333	Barbados	2	%4,167	Almanya	1	%2,083
Endonezya	12	%25,000	Brezilya	2	%4,167	Nijerya	1	%2,083
Malezya	6	%12,500	Kanada	2	%4,167	Singapur	1	%2,083
Avustralya	5	%10,417	İngiltere	2	%4,167	Tayvan	1	%2,083
İskoçya	5	%10,417	Fransa	2	%4,167	Türkiye	1	%2,083

Tablo 3'e göre muhasebe ve denetim alanında bilgi uçurma niyeti %33 ile en çok ABD'de çalışılmış olup, %25 ile Endonezya ikinci ve %12 ile Malezya üçüncü sırada yer almaktadır. Türkiye'de ise sadece bir çalışma tespit edilebilmiştir.

İncelenen çalışmaların %52'sinin ESCI, %33'ünün SSCI, %10'unun CPCI-SSH ve %4'ünün CPCI-S indeksinde tarandığı tespit edilmiştir.

Tablo 4'te denetçinin bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler ile ilgili veri setindeki çalışmaların detayları, çalışmalarda kullanılan değişkenler ve çalışmaların bulgularına yer verilmiştir.

**Tablo 4:** Denetçinin Bilgi Uçurma Niyetini Etkileyen Faktörler

Atıf	Araştırma Yöntemi	Katılımcılar	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Taylor ve Curtis (2010)	Senaryo Bazlı Anket	123 Kıdemli Denetçi (ABD)	Profesyonel kimlik Kurumsal bağlılık Etik yoğunluk <b>Bilgi uçurma niyeti</b> <b>Bilgi uçurma niyetinde ısrar</b>	Etik yoğunluk bilgi uçurma niyeti ve bilgi uçurma niyetinde ısrar ile ilişkilidir. Profesyonel kimlik bilgi uçurma niyetini artırmaktadır. Denetçinin kurumsal bağlılığı bilgi uçurma niyetinde ısrar sağlamaktadır.
Latan vd. (2018)	Anket	256 Denetçi (Endonezya)	Algılanan örgütsel destek Ekip normları Algılanan ahlaki yoğunluk Bireysel öncüller (tutum, davranış kontrolü, bağımsızlık taahhüdü, kişisel sorumluluk, bilgi uçurmanın kişisel maliyeti) <b>İç bilgi uçurma niyeti</b> <b>Dış bilgi uçurma niyeti</b>	Örgütsel destek, ekip normları ve ahlaki yoğunluk bireysel öncüller ile bilgi uçurma niyetleri arasındaki ilişkiyi kısmen iyileştirmektedir. Bireysel öncüller bilgi uçurma niyetini artırmaktadır.
Taylor ve Curtis (2013)	Deney-Anket	106 Denetçi (ABD)	Cinsiyet Önceki kurumsal tepki (duyarlı/tepkisiz) Güç mesafesi (akran/üstün) <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Denetçiler, üstlerine (yönetici) kıyasla akranlarına (yönetici) önemli ölçüde daha fazla bilgi uçurma olasılığına sahiptir. Yani güç mesafesi ile bilgi uçurma niyeti arasında ilişki vardır. Önceki kurumsal tepkinin bilgi uçurma niyeti ile ilişkisi yoktur.
Elias (2008)	Senaryo Bazlı Anket	128 Denetim Öğrencisi (ABD)	Mesleki bağlılık Sosyal entegrasyon seviyesi Finansal raporlama algısı <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Mezuniyete çok yakın olan ve mesleklerine daha fazla bağlılık gösteren ve sosyal entegrasyon seviyesi daha yüksek olan denetim öğrencilerinin, yasadışı yönetim eylemleri hakkında daha fazla bilgi uçurma olasılığı vardır.
Wainberg ve Perreault (2016)	Deney	68 Denetim Öğrencisi (ABD)	Misillemeye karşı açık koruma hükümleri <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Bir şirkette misillemeye karşı açık koruma politikalarının olması bu tür tehditlerin belirginliğinde bir artışa yol açabileceğini ve böylece suistimalin muhbir yardım hatları aracılığıyla bildirilme olasılığını önemli ölçüde azaltabileceği tespit edilmiştir.

Atıf	Araştırma Yöntemi	Katılımcılar	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Latan vd. (2017)	Anket	373 İç ve Dış Denetçi (Endonezya)	Etik farkındalık Etik yargı Duygu Algılanan ahlaki yoğunluk <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Bilgi uçurma niyeti etik farkındalığa ve etik yargıya bağlıdır. Bilgi uçurma niyetinin denetçilerin duygu ve algılanan ahlaki yoğunluğuna bağlı bir aracılık etkisi de vardır. İç denetçilerin dış denetçilere göre daha fazla bilgi uçurma olasılığı bulunmuştur.
Alleyn vd. (2019)	Anket	226 Dış Denetçi (Barbados)	Grup uyumu Bireysel özellikler <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Güçlü grup uyumuna sahip olup güçlü bireysel özelliklere sahip bireylerin bilgi uçurma niyeti azalmaktadır. Denetim ekipleri kurulurken denetim firmaları hem grup uyumunu hem de bireysel özellikleri değerlendirmelidir.
Latan vd. (2019)	Anket	223 Denetçi (Endonezya)	Baskı Fırsat Haklı Gösterme Mali Teşvik <b>İç bilgi uçurma niyeti</b> <b>Dış bilgi uçurma niyeti</b> <b>Anonim bilgi uçurma niyeti</b>	Baskı yüksekse bilgi uçurma niyeti düşüktür. Baskı azsa anonim kanallardan bilgi uçurma niyeti artar. Mali teşvikler denetçilerin bilgi uçurma niyetini artıran en önemli etkenlerdendir. Ayrıca, hem fırsat hem de rasyonelleştirme bilgi uçurma niyeti üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Fırsatlar, denetçinin suistimalleri engelsiz olarak ihbar etmesine olanak sağlayan koşul veya durumlardır. Fırsatlar her zaman organizasyon içindeki ihbar kanalları, organizasyonel destek, normlar ve etik değerler gibi destekleyici kaynakların mevcudiyeti ile ilgilidir. Kuruluşlar ayrıca denetçilerin bilgi uçurma korkusunu da azaltmalıdır. Fırsatların mevcut olduğu yerlerde denetçilerin, suistimalleri bildirmek için dâhili ve anonim ihbar kanallarını tercih ettiği tespit edilmiştir. Rasyonelleştirmede ise denetçi eylemin etik standartlara ve gerçeklere uygun olarak gerçekleştirildiğine inandığında, bilgi uçurmayı tercih eder.



Atıf	Araştırma Yöntemi	Katılımcılar	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Mansor vd. (2020)	Anket	274 Denetçi (Malezya)	Mesleki bağlılık Bağımsızlık taahhüdü Tutum Öznel normlar Davranış üzerinde kişisel kontrol <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Mesleki bağlılık ve bağımsızlık taahhüdü bilgi uçurma niyeti üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Davranış üzerinde kişisel kontrolün bilgi uçurma niyeti ile pozitif bir ilişkisi varken, tutum ve öznel normların bilgi uçurma niyetini etkilediğine dair kanıt yoktur.
Boo vd. (2021)	Deney	69 Bağımsız Denetçi (Singapur)	Tavsiye Güvence <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Denetçilerin tavsiye aldıktan sonra şüpheli bir eylemde bilgi uçurma niyeti artar. Tavsiye, ihbarcının korunmasına ilişkin güvence ile alındığında bilgi uçurma niyeti daha yüksektir. Tavsiye yetkili bir kişi tarafından yapıldığında güvencenin etkisi daha fazladır.
Ismail vd. (2018)	Anket	184 Dış Denetçi (Malezya)	Bireysel ahlaki muhakeme Denetim firmalarının organizasyon yapısı İş tatmini <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Bireysel ahlaki muhakeme ve denetim firmalarının organizasyon yapısının bilgi uçurma niyetiyle ilişkisi vardır. İş tatmininin bilgi uçurma niyeti ile ilişkisi yoktur.
Hellmannvd. (2021)	Anket	249 Denetçi (Kenya)	Etnik kimlik Benlik kurgusu <b>Bilgi uçurma ve etik</b>	Suistimali gerçekleştirenle denetçi aynı etnik grupta değilse bilgi uçurma denetçi tarafından etik olarak algılanmaktadır. Aynı etnik gruptaysa bu etki bulunamamıştır. Birbirine bağımlı bir benlik kurgusuna sahip denetçilerin, suistimali gerçekleştirenin kendi etnik grubunun bir üyesi olması durumunda sessiz kalma kararını etik olarak algılama olasılığının daha yüksek olduğu bulunmuştur.
Mansor vd. (2021)	Anket	274 Dış Denetçi (Malezya)	Algılanan örgütsel destek Algılanan davranışsal kontrol Tutum Öznel norm <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Davranışsal kontrol ve örgütsel destek ile bilgi uçurma niyeti arasında pozitif ilişki vardır. Ancak tutum ve öznel norm ile ilgili hipotezleri destekleyecek kanıt bulunmamaktadır.
Shonhadjivd (2021)	Anket	158 Dış Denetçi (Endonezya)	Dolandırıcılık tespiti Hileyi caydırma Misilleme <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Dolandırıcılık tespiti ve hileyi caydırma ile bilgi uçurma niyeti arasında pozitif ilişki vardır. Misilleme algılayan personelin misilleme algılamayan personele göre bilgi uçurma niyeti daha düşüktür.

Tablo 5'te muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler ile ilgili veri setindeki çalışmaların detayları, çalışmalarda kullanılan değişkenler ve çalışmaların bulgularına yer verilmiştir.

**Tablo 5:** Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Uçurma Niyetini Etkileyen Faktörler

Atıf	Araştırma Yöntemi	Katılımcılar	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Hwang vd. (2008)	Anket	439 Muhasebe Meslek Mensubu (Tayvan)	Genel ahlak anlayışı Örgüt politikalarına bağlılık Misilleme korkusu Medyada yer alma korkusu <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Sırasıyla genel ahlak anlayışı ve örgüt politikalarına bağlılık bilgi uçurmayı teşvik eden en önemli faktörlerdir. Misilleme korkusu ve medyada yer alma korkusu Çin toplumunda bilgi uçurmayı caydırmaktadır.
Alleyne vd. (2017)	Anket	282 Muhasebe Çalışanı (Barbados)	Bilgi uçurma için kişisel sorumluluk Bilgi uçurmanın kişisel maliyetleri (önceki bilgi uçurma sonuçları) <b>İç bilgi uçurma niyeti</b> <b>Dış bilgi uçurma niyeti</b>	Dış bilgi uçurmaya göre iç bilgi uçurma tercih edilmektedir. İç bilgi uçurmayı kişisel sorumluluk ve kişisel maliyetler etkilerken, dış bilgi uçurmayı kişisel maliyetler etkilememektedir.
Erkmen vd. (2014)	Senaryo Bazlı Anket	116 Muhasebe Çalışanı (Türkiye)	Demografik özellikler <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma davranışlarında demografik özellikleri (çalışma koşulları, toplam görev süresi, yaş, üyelik ve müşteri sayısı) açısından cinsiyet ve yaş değişkenleri dışında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.
Brody vd. (2020)	Senaryo Bazlı Anket	432 Muhasebe Öğrencisi (ABD-Hindistan)	Demografik özellikler (ülke) Kültürel değerler <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Ülkeye ve ulusal kültürel değerlere göre bilgi uçurma niyeti etkilenmektedir.
Cintya ve Yustina (2019)	Anket	161 Muhasebeci ve Denetçi (Endonezya)	Etik liderlik Duygusal bağlılık <b>İç bilgi uçurma niyeti</b> <b>Dış bilgi uçurma niyeti</b>	Etik liderlik ve duygusal bağlılık iç bilgi uçurma niyetini artırır. Duygusal bağlılık dış bilgi uçurma niyetini azaltır.

Tablo 6'da çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler ile ilgili veri setindeki çalışmaların detayları, çalışmalarda kullanılan değişkenler ve çalışmaların bulgularına yer verilmiştir.

**Tablo 6:** Çalışanların Bilgi Uçurma Niyetini Etkileyen Faktörler

Yapılan Çalışma	Araştırma Yöntemi	Katılımcılar	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Brink vd. (2013)	Deney	81 Öğrenci (ABD)	Dâhili teşvikler Kanıt gücü İç bilgi uçurma niyeti Dış bilgi uçurma niyeti	Dâhili teşvikler olduğunda dış bilgi uçurmada ziyade iç bilgi uçurma niyeti daha yüksektir. Kanıt zayıf olduğunda, dâhili bir teşviğin varlığı dış bilgi uçurma niyetini azaltırken kanıt güçlü olduğunda iç bilgi uçurmada ziyade dış bilgi uçurma niyeti yüksektir.
Zhang vd. (2013)	Deney	130 Öğrenci (ABD)	Önceki bilgi uçurma sonuçları Harici yardım hattı Kişilik özellikleri (proaktif bireyler) <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Bir işletmede harici ihbar kanalının olması bilgi uçurma niyetini artırmaktadır ve dâhili ihbar kanallarına göre daha yüksek bilgi uçurma niyeti oluşturmaktadır. Daha az proaktif bireylerin bilgi uçurma konusundaki suskunluğu azalmaktadır.
Kaplan vd. (2012)	Deney	81 Öğrenci	Önceki bilgi uçurma sonuçları (misilleme, kurumsal tepki) Anonimlik <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Daha önce anonim olmayan bir ihbarcı için ortaya çıkan olumsuz sonuçların (bu kişiye karşı misilleme veya önceki suistimali gerçekleştiren kişiye olumsuz yansımaların olmaması) katılımcıların anonim olmayan bilgi uçurma niyetlerini azaltmaktadır. Ancak bu olumsuz sonuçların ihbarcı sayısını azaltmadığı bulunmuştur. İhbarcı için önceki bilgi uçurmada böyle bir olumsuz sonuç ortaya çıkmadığında bilgi uçurma niyetleri, anonim ve anonim olmayan kanallar arasında farklılık göstermemektedir.
Wilson vd. (2018)	Anket	235 Çalışan (ABD)	Denetim firması görev süresi Denetçi aşinalığı Güven <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Artan denetim firması görev süresinin ve denetçi aşinalığının artan güvene yol açtığı ve bunun da çalışanların bilgi uçurma niyetini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.
Prasetyaningsih (2021)	Deney-Anket	179 Öğrenci	Ahlaki muhakeme İş ilişkileri Teşvik <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Teşvik bilgi uçurma niyetini artırmaktadır. Ahlaki muhakeme ve çalışma ilişkisinin birleşimi bilgi uçurma niyetini artırır.

Tablo 4, Tablo 5 ve Tablo 6'da sınıflandırılmayan bilgi uçurma ile ilgili diğer çalışmalar ise Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Bilgi Uçurma ile İlgili Diğer Çalışmalar

Atrf	Konu	Araştırma Yöntemi	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Lee ve Xiao (2018)	Muhasebeyle ilgili suistimallerde bilgi uçurma niyeti	Derleme	Bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler Bilgi uçurmanın firma/ihbarcı üzerindeki etkileri	Örgütsel özellikler iç ve dış bilgi uçurma niyeti üzerinde farklı yönlü etkiler gösterir. Örgütsel yanıt verme ve bilgi uçurmaya açık olma iç bilgi uçurma niyetini artırırken dış bilgi uçurma niyetini azaltır. Anonim bir ihbar kanalı, bilgi uçurmanın algılanan maliyetlerinin yüksek olduğu durumda bilgi uçurmaya teşvik etmektedir. Finansal ödüller bilgi uçurma niyetini artırır. Dış bilgi uçurma olayına maruz kalan firmalar olumsuz ekonomik sonuçlarla karşılaşmaktadır. Ancak bu olaydan sonra firmalar raporlama kalitelerini ve kurumsal yönetimlerini iyileştirmiştir. İhbar etme sorumluluğu daha düşük olduğunda, organizasyon üyelerinden bilgi uçurma için daha az destek olduğunda, denetim komitesi daha düşük kalitede olduğunda ve suistimal daha ciddi olduğunda, ihbarcıların misillemeye maruz kalma olasılığı daha yüksektir.
Gao ve Brink (2017)	Muhasebe çalışmalarında bilgi uçurma niyetinin belirleyicileri	Derleme	İhbarcının karakteristik özellikleri Raporu alanın karakteristik özellikleri Hile yapmanın karakteristik özellikleri Organizasyonun karakteristik özellikleri <b>Bilgi uçurma niyeti</b>	Çalışmada bilgi uçurma niyetini etkileyen karakteristik özelliklerin derlemesi yapılmıştır.
Kuang vd. (2021)	Bilgi uçurmanın şirketler üzerindeki etkileri	Nitel veri analizi (770 Vaka)	Denetim ücretleri Denetçinin iç kontrollerle ilgili görüşleri Bilgi uçurma iddiaları	Bilgi uçurmaya maruz kalan şirketler daha yüksek denetim ücreti ödemektedir. Doğrulanmış bilgi uçurma olaylarında denetçi iç kontroller için olumsuz görüş bildirmektedir. Ayrıca dış bilgi uçurmaya maruz kalan firmaların o yıl daha fazla denetim çabası sarf ettiği görülmüştür.

Atrf	Konu	Araştırma Yöntemi	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Khemakhem vd. (2021)	Dış denetim komitesinin bilgi uçurmada rolü	Görüşme (21 Dış Denetçi)	Bilgi uçurmada denetim komitelerinin rolü	Denetim komiteleri sınırlı bir gözetim sağlamakta ve bilgi uçurma sürecinde aktif bir rol oynamamaktadır. Denetim komiteleri yönetime ve iç denetime güvenme eğilimindedir. İyi bir bilgi uçurma ortamını sağlamak için denetim komitelerinde etik örgüt kültürü gereklidir.

Tablo 8’de veri setinde yer alan çalışmalarda kullanılan bağımsız değişkenler gruplar halinde sunulmuştur.

**Tablo 8:** Çalışmalarda Kullanılan Bağımsız Değişkenler

Bağımsız Değişken Grubu	D	M	Ç	Toplam
Sosyodemografik özellikler	3	2	0	5
Bilgi uçurmaya yönelik tutum ve algılanan davranışsal kontrol	5	0	0	5
Bilgi uçurma için algılanan sorumluluk	0	1	0	1
Bilgi uçurmanın maliyeti ve faydaları	2	3	3	8
Etik ve ahlak	7	2	1	10
Örgüte ve mesleğe yönelik tutumlar	4	1	0	5
Bireylerin duygusal durumları	1	1	0	2
Kişilik özellikleri	3	1	1	5
Örgüt özellikleri	9	0	2	11
Çevre	8	0	1	9
Diğer	0	0	3	3

**Açıklama:** **D:** Denetçinin, **M:** Muhasebe meslek mensuplarının, **Ç:** Çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler ile ilişkili çalışmalarda kullanılan bağımsız değişkenleri göstermektedir.

Tablo 8’de görüldüğü gibi çalışmalarda en çok kullanılan bağımsız değişkenler sırasıyla örgüt özellikleri, etik ve ahlak, çevre, bilgi uçurmanın maliyeti ve faydaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçinin bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler ile ilgili çalışmalarda en çok kullanılan değişken örgüt özellikleridir. Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler ile ilgili çalışmalarda ise en çok kullanılan değişken bilgi uçurmanın maliyeti ve faydalarıdır.

Tablo 9'da Google Scholar üzerinden tespit edilen Türkiye'de muhasebe ve denetim alanında yapılan bilgi uçurma çalışmaları listelenmiştir. Bu çalışmalar veri setine dâhil değildir.

**Tablo 9:** Türkiye'de Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Bilgi Uçurma Çalışmaları

Atrif	Konu	Araştırma Yöntemi	Katılımcılar	Bağımsız Değişkenler
Mercan vd. (2015)	Bilgi uçurmanın iç denetim ile ilişkisi	Derleme	-	-
Uyar ve Yelgen (2015)	Bilgi uçurma ve denetim	Derleme	-	-
Çiftçi ve Çiftçi (2017)	Muhasebe meslek etiği ve bilgi uçurma	Derleme	-	-
Kurnaz vd. (2018)	Bilgi uçurma ve muhasebe bilgi kalitesi	Derleme	-	-
Ünkaya ve Dursun (2018)	Bilgi uçurma için iç kontrol kapsamında örnek model	Derleme	-	-
Meriç ve Elden (2019)	Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında bilgi uçurma	Anket	112 Muhasebe Öğrencisi	Cinsiyet Arkadaşlarla iletişim <b>Bilgi uçurma niyeti</b>
Yükçü vd. (2019)	Öğrencilerin bilgi uçurma eğilimlerini belirleme	Anket	240 Muhasebe Öğrencisi	Ahlaki olmayan davranışları duyurma niyeti <b>Bilgi uçurma niyeti</b>
Tosunoğlu (2019)	Serbest muhasebecilerin bilgi uçurma niyetleri	Anket	212 Muhasebe Meslek Mensubu	Bilgi uçurma ve psikolojik dayanıklılık
Meriç (2020)	Muhasebecilerin bilgi uçurmaya bakış açısı	Anket	78 Muhasebe Çalışanı	Sosyal çevre <b>Bilgi uçurma niyeti</b>

Tabloda yer alan çalışmaların beşi derleme, kalan dört tanesi ise araştırma makalesidir. Derleme makalelerinin daha fazla olmasının sebebi, bilgi uçurma konusunda uygulamada yaşanan zorluklar olarak belirtilmiştir (Uyar ve Yelgen, 2015; Kurnaz vd., 2018).

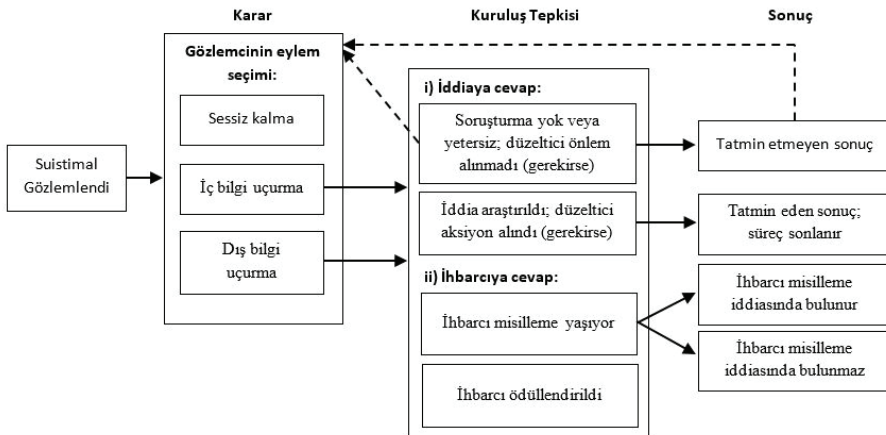
### 3. VERİ SETİNDEKİ ÇALIŞMALARIN BULGULARI

#### 3.1. Bilgi Uçurma Süreci

Bilgi uçurma süreci Şekil 2'de gösterildiği gibi bir kişinin suistimale tanık olması ile başlamaktadır. Bu aşamada kişi sessiz kalabileceği gibi kurum içerisinde veya kurum dışında ihbar seçeneklerini değerlendirebilir. Yapılan çalışmalar başlangıçta çoğunlukla iç bilgi uçurmanın tercih edildiğini göstermektedir (Brink vd., 2013; Alleyne vd., 2017). Smith (2010); Bjørkelo vd. (2011) göre bu oran %97-%98,5 civarındadır. Ayrıca yapılan çalışmalar iç ve dış bilgi uçurmayı etkileyen faktörlerin farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır (Brink vd., 2013; Alleyne vd., 2017; Lee ve Xiao, 2018; Cintya ve Yustina, 2019).

Bilgi uçurmadan sonra kuruluşlar suistimali düzeltici tedbirler alarak, ihbarcıyı misillemeye karşı koruyarak veya ödüllendirerek olumlu tepkiler verebileceği gibi soruşturma yürütmeyerek, suistimali düzeltici tedbirler almayarak veya ihbarcıya misilleme yaparak olumsuz tepki de verebilir. Bilgi uçurma süreci ihbarın sonucunun ihbarcı için tatmin edici olması durumunda sona ermektedir. İhbarın sonucu ihbarcı için tatmin edici olmadığında, başka bir deyişle ihbar göz ardı edildiğinde, suistimal düzeltilmediğinde veya ihbarcı misillemeyle karşılaştığında ihbarcı tekrar bilgi uçurma girişiminde bulunabilir ve bu gibi durumlarda ihbar çoğunlukla dış bilgi uçurma şeklinde gerçekleşmektedir (Alleyne vd., 2017; Miceli vd., 2008). İhbarcı, başarısız bir ilk denemeden sonra sessiz kalmaya karar vererek bilgi uçurma sürecini sonlandırabilir (Lee ve Xiao, 2018: 32-33).

Şekil 2: Bilgi Uçurma Süreci



Kaynak: Miceli ve Near (1992); Lee ve Xiao (2018: 33).

### 3.2. Bilgi Uçurma Niyetini Etkileyen Faktörler

Bu çalışmada iç ve dış bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler; (i) denetçinin bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler, (ii) muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler, (iii) çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler olmak üzere üç ana kategori altında ele alınmıştır. Bu kapsamda veri setini oluşturan çalışmaların bulguları, bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler olarak sınıflandırılarak aşağıda başlıklar halinde verilmiştir.

#### 3.2.1. Sosyodemografik Özellikler

Yapılan çalışmalar bazı sosyodemografik özelliklerin bilgi uçurma niyetini etkilediğini ortaya koymuştur. Denetçilerin bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörleri araştıran çalışmalar incelendiğinde cinsiyet (Taylor ve Curtis, 2013), bireysel özellikler (Alleyne vd., 2019) ve etnik kimlik (Hellmann vd., 2021) gibi sosyodemografik özelliklerin bilgi uçurma niyetini etkilediği yönünde bulgular görülmektedir. Taylor ve Curtis (2013), kadın denetçilerin erkek denetçilere göre daha az bilgi uçurma olasılığının olduğunu bulmuş ve bu durumun kadınların riskten daha fazla kaçınmasından kaynaklanabileceğini belirtmiştir. Rehğ vd. (2008)'ne göre bilgi uçurmadan kaynaklı misilleme korkusu kadınlarda daha yüksektir. Bu da kadınların neden riskten daha fazla kaçındığını açıklayabilir. Alleyne vd. (2019)'ne göre ise güçlü bireysel özelliklere sahip denetçilerin bilgi uçurma niyeti daha yüksektir. Hellmann vd. (2021) tarafından yapılan bir çalışmada ise suistimali gerçekleştirenle denetçi aynı etnik grupta değilse bilgi uçurma denetçi tarafından etik olarak algılanmaktayken, aynı etnik grupta olması halinde bu etkinin bulunmadığı belirlenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörleri araştıran çalışmalar incelendiğinde cinsiyet, yaş (Erkmen vd., 2014), ülke ve ulusal kültürel değerlerin (Brody vd., 2020) bilgi uçurma niyetini etkilediği belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkilemeyen sosyodemografik özellikleri de bulunmaktadır. Erkmen vd. (2014) çalışma koşulları, toplam görev süresi, üyelik ve müşteri sayısı gibi sosyodemografik özelliklerin muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkilemediği yönünde sonuçlar bulmuştur.

#### 3.2.2. Bilgi Uçurmaya Yönelik Tutum ve Algılanan Davranışsal Kontrol

Araştırmacılar, bireylerin bir davranışa karşı olumlu tutumları olduğunda ve daha fazla algılanan davranışsal kontrole sahip olduklarında; başka bir deyişle



davranışı gerçekleştirmenin kolaylığını veya zorluğunu algıladıklarında, davranışı gerçekleştirme olasılığının daha yüksek olduğunu öne süren planlı davranış teorisinden yararlanmışlardır (Alleynes vd., 2016; Latan vd., 2017; Trongmateerut ve Sweeney, 2013). Denetçilerin bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörleri araştıran çalışmalar incelendiğinde algılanan davranışsal kontrolün bilgi uçurma niyetini etkilediği ancak tutumun bilgi uçurma niyeti üzerinde etkisinin olmadığı yönünde bulgular görülmektedir (Mansor vd., 2020; Mansor vd., 2021).

### 3.2.3. Bilgi Uçurma İçin Algılanan Sorumluluk

Bilgi uçurma, bireylerin raporlama konusunda daha fazla sorumluluk hissettiklerinde ihbarda bulunma olasılıklarının daha yüksek olduğu toplum yanlısı bir davranış olarak kabul edilmektedir (Schultz vd., 1993; Somers ve Casal, 1994). Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurmak için algılanan sorumlulukları bilgi uçurma niyetini etkilemektedir (Alleynes vd., 2017; Latan vd., 2018).

### 3.2.4. Bilgi Uçurmanın Maliyetleri ve Faydaları

Teorik çalışmalar bilgi uçurmanın tamamen bencil bir davranış değil daha çok sosyal bir davranış olduğunu, ancak bilgi uçurma kararında, ihbarcının algılanan maliyet ve faydalar tarafından da etkilendiğini öne sürmektedir (Miceli vd., 2008). Özellikle mali teşvikler, denetçinin bilgi uçurma niyetini artıran en önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır (Latan vd., 2019). Misilleme korkusu ise bilgi uçurma niyeti üzerinde olumsuz etkide bulunmaktadır. Bilgi uçurmanın kişisel maliyetleri (Alleynes vd., 2017) de muhasebe meslek mensuplarının iç ve dış bilgi uçurma niyetini etkilemektedir.

Çalışanlar açısından teşvik (Brink vd., 2013; Prasetyaningsih, 2021) ve önceki bilgi uçurma sonuçları (Kaplan vd., 2012), bilgi uçurma niyetini etkilemektedir. Dâhili teşvikler olduğunda dış bilgi uçurmada ziyade iç bilgi uçurma niyeti daha yüksektir. Kanıt zayıf olduğunda, dâhili bir teşvikin varlığı dış bilgi uçurma niyetini azaltmaktadır (Brink vd., 2013). Daha önce anonim olmayan bir ihbarcı için ortaya çıkan olumsuz sonuçlar da katılımcıların anonim olmayan bilgi uçurma niyetlerini azaltmaktadır (Kaplan vd., 2012). İhbarcı için önceki bilgi uçurmada böyle bir olumsuz sonuç ortaya çıkmadığında bilgi uçurma niyetleri, anonim ve anonim olmayan kanallar arasında farklılık göstermemektedir.

### 3.2.5. Etik ve Ahlak

Ahlaki muhakeme ve etik meseleleri algılama seviyesi, kişilerin ihbar etme niyetini etkileyebilir. Latan vd. (2017)'ne göre bilgi uçurma niyeti etik farkındalığa ve etik yargıya bağlıdır ve denetçilerin duygu ve algılanan ahlaki yoğunluğuna bağlı bir aracılık etkisi vardır. Algılanan ahlaki yoğunluk ve bireysel ahlaki muhakeme denetçilerin bilgi uçurma niyetini ve bu niyetlerindeki ısrarla ilişkilendirilmektedir (Latan vd., 2018; İsmail vd., 2018; Taylor ve Curtis, 2010). Latan vd. (2018) ve Mansor vd. (2020) ise etik ile ilişkilendirdikleri bağımsızlık taahhüdünün denetçilerin bilgi uçurma niyetleri üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetlerini inceleyen araştırmalarda genel ahlak anlayışının bilgi uçurma niyetini etkileyen önemli bir unsur olduğu (Hwang vd., 2008), etik liderliğin iç bilgi uçurma niyetini artırdığı sonuçları bulunmuştur (Cintya ve Yustina, 2019). Prasetyaningsih (2021) tarafından yapılan çalışmada da ahlaki muhakemenin çalışanların bilgi uçurma niyetini artırdığı görülmektedir.

### 3.2.6. Örgüte ve Mesleğe Yönelik Tutumlar

Örgütsel bağlılığın denetçinin bilgi uçurma niyetinde ısrar sağladığı (Taylor ve Curtis, 2010), mesleki bağlılığın denetçinin bilgi uçurma niyetini artırdığı yönünde çalışma sonuçları bulunmaktadır (Elias, 2008; Mansor vd., 2020). Hwang vd. (2008) örgüt politikalarına bağlılığın muhasebe meslek mensuplarında bilgi uçurmayı teşvik eden önemli bir unsur olduğunu belirtmektedir.

### 3.2.7. Bireylerin Duygusal Durumları

Duygusal durumların denetçilerin bilgi uçurma niyeti üzerinde etkisi bulunmaktadır (Latan vd., 2017). Cintya ve Yustina (2019), duygusal bağlılığın muhasebe meslek mensuplarında iç bilgi uçurma niyetini artırırken dış bilgi uçurma niyetini azalttığı sonucuna ulaşmıştır.

### 3.2.8. Kişilik Özellikleri

Muhasebe ve denetim alanında yapılan bilgi uçurma çalışmalarında çeşitli kişilik özelliklerinin de bilgi uçurma niyeti üzerinde etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Yüksek sosyal entegrasyon seviyesi (Elias, 2008) ve profesyonel kimlik (Taylor ve Curtis, 2010) denetçilerin bilgi uçurma niyetini artırmaktadır. Hellmann vd. (2021), benlik kurgusuna sahip denetçilerin, suistimali gerçekleştirenin kendi

etnik grubunun bir üyesi olması durumunda sessiz kalma kararını etik olarak algılama olasılığının daha yüksek olduğunu savunmuştur. Zhang vd. (2013) ise daha proaktif bireylerin bilgi uçurma konusunda daha az suskun kaldığını ileri sürmektedir.

### 3.2.9. Çevre

Denetçinin çevresi, bilgi uçurma niyetini etkileyebilmektedir. Sosyal çevre, iş ilişkileri ve örgüt desteği gibi kişinin çevresindeki faktörlerle ilgili değişkenlere dair yapılan birçok çalışmada tavsiye (Boo vd., 2021), algılanan örgütsel destek (Latan vd., 2018; Mansor vd., 2021) ve ekip normlarının (Latan vd., 2018) denetçilerin bilgi uçurma niyetini artırdığı yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. Denetçinin aldığı tavsiye, ihbarcının korunmasına ilişkin güvence ile desteklendiğinde, özellikle de bu güvence yetkili bir kişi tarafından yapıldığında, etkisi daha fazladır (Boo vd., 2021). Taylor ve Curtis (2013)'e göre güç mesafesi ile bilgi uçurma niyeti arasında ilişki bulunmaktadır. Başka bir deyişle denetçiler, üstlerinden ziyade akranlarına daha fazla bilgi uçurma olasılığına sahiptir. Alleyne vd. (2019)'ne göre ise grup uyumu bilgi uçurma niyetini olumsuz etkilemektedir. İş ilişkileri (Prasetyaningih, 2021) de çalışanların bilgi uçurma niyetini artırmaktadır.

### 3.2.10. Örgüt Özellikleri

Örgütsel özellikler, iç ve dış bilgi uçurma niyeti üzerinde farklı yönlü etkiler göstermektedir (Lee ve Xiao, 2018). Denetim firmalarının organizasyon yapısı (Ismail vd., 2018), ihbarcının korunmasına yönelik güvence (Boo vd., 2021), dolandırıcılık tespiti/hileyi caydırma (Shonhadji, ve Maulidi, 2021) ve hile üçgeni unsurları (Latan vd., 2019) bilgi uçurma niyetini artırmaktadır. Örgütte baskı azsa anonim kanallardan bilgi uçurma niyeti artmaktadır. Ayrıca, hem fırsat hem de haklı gösterme, bilgi uçurma niyeti üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Fırsatların, yani denetçinin suistimalleri engelsiz olarak rapor etmesine olanak sağlayan koşulların mevcut olduğu yerlerde, denetçilerin suistimalleri bildirmek için dâhili ve isimsiz ihbar kanallarını tercih ettiği tespit edilmiştir. Haklı göstermede ise denetçi bilgi uçurma eyleminin etik standartlara ve gerçeklere uygun olduğuna inandığında, bilgi uçurmaya tercih etmektedir (Latan vd., 2019). Ayrıca bir örgütte hileyi caydırmaya yönelik girişimler mevcutsa ve daha önce dolandırıcılık tespiti yapılmışsa, denetçilerin bilgi uçurma niyeti artmaktadır (Shonhadji ve Maulidi, 2021).

Örgütlerde misillemeye karşı açık koruma hükümleri, bilgi uçurma niyetini azaltmaktadır. Bir şirkette misillemeye karşı açık koruma politikalarının olması bu tür tehditlerin belirginliğinde bir artışa yol açabilmekte ve böylece bilgi uçurma niyeti önemli ölçüde azalabilmektedir (Wainberg ve Perreault, 2016). Bir işletmede harici ihbar kanalının olması ise bilgi uçurma niyetini artırmakta ve dâhili ihbar kanallarına göre daha yüksek bilgi uçurma niyeti oluşturmaktadır (Zhang vd., 2013).

### 3.2.11. Diğer Faktörler

Suistimale ilgili kanıt zayıf olduğunda, dâhili bir teşvikin varlığı çalışanların dış bilgi uçurma niyetini azaltırken kanıt güçlü olduğunda iç bilgi uçurmadan ziyade dış bilgi uçurma niyeti yüksektir (Brink vd., 2013). Artan denetim firması görev süresinin ve denetçi aşinalığının artan güvene yol açtığı ve bunun da çalışanlar tarafından bilgi uçurma niyetini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır (Wilson vd., 2018).

## 4. BULGULAR

Denetçi, muhasebe meslek mensubu ve çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler ile iç bilgi uçurma ve dış bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörlere ilişkin sistematik analiz sonuçları Tablo 10'da özetlenmiştir.

**Tablo 10:** Sistematik Analiz Sonuçları

Faktörler	D	M	Ç	İ/D	Faktörler	D	M	Ç	İ/D
Sosyodemografik Özellikler	X	X			Bireylerin Duygusal Durumları	X	X		X
<i>Cinsiyet*</i>	X	X			Kişilik Özellikleri	X			
<i>Bireysel Özellikler</i>	X				<i>Sosyal Entegrasyon Seviyesi</i>	X			
<i>Etnik Kimlik</i>	X				<i>Profesyonel Kimlik</i>	X			
<i>Yaş</i>		X			<i>Proaktif Birey</i>	X			
<i>Ülke</i>		X			<i>Benlik Kurgusu*</i>	X			
<i>Kültürel Değerler</i>		X			<i>Çevre</i>	X		X	
<i>Çalışma Koşulları</i>		-			<i>Tavsiye</i>	X			
<i>Toplam Görev Süresi</i>		-			<i>Algılanan Örgütsel Destek</i>	X			
<i>Üyelik ve Müşteri Sayısı</i>		-			<i>Ekip Normları</i>	X			
					<i>Güç Mesafesi</i>	X			

Faktörler	D	M	Ç	İ/D	Faktörler	D	M	Ç	İ/D
Algılanan Davranışsal Kontrol	X				Grup Uyumu*	X			
Tutum	-				Öznel Normlar	-			
Bilgi Uçurma İçin Algılanan Sorumluluk		X		X	İş İlişkileri			X	
Bilgi Uçurmanın Maliyetleri ve Faydaları	X	X	X	X	Örgüt Özellikleri	X	X	X	X
Mali Teşvikler	X		X	X	Organizasyon Yapısı	X			
Misilleme Korkusu*	X	X			İhbarcının Korunması İçin Güvence	X			
Kişisel Maliyetler		X		X	Dolandırıcılık Tespiti/Hileyi Caydırma	X			
Önceki Bilgi Uçurma Sonuçları*			X		Hile Üçgeni Unsurları	X			
Etik ve Ahlak	X	X	X	X	Misillemeye Karşı Açık Koruma Hükümleri*	X			
Örgüte ve Mesleğe Yönelik Tutumlar	X	X			Önceki Kurumsal Tepki	-			
Mesleki Bağlılık	X				Harici Yardım Hattı			X	
Örgütsel Bağlılık	X	X			Anonimlik			X	
İş Tatmini	-				Kanıt*/Denetçi Aşinalığı			X	X

\*Bilgi uçurma niyeti üzerinde negatif etkisi olan değişkenler.

**Açıklama:** "D": Denetçilerin bilgi uçurma niyeti, "M": Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyeti, "Ç": Çalışanların bilgi uçurma niyeti, "İ/D": İç veya Dış bilgi uçurma niyeti, "X": Etki var, "-": Etki yok

Araştırma soruları için ulaşılan temel bulgular ise şu şekildedir:

**Araştırma Sorusu 1:** Denetçinin bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler nelerdir?

Veri setinde yer alan çalışmaların büyük bir kısmı denetçilerin bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörleri araştırmıştır. Sistemik analiz bulgularına göre sosyodemografik özellikler, algılanan davranışsal kontrol, bilgi uçurmanın maliyetleri/faydaları, etik, ahlak, örgüte/mesleğe yönelik tutumlar, bireylerin duygusal durumları, kişilik özellikleri, çevre ve örgüt özellikleri denetçilerin bilgi uçurma niyeti üzerinde etkiye sahiptir. Bu bulguların yanı sıra tutum, iş tatmini, öznel normlar ve önceki kurumsal tepkinin denetçinin bilgi uçurma niyeti üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir.

Misilleme korkusu, benlik kurgusu, grup uyumu, misillemeye karşı açık koruma hükümleri ve anonim olmayan ihbar hattı denetçilerin bilgi uçurma niyetini azaltan faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır.

**Araştırma Sorusu 2:** Muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler nelerdir?

Veri setinde muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörleri araştıran çalışmalar bulunmaktadır. Sistemik analiz bulgularına göre sosyodemografik özellikler, bilgi uçurma için algılanan sorumluluk, bilgi uçurmanın maliyeti ve faydaları, etik, ahlak, örgüte ve mesleğe yönelik tutumlar, bireylerin duygusal durumları ve örgüt özellikleri muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyeti üzerinde etkiye sahiptir. Bu bulguların yanı sıra sosyodemografik özelliklerden çalışma koşulları, toplam görev süresi, üyelik ve müşteri sayısının muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyeti üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir.

**Araştırma Sorusu 3:** Çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler nelerdir?

Veri setinde yer alan çalışmalar, bir örgütte muhasebe meslek mensubu ve denetçiler hariç çalışanların bilgi uçurma niyetini araştırmaya daha az yönelmiştir. Bu sebeple çalışanların bilgi uçurma niyeti ile ilgili az sayıda veri elde edilmiş olup bu veriler ile sağlıklı tespitler yapmak güçleşmektedir. Ancak konu bütünlüğünü sağlamak için çalışanların bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörleri araştıran çalışmaların bulgularını da göz önünde bulundurma ihtiyacı duyulmuştur. Bu veriler kapsamında sistemik analiz bulgularına göre bilgi uçurmanın maliyeti ve faydaları, etik, ahlak, çevre, örgüt özellikleri, kanıt ve denetçi aşinalığı, çalışanların bilgi uçurma niyeti üzerinde etkiye sahiptir.

Çalışma bulgularına göre önceki bilgi uçurmanın sonuçları olumsuzsa (misilleme varsa, suistimalde bulunan kişiye olumsuz yansıma yoksa) veya suistimalin yapıldığına dair kanıt azsa çalışanların bilgi uçurma niyetleri azalmaktadır.

**Araştırma Sorusu 4:** İç ve dış bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörler nelerdir?

Veri setinde yer alan çalışmalara göre iç ve dış bilgi uçurma niyeti üzerinde etkili olan faktörler bulunmaktadır. Kişisel maliyetler, kişisel sorumluluk, etik

liderlik, duygusal bağlılık, dâhili teşvikler, örgütsel yanıt, bilgi uçurmaya açık olma ve kanıt gücü iç veya dış bilgi uçurma niyeti üzerinde etkilidir.

**Araştırma Sorusu 5:** Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında yapılan bilgi uçurma çalışmaları literatüründeki boşluklar nelerdir?

Türkçe literatürde muhasebe ve denetim alanında çok az sayıda bilgi uçurma niyeti ile ilgili çalışmaya rastlanılmıştır. Bu çalışmaların büyük bir çoğunluğu derleme çalışması olduğu için literatürde araştırma makalelerine ihtiyaç duyulmaktadır. Yapılan araştırma makalelerinde ise cinsiyet, çevre, ahlak ve psikoloji ile ilgili değişkenlerin kullanıldığı görülmektedir. Bilgi uçurma konusunda Türkiye’de kültürel yapı sebebiyle araştırma çalışması yapılmasında çeşitli güçlükler söz konusu olsa da bu güçlükler aşılarak, Tablo 10’da gösterilen değişkenlerin Türkiye’de denetçi ve muhasebe meslek mensuplarının bilgi uçurma niyetlerini etkileyip etkilemediği yönünde anket veya deneysel çalışmaların yapılması, literatürdeki boşluğu doldurabilir.

## SONUÇ VE TARTIŞMA

Bilgi uçurma, finansal hile ve manipülasyonlar gibi örgütlerde meydana gelen veya gelebilecek suistimallerin çok geç olmadan önlenmesinde önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Suistimallerin mümkün olduğu kadar en erken aşamada tespit edilmesi, örgütlerin kaybını azaltacağı gibi finansal bilgi kullanıcılarının da gerçeğe uygun bilgiye ulaşmalarına katkı sağlayacaktır. Geçmişte yaşanan finansal hile ve manipülasyonlarda bilgi uçurma önemli bir rol oynamıştır. Bu suistimler meydana gelmeden önce ve geldikten sonra uyarı işaretleri (kırmızı bayraklar) ortaya çıkmaktadır (Özçelik ve Kurt, 2021: 17). Muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve örgüt çalışanları bu uyarı işaretlerine tanık olabilecek kişiler arasında yer almaktadır. Bu sebeple muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve çalışanların bilgi uçurma niyetini artırmak önemlidir. Çalışmanın bulgularında bu kişilerin bilgi uçurma niyeti üzerinde etkili olan faktörler belirlenmiştir.

Veri setinde yer alan çalışmaların anahtar kelimelerine ve çalışmanın bulgularına göre bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörlerden en önemlileri etik/ ahlak, bilgi uçurmanın maliyeti ve faydaları ve örgütsel bağlılık olduğu tespit edilmiştir. Örgütlerin suistimleri mümkün olan en kısa sürede tespit edebilmeleri için denetçilerin, muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanların bilgi uçurma

niyetlerinin artırılması gerekmektedir. Bu kapsamda örgüte yeni bir personel alınırken, kişinin ahlaki seviyesini belirleyecek kapsamlı testler uygulanabilir. Ayrıca mevcut personelin etik ve örgüte bağlılık seviyelerini artıracak politikalar izlenebilir. Diğer önemli bir husus ise ihbarcı için bilgi uçurmanın maliyet ve faydalarıdır. Örgütler ihbarcıyı misilleme gibi olumsuz koşullardan korumalıdır. Bunun en etkili yolu ise anonim bir ihbar hattının oluşturulması olabilir (Lee ve Xiao, 2018). Bilgi uçurmayı teşvik edecek ödül gibi uygulamalar bilgi uçurma niyetini artırsa da anonimliği sağlamak oldukça güç olabilir. Örgütlerin önceki bilgi uçurma olaylarında verdikleri tepkiler de personellerin bilgi uçurma niyetini etkileyebileceğinden, örgütler ihbarlar için gerekli ilgiyi göstermeli ve bunu personellerine hissettirmelidir.

Çalışma bulgularına göre grup uyumunun denetçilerin bilgi uçurma niyetini azalttığı görülmektedir. Bu durumun muhasebe meslek mensupları ve çalışanlar için de geçerli olabileceği düşünülmektedir. Örgütler belirli süreler dâhilinde personellerini rotasyona tabi tutarak bu sorunu çözebilir.

Örgüt için bilgi uçurma niyetini artırmak önemli olduğu kadar dış bilgi uçurmadan ziyade iç bilgi uçurmayı teşvik etmek de önemlidir. Bilgi uçurmanın ihbarcı için kişisel maliyetleri, örgütün ihbarcılara yanıtı ve örgütün bilgi uçurmaya karşı kapalı olması ihbarcıyı dış bilgi uçurmaya yöneltebilir. Örgütler bu faktörleri de dikkate alarak personelin duygusal bağlılığını artırarak ve dâhili teşvikler sağlayarak iç bilgi uçurma niyetini artırabilir (Brink vd., 2013; Cintya ve Yustina, 2019).

Bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörlerden duygusal durumlar ile ilgili çok az çalışma yapıldığı görülmektedir. Gelecek çalışmalar duygusal durumların bilgi uçurma niyeti üzerindeki etkilerini araştırmaya yoğunlaşabilir. Ayrıca bilgi uçurma niyetini olumsuz etkileyen misilleme korkusu üzerine daha detaylı çalışmalar yapılarak ihbarcılarının misilleme korkusunu azaltmanın yolları aranabilir. Türkiye özelinde ise muhasebe ve denetim alanında bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörlere yönelik ampirik araştırmalara ihtiyaç duyulmaktadır.



## KAYNAKÇA

- ACFE (2010). Report to the nation on occupational fraud and abuse. Association of Certified Fraud Examiners, Austin TX: ACFE.
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T. ve Pierce, A. (2017). Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 241-267.
- Alleyne, P., Haniffa, R. ve Hudaib, M. (2019). Does group cohesion moderate auditors' whistleblowing intentions?. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 34, 69-90.
- Barnett, T., Cochran, D. S. ve Taylor, G. S. (1993). The internal disclosure policies of private-sector employers: An initial look at their relationship to employee whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 12(2), 127-136.
- Berry, B. (2004). Organizational culture: A framework and strategies for facilitating employee whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 16(1), 1-11.
- Bjørkelo, B., Einarsen, S., Nielsen, M. B. ve Matthiesen, S. B. (2011). Silence is golden? Characteristics and experiences of self-reported whistleblowers, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 20(2), 206-238.
- Boo, E. F., Ng, T. ve Shankar, P. G. (2021). Effects of advice on auditor whistleblowing propensity: Do advice source and advisor reassurance matter?. *Journal of Business Ethics*, 174(2), 387-402.
- Brink, A. G., Lowe, D. J. ve Victoravich, L. M. (2013). The effect of evidence strength and internal rewards on intentions to report fraud in the Dodd-Frank regulatory environment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 87-104.
- Brody, R. G., Gupta, G. ve Turner, M. (2020). The influence of country of origin and espoused national culture on whistleblowing behavior. *International Journal of Accounting & Information Management*.
- Cintya, L. ve Yustina, A. I. (2019). From intention to action in whistleblowing: examining ethical leadership and affective commitment of accountants in Indonesia. *International Journal of Business*, 24(4), 412-433.
- Çiftçi, B. ve Çiftçi, Y. (2017). Muhasebe meslek etiği düzenlemeleri çerçevesinde ihbarcılık. *International Journal of Academic Value Studies*, 3(11), 106-125.

- Dyck, A., Morse, A. ve Zingales, L. (2010). Who blows the whistle on corporate fraud?. The Journal of Finance, 65(6), 2213-2253.
- Elias, R. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. Managerial Auditing Journal, 23(3), 283-294.
- ERC (2012). The 2011 national business ethics survey: Workplace ethics in transition. Ethics Resource Center. <https://s3.amazonaws.com/berkeley-center/120101NationalBusinessEthicsSurvey2011WorkplaceEthicsinTransition.pdf>, Erişim:10.04.2022.
- ERC (2013). National business ethics survey of the U.S. workforce, Ethics Resource Center. [https://lowellmilkeninstitute.law.ucla.edu/wp-content/uploads/2015/10/Thomas-Jordan\\_Ethics-Resource-Center-National-Business-Ethics-of-the-U.S.-Workplace.pdf](https://lowellmilkeninstitute.law.ucla.edu/wp-content/uploads/2015/10/Thomas-Jordan_Ethics-Resource-Center-National-Business-Ethics-of-the-U.S.-Workplace.pdf), Erişim: 10.04.2022.
- Erkmen, T., Çalışkan, A. Ö. ve Esen, E. (2014). An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context. Journal of Accounting & Organizational Change, 10(2), 229-243.
- Gao, L. ve Brink, A. G. (2017). Whistleblowing studies in accounting research: A review of experimental studies on the determinants of whistleblowing. Journal of Accounting Literature, 38, 1-13.
- Hellmann, A., Endrawes, M. ve Mbuki, J. (2021). The role of ethnicity in whistleblowing: The case of Kenyan auditors. International Journal of Auditing, 25(3), 733-750.
- Hwang, D., Staley, B., Te Chen, Y. ve Lan, J. S. (2008). Confucian culture and whistle blowing by professional accountants: an exploratory study. Managerial Auditing Journal.
- Ismail, A. M., Raja Mamat, R. M. S. ve Hassan, R. (2018). The influence of individual and organizational factor on external auditor whistleblowing practice in government-linked companies (GLC'S). Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ), 13(1), 231-266.
- Kaplan, S. E., Pany, K., Samuels, J. ve Zhang, J. (2012). An examination of anonymous and non-anonymous fraud reporting channels. Advances in accounting, 28(1), 88-95.
- Keil, M., Tiwana, A., Sainsbury, R. ve Sneha, S. (2010). Toward a theory of whistleblowing intentions: A benefit to cost differential perspective. Decision Sciences, 41(4), 787-812.
- Khan, K. S., Kunz, R., Kleijnen, J. ve Antes, G. (2003). Five steps to conducting a systematic review. Journal of the royal society of medicine, 96(3), 118-121.

- Khemakhem, H., Fontaine, R., Smaili, N. ve Zaman, M. (2021). Whistleblowing regulations and the role of audit committees: insight from interviews. *Journal of Management and Governance*, 1-21.
- Kitchenham, B., Brereton, O. P., Budgen, D., Turner, M., Bailey, J. ve Linkman, S. (2009). Systematic literature reviews in software engineering—a systematic literature review. *Information and software technology*, 51(1), 7-15.
- Kuang, Y. F., Lee, G. ve Qin, B. (2021). Whistleblowing allegations, audit fees, and internal control deficiencies. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), 32-62.
- Kurnaz, N., Ercan, C. ve Kestane, A. (2018). Muhasebe bilgi kalitesi ekseninde iç denetim ve bilgi ifşası (whistleblowing) ilişkisi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(1), 150-169.
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J. ve Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2019). 'Whistleblowing triangle': Framework and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 160(1), 189-204.
- Latan, H., Jabbour, C. J. C. ve Sousa Jabbour, A. B. L. D. (2017). Ethical awareness, ethical judgment, and whistleblowing: A moderated mediation analysis. In *Partial Least Squares Path Modeling* (pp. 311-337). Springer, Cham.
- Latan, H., Ringle, C. M. ve Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 573-588.
- Lee, G. ve Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41, 22-46.
- Liyanarachchi, G. A. ve Adler, R. (2011). Accountants' whistle blowing intentions: The impact of retaliation, age, and gender. *Australian Accounting Review*, 21(2), 167-182.
- Mansor, T. M. T., Ariff, A. M. ve Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033-1055.
- Mansor, T. M. T., Ariff, A. M., Hashim, H. A. ve Ngah, A. H. (2021). Whistleblowing intentions among external auditors: an application of the moderated multicomponent model of the theory of planned behaviour. *Meditari Accountancy Research*.
- Mercan, N., Altınay, A. ve Aksanyar, Y. (2015). Whistleblowing (Bilgi İfşası, İhbar) ve Yolsuzlukla Mücadelede İç Denetimin Değişen ve Gelişen Rolü. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 167-176.

- Meriç, A. (2020). Hile Denetiminde Whistleblowing ve Whistleblowing Niyetini Etkileyen Faktörler: Kayseri’de Faaliyet Gösteren Muhasebeciler ile Amprik Bir Çalışma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85), 111-128.
- Meriç, A. ve Elden, B. (2019). Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında whistleblowing’in önemi ve muhasebe öğrencilerinin whistleblowing tercihleri: Kayseri Üniversitesi örneği. *Journal of International Social Research*, 12(62).
- Miceli, M. P. ve Near, J. P. (1992). *Blowing the whistle: The organizational and legal implications for companies and employees*. Lexington Books.
- Miceli, M. P., Near, J. P. ve Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-blowing in organizations*. Psychology Press.
- Miethe, T. D. ve Rothschild, J. (1994). Whistleblowing and the control of organizational misconduct. *Sociological Inquiry*, 64(3), 322-347.
- Near, J. P. ve Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of business ethics*, 4(1), 1-16.
- Nightingale, A. (2009). A guide to systematic literature reviews. *Surgery (Oxford)*, 27(9), 381-384.
- Özçelik, M. ve Kurt, G. (2021). Varlıkların Kötüye Kullanımı ve Finansal Raporlamada Hile Göstergeleri: Örnek Olay Analizi, *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 1(1), 1-21.
- Pagani, R. N., Kovalski, J. L. ve Resende, L. M. (2015). Methodi Ordinatio: a proposed methodology to select and rank relevant scientific papers encompassing the impact factor, number of citation, and year of publication. *Scientometrics*, 105(3), 2109-2135.
- Paul, R. J. ve Townsend, J. B. (1996). Don’t kill the messenger! Whistle-blowing in America—A review with recommendations. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 9(2), 149-161.
- Prasetyaningsih, N. U. (2021). The role of moral reasoning on the effects of incentive schemes and working relationships on whistleblowing: An audit experimental study. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 23(3), 215-236.
- Rehg, M. T., Miceli, M. P., Near, J. P. ve Van Scotter, J. R. (2008). Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: Gender differences and power relationships. *Organization Science*, 19(2), 221-240.

- Schultz, J. J., Johnson, D. A., Morris, D., ve Dyrnes, S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*, 31, 75-103.
- Shonhadji, N. ve Maulidi, A. (2021). The roles of whistleblowing system and fraud awareness as financial statement fraud deterrent. *International Journal of Ethics and Systems*, 37(3), 370-389.
- Smith, R. (2010). The role of whistle-blowing in governing well: Evidence from the Australian public sector. *The American Review of Public Administration*, 40(6), 704-721.
- Somers, M. J., ve Casal, J. C. (1994). Organizational commitment and whistle-blowing: A test of the reformer and the organization man hypotheses. *Group & Organization Management*, 19(3), 270-284.
- Taylor, E. Z. ve Curtis, M. B. (2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*, 93(1), 21-37.
- Taylor, E. Z. ve Curtis, M. B. (2013). Whistleblowing in audit firms: Organizational response and power distance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 21-43.
- Tosunoğlu, B. (2019). Bilgi uçurmanın psikolojik dayanıklılık üzerindeki etkisi: TR90 bölgesi muhasebe meslek mensupları örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10, 170-180.
- Trongmateerut, P., ve Sweeney, J. T. (2013). The influence of subjective norms on whistleblowing: A cross-cultural investigation. *Journal of Business Ethics*, 112(3), 437-451.
- Ulakbim. (t.y.). Bibliyometri nedir?. Ulakbim Cahit Arf Bilgi Merkezi. <https://cabim.ulakbim.gov.tr/bibliyometrik-analiz/bibliyometrik-analiz-sikca-sorulan-sorular/> Erişim: 28.06.2022.
- Uyar, S. ve Yelgen, E. (2015). Bilgi ifşası (Whistleblowing) ve Denetim. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 85-106.
- Ünkaya, G. ve Dursun, G. D. (2018). İç kontrol sisteminin etkinliği arttırmada bilgi ifşası modelinin kurulması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(55), 15-24.
- Wainberg, J. ve Perreault, S. (2016). Whistleblowing in audit firms: Do explicit protections from retaliation activate implicit threats of reprisal?. *Behavioral Research in Accounting*, 28(1), 83-93.

- Wilson, A. B., McNellis, C. ve Latham, C. K. (2018). Audit firm tenure, auditor familiarity, and trust: Effect on auditee whistleblowing reporting intentions. *International Journal of Auditing*, 22(2), 113-130.
- WoS (2022). Discover multidisciplinary content from the world's most trusted global citation database. Web of Science. <https://www.webofscience.com/wos/woscc/basic-search>, Erişim: 01.03.2022.
- Yükçü, S., Sarıbay, B., Atağan, G. ve Sarıbay, E. (2019). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Whistleblowing Eğilimlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Dokuz Eylül Üniversitesi Örneği. *Business & Organization Research (BOR) Conference*.
- Zhang, J., Pany, K. ve Reckers, P. M. (2013). Under which conditions are whistleblowing "best practices" best?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 171-181.

## THE FACTORS AFFECTING WHISTLEBLOWING INTENTION IN THE FIELD OF ACCOUNTING AND AUDITING: A BIBLIOMETRIC AND SYSTEMATIC ANALYSIS

Musa ÖZÇELİK

### EXTENDED ABSTRACT

Whistleblowing is defined as the process of reporting abuses by a member of an organization to the internal or external people who may affect changes. It is important to encourage whistleblowing in order to detect financial fraud and manipulations as soon as possible. Additionally, how abuse is reported is also important for organizations. For these reasons, the aim of the study is to determine the factors affecting (internal/external) whistleblowing intention by making a bibliometric and systematic analysis of the studies on whistleblowing intention in the field of accounting and auditing. In the literature, there is no study that presents the factors affecting the whistleblowing intention as a whole for professional accountants and auditors, and this situation reveals the importance of the study. In this context, bibliometric and systematic analyses of the studies were evaluated by dividing them into three groups as the factors affecting the auditor's whistleblowing intention, the factors affecting the whistleblowing intention of the accounting professionals, and the factors affecting the whistleblowing intention of the employees.

Web of Science database was used to collect the articles to be comprised in the data set. "Whistleblowing Audit" and "Whistleblowing Accounting" were used as keywords, 78 and 166 results were listed, respectively. A data set consisting of 48 articles was created by selecting the articles with the words auditing and accounting in the summary and keywords of the listed articles. Due to the limited number of studies on the related topic, no date limitation was applied while creating the data set. The created data set was examined within the scope of the following research questions:

**Research Questions 1:** What are the factors that affect the whistleblowing intention of auditors?

**Research Questions 2:** What are the factors that affect the whistleblowing intention of professional accountants?

**Research Questions 3:** What are the factors that affect the whistleblowing intention of employees?

**Research Questions 4:** What are the factors that affect internal and external whistleblowing intention?

As a result of the review, it was determined that 28 articles published between 2008-2021 were within the scope of the research. These 28 articles were summarized, their findings were interpreted, and the determinants of whistleblowing intention were identified. In addition, by comparing the whistleblowing studies in the field of accounting and auditing in Turkey with the studies in the data set, gaps in the existing literature in Turkey have been tried to be identified. In this context, the following research question was formed.

**Research Questions 5:** What are the gaps in the literature on whistleblowing in the field of accounting and auditing in Turkey?

According to the keywords of the studies in the data set and the finding of the study, it has been identified that the most important factors affecting the whistleblowing intention are ethics/morality, the cost and benefits of whistleblowing, and organizational commitment. It is necessary to increase the whistleblowing intentions of auditors, professional accountants, and employees so that organizations can detect fraud as soon as possible. In this context, when new staff is recruited to the organization, comprehensive tests to determine the moral level of the person can be applied. Additionally, policies to increase the ethical and organizational commitment levels of the existing staff can be followed. Another important issue is the costs and benefits of whistleblowing for the whistleblower. Organizations should protect the whistleblower from adverse conditions such as retaliation. The most effective way to do this is to create an anonymous hotline. Although applications such as rewards to encourage whistleblowing can increase whistleblowing intention, it can be quite difficult to maintain anonymity. Since the reactions of the organizations in previous whistleblowing incidents may also affect the intention of the staff to whistle, the organizations should show the necessary interest in whistleblowing and make it felt to their staff. According to the findings of the study, it is seen that group cohesiveness reduces the whistleblowing intention of the auditors. It is thought that this situation may also be valid for accounting



professionals and employees. Organizations can solve this problem by rotating their staff within certain periods.

Just as it is important for the organization to increase whistleblowing intention, it is also important to encourage internal rather than external whistleblowing. The personal costs of whistleblowing for the whistleblower, the response of the organization to the whistleblowers, and the organization's closedness against whistleblowing may lead the whistleblower to external whistleblowing. By taking these factors into account, organizations can increase their internal whistleblowing intention by deepening the emotional commitment of staff and providing internal incentives.