



## HİLE VE USULSÜZLÜKLERİN İHBAR (WHISTLEBLOWING) EDİLMESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

### A RESEARCH ON FACTORS AFFECTING WHISTLEBLOWING OF FRAUD AND IRREGULARITIES

Özge ÖZKAN<sup>1</sup>

Arif GÜMÜŞ<sup>2</sup>

#### ÖZ

Çalışanların ihbar niyetlerini ve bu niyetlerin arkasındaki etmenleri anlamak, işyerlerinde etik kültürü güçlendirmek ve usulsüzlüklerin önlenmesi açısından önemlidir. İhbar niyetlerini etkileyen faktörlerin derinlemesine incelenmesi, daha etkili ve güçlü bir denetim sistemi kurulmasına olanak tanıyacaktır. Bu bağlamda Malatya Turgut Özal Üniversitesi ve İnönü Üniversitesi'nde muhasebe dersi alan ön lisans öğrencilerine yönelik düzenlenen anket aracılığı ile öğrencilerin hile ve usulsüzlükleri ihbar niyetleri üzerindeki ihbar sonuçları, sosyal anlaşma, yakınlık ve misilleme korkusunun etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda sosyal anlaşma ve yakınlığın ihbar niyeti üzerinde pozitif bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu durum toplumsal normların ve kişinin karar verici ile olan ilişkisinin ihbar niyetini şekillendirebileceğini göstermektedir.

1- Dr., Öğr. Gör., Malatya Turgut Özal Üniversitesi Kale Turizm ve Otel İşletmeciliği MYO, ozge.ozkan@ozal.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9047-8627

2- Dr. Öğr. Üyesi, Malatya Turgut Özal Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Fakültesi, arif.gumus@ozal.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4865-0892

**Gönderim Tarihi/Submitted:** 25.04.2024

**Revizyon Talebi/Revision Requested:** 14.06.2024

**Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received:** 14.07.2024

**Kabul Tarihi/Accepted:** 19.07.2024

**Corresponding Author/Sorumlu Yazar:** Özkan, Ö.

**Atıf/To Cite:** Özkan, Ö. ve Gümüş, A. (2024). Hile ve Usulsüzlüklerin İhbar (Whistleblowing) Edilmesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. Sayıştay Dergisi, 35(133), 241-266. <https://doi.org/10.52836/sayistay.1473310>

## ABSTRACT

Understanding employees' intentions to engage in whistleblowing and the underlying factors influencing these intentions is pivotal in fostering a robust ethical culture within organizations and preventing misconduct. A comprehensive examination of the determinants of whistleblowing intentions will pave the way for the establishment of more effective and robust monitoring systems. In this context, a survey was conducted among associate degree students majoring in accounting at Malatya Turgut Ozal University and Inonu University to investigate the impact of whistleblowing outcomes, social agreement, proximity, and fear of retaliation on students' intentions to report fraud and misconduct. The findings revealed a positive correlation between social agreement and proximity, and whistleblowing intentions. This suggests that societal norms and the nature of an individual's relationship with the decision-maker can significantly shape their propensity to report wrongdoing.

**Anahtar kelimeler:** Muhasebe, Hile ve Usulsüzlük, İhbar niyeti

**Keywords:** Accounting, Fraud and Irregularity, Whistleblowing Intention

## GİRİŞ

Küreselleşme, sanayileşme devrimi ve coğrafi keşifler, modern iş dünyasında ticaretin ve ticari ilişkilerin temel yapısını derinden etkileyerek dönüştürmüştür. İşletmelerin genişlemesi, sermaye birikiminin artması ve küreselleşmenin etkisiyle çok uluslu yapıların yaygınlaşması, muhasebe kayıtlarının karmaşıklığını ve çeşitliliğini artırmıştır. Bu durum, muhasebe denetimi ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini sınanan potansiyel hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesini daha zorlu hale getirmiştir.

Hile ve usulsüzlük, işletmelerin finansal ve operasyonel bütünlüğünü tehdit eden önemli sorunlardır. Türk Dil Kurumu, hileyi "birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen; çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma" olarak tanımlarken, hileyle mücadelede önemli bir kuruluş olan Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE), hileyi "bir kişinin mesleğinin, işveren kuruluşun kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak kötüye veya yanlış uygulanması yoluyla kişisel zenginleşme için kullanılması" olarak tanımlamaktadır (ACFE, 2002). Usulsüzlük ise "bir görevi, bir yetkiyi kötüye kullanmak" şeklinde ifade edilmektedir (TDK, 2024).

Hile ve usulsüzlükler, yalnızca finansal kayıplara yol açmakla kalmamakta, aynı zamanda işletmelerin itibarını zedeleyerek paydaş güvenini sarsmaktadır. Bu tür olumsuzlukların önlenmesi ve tespit edilmesi, iyi yönetim ilkeleri ve

etkin bir iç denetim sistemi ile mümkün kılınabilmektedir. İyi yönetim ilkeleri, şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk gibi temel değerler üzerine inşa edilmiştir (Dilaveroğlu, 2020: 46). Bu ilkeler, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında kritik bir rol oynamaktadır. Etkin bir iç denetim sistemi ise, işletme faaliyetlerinin ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için sürekli olarak değerlendirmeler yapmaktadır. İç denetim, hile ve usulsüzlük risklerini minimize etmek amacıyla kontrol mekanizmalarını geliştirmekte ve işletme yönetimine bu konuda rehberlik etmektedir (Demirbaş, 2005: 169).

Hile ve usulsüzlüklerle mücadelede ihbar mekanizmaları büyük önem taşımaktadır. Literatürde "whistleblowing" veya "bilgi uçurma" olarak da bilinen ihbar, işletme içindeki hile ve usulsüzlüklerin yetkili kişi veya kuruluşlara bildirilmesini ifade eder. Somers ve Casal (2011), ihbarı "örgüt üyelerinin (eski veya mevcut) işverenlerinin kontrolü altındaki yasa dışı, ahlaka aykırı veya gayri meşru uygulamaları, onları etkileyebilecek kişi veya kuruluşlara ifşa etmesi" olarak tanımlamaktadır. İhbar, hile ve usulsüzlüklerin düzeltilmesi konusunda bir beklenti içermektedir ve bu tür yanlışlıkların düzeltilmesi amacıyla yapılmaktadır.

İhbar mekanizmalarının etkinliği, iyi yönetim ilkeleri ve iç denetim süreçleri ile doğrudan ilişkilidir. İyi yönetim ilkeleri çerçevesinde oluşturulan şeffaf ve hesap verebilir bir iş ortamı, çalışanların ihbar konusunda cesaretlendirilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda, iç denetim sistemleri, ihbar edilen olayların objektif bir şekilde değerlendirilmesini ve gerekli önlemlerin alınmasını temin etmektedir. Çalışanların işletmedeki hile ve usulsüzlükleri ihbar etmeye teşvik edilmesi, kısa vadede işletme aleyhine gibi görünse de uzun vadede işletmenin sürdürülebilirliği ve güvenilirliği açısından büyük yarar sağlayacaktır. İşletme sahipleri, ortakları ve çalışanları, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkmasında veya önlenmesinde kritik rol oynamaktadır. Bu nedenle, işletmelerde hem iç hem de dış ihbar mekanizmalarının teşvik edilmesi, paydaşların haklarının korunmasına ve işletmelerin uzun vadeli başarısına katkı sağlayacaktır.

Bu çalışma muhasebe eğitimi alan ön lisans öğrencilerinin işyerlerindeki hile ve usulsüzlükleri ihbar etme niyetlerini motive eden faktörleri anket yöntemiyle analiz ederek gerçekleştirilmiştir. Araştırma, sonuç büyüklüğü, sosyal anlaşma, yakınlık ve misilleme korkusunun ihbar niyeti üzerindeki etkilerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Çalışma, muhasebe öğrencilerinin gelecekteki mesleki etik davranışlarına ışık tutarak, ihbar niyetini etkileyen

temel motivasyonları ortaya koymaktadır. Literatüre katkısı, etik ihlallerin bildirim konusunda yeni bulgular sunarak, muhasebe ve denetim alanlarında ihbar mekanizmalarının etkinliğine yönelik mevcut bilgileri zenginleştirmesidir. Çalışmanın özgün değeri, Türkiye’de muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde yapılan, yerel kültürel ve sosyal dinamikleri göz önünde bulunduran bir araştırma olarak, bu alanda yapılacak gelecekteki çalışmalara referans niteliği taşımasıdır.

## 1. LİTERATÜR TARAMASI

Yerli ve yabancı literatürde bu alanda birçok araştırmanın yapıldığı görülmektedir. Bu alanda yapılan çalışmaların bazıları şöyledir:

Carlson vd. (2002) yaptıkları çalışmada, ahlaki yoğunluğun bileşenlerini belirlemek amacıyla ölçek geliştirmişlerdir. Bu ölçekler aracılığıyla senaryolar kullanılarak etik seçim, hangi eylemin yapılması gerektiği gibi çeşitli sorular sormuşlardır. Çalışmada örneklemin Amerika’nın güneyinde bulunan bir üniversitenin öğrencilerinden oluştuğu belirtilmiştir. Bu çalışmada benlik, öteki ve örgüt yönelimlerini temsil eden üç senaryo kullanılmıştır. Üç senaryonun her biri için katılımcılardan etki yoğunluğu, etki olasılığı, yakınlık, etik, tanınma için verilen soruları yanıtlamaları istenmiştir. Çalışmada yakınlık boyutunun ahlaki yargı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görülmüştür.

Brown (2008) çalışmasında, kamu yararına yönelik bilgi uçurma – ihbarın nasıl yönetilmesi gerektiğine yönelik pratiklere odaklanmış, suistimallerin bildirilmesi ve müdahalenin yönetilmesi ile ilgili kişilerin karşılaştığı sorunları ortaya koymuştur. Bulgular, açıklama yapan bir kişiye karşı misilleme riskini değerlendirmek için yöneticiler tarafından atılacak adımlar, görevi kötüye kullandığını bildiren personeli desteklemek için daha güçlü mekanizmalara duyulan ihtiyaç ve bu süreçleri desteklemek için gereken yasal reformları göstermiştir.

Fatoki (2013) çalışmasında, Güney Afrika’nın Gauteng eyaletindeki iki üniversitedeki son sınıf muhasebe öğrencilerine anket uygulamıştır. Anket sonuçlarına göre; muhasebe öğrencilerinin ihbar konusunda olumlu görüşe sahip oldukları, misilleme tehdidi güçlendikçe ihbar niyetlerinin de zayıfladığı ve suçun ciddiyeti yani önem derecesi arttıkça ihbar niyetinin arttığı görülmüştür.

Chen ve Lai (2014) çalışmalarında, örgütsel bağlılığı kullanarak ahlaki yoğunluğun ihbar üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Yazarlar senaryo hazırlayarak geliştirdikleri anketle elde edilen verilerin analizi sonucunda; birincisi, yüksek düzeyde kurumsal bağlılığa sahip olanlar ve yüksek potansiyel zarar algılayanlar, ihbarda bulunmak için iç kanalları kullanacaklarını; ikincisi, potansiyel zarar ve sosyal baskı, ihbarcının iç veya dış ihbar kullanma seçimini farklı şekilde etkileyeceğini; üçüncüsü, örgütsel bağlılığın; ahlaki yoğunluk, ihbar etme niyeti ve davranışı arasında az da olsa bir etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) Bozok Üniversitesinde yaptıkları çalışmada, muhasebe dersi alan öğrencilere altı senaryodan oluşan bir anket uygulamışlardır. Araştırmanın sonuçları incelendiğinde öğrencilerin; hileden çok yolsuzluklara daha duyarlı olduğunu, hile algıları ve bunları ihbar etme niyetleri açısından pozitif bir ilişki olduğunu, kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre hileye ve bunun ihbar edilmesine daha duyarlı olduklarını tespit etmişlerdir.

Uyar ve Yelgen (2015) bilgi ifşası (whistleblowing) kavramını teorik çerçevede inceleyerek bilgi ifşası ile denetim arasındaki ilişkiyi ortaya koymuşlardır. Çalışma bulguları, Türkiye'de 2000'li yıllardan sonra bu konuya ilişkin çalışmaların başladığını ve bilgi ifşasının çalışanları çıkmaza sokan yapısı nedeniyle uygulama zorluğunun, konunun ya teorik açıdan ele alınmasına ya da sadece kamu sektöründe uygulamalar gerçekleştirilmesine yol açtığını ortaya koymuştur. Yazarlar, özel sektördeki çalışanların çeşitli kaygılarla kendilerini baskı altında hissetmelerinin, bu durumun nedeni olabileceğini ifade etmişlerdir.

Baird vd. (2016) Amerika Birleşik Devletleri'nde okuyan lisans öğrencileri üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmada, mesleki dolandırıcılık algılarına odaklanmıştır. Muhasebe öğrencileri tarafından mesleki hilelerin daha ciddi algılanıp algılanmadığı incelenmiştir. Sonuçlar mesleki dolandırıcılığın diğer suçlara göre daha az ciddi sayıldığını tespit etmişlerdir. Öğrenciler meslek dışı hırsızlıkları mesleki dolandırıcılıklardan daha ciddi olarak değerlendirmişler ve bu suçların daha fazla zarar verdiğini düşünmektedirler. Ayrıca, mesleki olmayan hırsızlıklarla karşılaştırıldığında, katılımcılar meslekle ilgili hileleri bildirme olasılıklarının daha düşük olacağını belirtmişlerdir.

Çolak ve Genç (2018) yaptıkları çalışmada, whistleblowing sistemi hakkında literatür taraması yapmış ve whistleblowerların dış bildirimden çok iç bildirim yapmaya teşvik edilmesinin işletme için daha faydalı olacağını belirtmişlerdir.

Apadore vd. (2018) çalışmalarında, Malezyalı muhasebe son sınıf lisans öğrencilerinin ihbar niyetini etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Bu faktörler; hile ve usulsüzlüğün sonuçlarının çok büyük olması durumunda örneğin başka birinin hayatını veya güvenliğini tehlikeye atmak gibi, o zaman ihbar edeceklerini belirtmişlerdir. Öğrenciler yakın çevresi ve ailesindeki bireylerin ihbar etmeleri yönündeki görüşlerini dikkate alacaklarını, suçun mağduru ile yakınlığı varsa ihbar edeceklerini, eğer toplumsal faydanın kişisel maliyetten yüksekse intikam korkusu olsa bile ihbar edeceklerini beyan etmişlerdir.

Yükçü vd. (2019) yaptıkları çalışmada, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme bölümünde eğitim gören öğrencilere bir anket çalışması uygulamışlardır. Anketten elde edilen verilerin analizi sonucunda; ihbar algıları ile ahlaki olmayan davranışları duyurma niyetleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu, etik değerlere önem verdikleri, ahlaki olmayan davranışların ilgili makamlara duyurulması gerektiği kendilerinin bu tür durumlarla karşılaşmaları halinde duyurabilecekleri yönünde görüş bildirdiklerini belirtmişlerdir.

Owusu vd. (2020) yaptıkları çalışmada, Gana Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde eğitim gören 524 muhasebe öğrencisine ihbara yönelik niyetleri ve bu niyetleri öngören faktörlere ilişkin görüşlerini araştırmışlardır. Araştırma neticesinde; öğrencilerin büyük kısmı Gana'da ihbar mekanizmasının olduğunu bilmediği, bireylerin ihbar etme niyetinin ihbarcının önüne çıkacak engeller aşıldığı oranda artacağını, öğrenciler hile ve usulsüzlükleri işletme dışından birilerine ihbar edeceklerine şirket içerisinde birilerine ihbar etmeyi tercih ettiklerini, toplumdaki önemli kişilerin görüşlerinin öğrencilerin görüşlerini etkilediğini, ihbar davranışının bu kişileri memnun edeceğini bilmelerinin ihbar niyetlerini etkileyeceğini, diğer insanların beklentilerinin de ihbar davranışını gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceklerini etkilediğini tespit etmişlerdir.

Erdoğan ve Erdoğan (2021), yaptıkları çalışmada Ticaret Lisesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü lisans ve yüksek lisans öğrencilerinin bilgi ifşası hakkındaki görüşlerini belirlemek için anket çalışması yapmışlardır. Çalışma sonuçlarına göre katılımcılar ihbarın; işletme, çevre ve kamu yararına olduğunu belirtmişlerdir. İhbar etmekten çekinen katılımcıların; ihbarın kendilerine zarar vereceğini, ayıplanmaktan çekindiklerini ve ihbarı başkalarının yapmasını beklediklerini tespit etmişlerdir.

Kusumaningsih (2021) muhasebe lisans öğrencilerinin ihbar niyetini motive eden faktörleri anlamayı amaçladığı çalışmasında, öğrencilerin ihbar etme niyetini en güçlü etkileyen faktörün intikam korkusu olduğunu tespit etmiştir.

Muhasebe meslek mensupları, denetçi ve çalışanların ihbarda bulunma niyeti üzerinde etkili olan faktörleri saptamayı amaçlayan çalışmada Özçelik (2022), bu faktörlerden en önemlilerinin etik/ahlak, ihbarda bulunmanın maliyeti ve faydaları ile örgütsel bağlılık olduğu sonucuna varmıştır. Çalışmanın bulgularına göre grup uyumu ihbarda bulunma niyetini azaltmakta; bu nedenle de örgütlerin personelini belirli süreler dâhilinde rotasyona tabi tutması önerilmektedir.

Pebriyani ve Septiari (2022), yaptıkları çalışmada muhasebe öğrencilerinin ihbar niyetlerini etkileyen faktörleri araştırmışlardır. Çalışma sonunda; bir kişinin ihbar davranışına yönelik tutumu pozitif ise ihbar eyleminde bulunma niyetinin artacağını, kişinin çevresindeki insanların desteği ne kadar iyi olursa, kişinin ihbar etme niyetinin o kadar yüksek olacağını, bir kişi, yapılan eylemin bir otokontrol sürecinden geçtiğine ne kadar inanırsa, ihbar eylemi yapma niyetinin o kadar artacağını; ödül sisteminin ise ihbar yapma niyetini etkilemediğini tespit etmişlerdir.

Kılıç vd. (2022) yaptıkları çalışmada, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesinde eğitim alan öğrencilere anket uygulayarak A ve B kişilik tipine sahip öğrencilerin ihbar niyetlerini ölçmeye çalışmışlardır. Araştırmanın sonucunda bu iki farklı kişilik tipine sahip bireylerin ihbar niyetlerinin içsel, dışsal ve destekçi olarak ayrıldığını; ihbar etme nedenleri olarak da ahlaki ve mesleki değer, örgütsel yarar ve misilleme kaygısının ölçek genelinde anlamlı bir farklılık gösterdiğini tespit etmiştir. Ayrıca bu iki kişilik tipinin ihbarcılık niyetleri ile nedenleri arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki olduğunu; kişilik tipleri ile örgütsel yarar, ahlaki ve mesleki değer, misilleme kaygısı ve ihbarcılık nedenleri geneli arasında ise negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunduğu sonucuna varmışlardır.

## **2. İHBAR NİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

İhbar-ihbarcılık genelde olumsuz bir davranış olarak kabul edilse de hile ve usulsüzlüklerin yetkili makamlara bildirilerek engellenmesinde ahlaki bir davranış olarak kabul edilmektedir. Çalışanların ihbar niyetlerini etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bunlar;

- İş yerinde içsel kontrol odağına sahip bireyler; kendilerini sorumlu hisseden, çevrelerindeki her şeyi kontrol etmeye çalışan kişilerdir. Bu kişiler ihbar etme eğilimindedirler. İş tatminleri ve etik algıları yüksektir. Dış kontrol odağına sahip kişiler ise hayatın kader ya da şanstın kaynaklandığı için kendi kontrolünün dışında olduğuna inanırlar. Bu kişiler daha az bir etik bakış açısıyla hayata bakarlar (Wahyuni vd., 2021: 337). İhbarcının iç kontrol odağına sahip bireyler olması beklenir.
- Çevresel koşullar ihbar niyetini etkiler. Yani bireyin çevresi yapılacak ihbar davranışını onaylamıyorsa birey ihbar etmekten kaçınacak; aksi takdirde ihbar edecektir (Alfani, 2020: 25).
- Etik iklim, bireyin ihbarda bulunma davranışı üzerinde etkilidir. Dolayısıyla, yönetim çalışanlara adil davrandığında ve etik olmayan davranışları cezalandırdığında astlar bu değerleri içselleştirecektir (Nuswantara, 2023: 13). Böylelikle etik olmayan davranışları ihbar edeceklerdir.
- Misilleme korkusuna sahip olan çalışanlar, eğer psikolojik güvenliğe sahipse daha az risk algılanacağı için ihbar niyetleri olumlu yönde etkilenir (Nuswantara, 2023: 13).
- İhbar yapanların, hain olarak değil de kahraman olarak görülmesi, bireyin ihbar niyetini etkileyecektir.
- Çalışanların iş yerinde meydana gelen hile ve usulsüzlükleri ihbar etme niyetlerini etkileyen faktörler arasında işverenlerin maddi ve maddi olmayan ödülleri olabilir. Maddi olmayan ödüller içerisinde başarı belgeleri ve sertifikalar yer alırken maddi ödüller içerisinde parasal ödüller yer alacaktır. Parasal ödüllerin maddi olmayan ödüllere göre daha fazla tercih edildiği bilinmektedir (Kusumayanti vd., 2022: 11958).
- Dolandırıcılığın ciddiyeti, ihbar niyetleri üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir (Kusumayanti vd., 2022: 11965).
- Çalışanların işyerlerindeki dolandırıcılık düzeyi ne kadar yüksek olursa, kurum içi ihbar yapma oranları da o kadar yüksek olur. Ödül aynı zamanda şirket içi ihbarları da etkiler. İhbarcının alacağı ödül ne kadar yüksek olursa, ihbarda bulunma oranı da o kadar yüksek olur (Wiguna, 2020: 8).



- Misilleme korkusu bireylerin ihbar etme niyetlerini etkiler (Owusu, 2020; 481).
- Bernawati ve Saputra ise ihbar etme niyetini etkileyen faktörleri şöyle belirtmişlerdir (Bernawati ve Saputra, 2020: 27-28):
- İç kontrol odağı yüksek olan bireylerin ihbar etme niyetleri yüksektir.
- Başkalarını etkileyebilen güçlü bir konuma ve otoriteye sahip bireyler, ihbarcının karşılaşacağı kişisel maliyetlere diğer ihbarcılara göre daha az maruz kalacağı için daha kolay ihbar davranışında bulunabilir.
- Öznel normlar, kişinin söz konusu davranışı yapması veya yapmamasını etkileyecek olan, diğer insanların inançlarına ilişkin algıları veya görüşleridir.
- Sosyal baskı altında olan bireylerin ihbar kararları, çevrenin baskısına göre şekillenmektedir.
- Bireyin ailesinin desteği ihbar niyetini olumlu yönde etkiler.
- Özgüven ihbar niyetini etkiler. Özgüveni yüksek olan bireyler ihbarda bulunabilecek, düşük olanlar ise bulunamayacaktır.
- Başarılı bir birey olma ihbar niyetini etkiler. Başarılı bireyler ihbar ederken; başarısızlar etmeyecektir.

Bireylerin ihbar etme niyetleri arasında çalıştıkları işyerlerinde ücret veya çalışma koşullarındaki memnuniyetsizliklerinden dolayı iş yerinin zarara uğramasını istemeleri de olabilir. İşletmelerin iç denetçi istihdam etmesi iş yerindeki yolsuzluk ve suistimallerin önüne geçilmesine katkı sağlayacaktır. İç denetçilerin işletmeler içerisindeki konumları, iç kontrol yapısıyla ilgili yeterli bilgi sahibi olmaları, işletmenin çalışanı olması nedeniyle zaman kısıtı ve maliyet baskısı olmaması nedeniyle yolsuzluk ve suistimallerin engellenmesinde önemli rol oynamaktadır (Karaca ve Tetik, 2023: 116). Bu kapsamda iç denetçiler genellikle şirketlerini veya kuruluşlarını bir krize girmekten korumak isteyen yüksek performanslı ve son derece kararlı çalışanlardan oluşmaktadır (Zheng vd., 2019: 9).

### **3. METODOLOJİ**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Bu çalışmanın amacı, düzenlenen anket formu aracılığı ile muhasebe dersi alan ön lisans öğrencilerinin işyerlerinde gerçekleşen hile ve usulsüzlüklere yönelik ihbar sonuçları, sosyal anlaşma, yakınlık ve misilleme korkusunun ihbar etme niyeti üzerindeki etkisini incelemektir.

Çalışma gelecekte muhasebe alanında çalışması beklenen öğrencilerin meydana gelebilecek bir hile ve usulsüzlüğü ortaya çıkarmalarını motive eden faktörleri tespit ederek, akademik dünyada ve pratikte ihbar etme niyetine ilişkin literatüre katkı sağlamayı ve yükseköğretimde etik bilincini artırmayı hedeflemektedir.

#### **3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Araştırmanın kapsamını, Malatya Turgut Özal Üniversitesi ve İnönü Üniversitesi Muhasebe ve Vergi Bölümü ile Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümlerinde eğitim alan meslek yüksekokulu öğrencileri oluşturmaktadır. Bu öğrencilerin seçilmesinin nedeni, söz konusu bölümlerden mezun olacak öğrencilerin muhasebe alanında aktif olarak çalışmalarının beklenmesinden kaynaklanmaktadır. Muhasebeciler etik davranışlar sergilemesi beklenen meslek gruplarıdır. Muhasebe alanında çalışan bireyler, kurumsal hileler ile karşılaşma olasılığı en yüksek meslek gruplarıdır (Kennet, Downs ve Durler, 2011). ACFE tarafından yayınlanan "Mesleki Dolandırıcılık 2022: Uluslararası Bir Rapor" başlıklı rapora ait veriler incelendiğinde 133 ülkeden 2110 suistimal vakasının 3.6 milyar \$'dan fazla toplam kayba neden olduğu görülmüştür. İş suiistimallerinin yarısından fazlasının iş yerlerinde sırasıyla operasyon, muhasebe, üst yönetim ve satış bölümlerinde gerçekleştiği tespit edilmiştir (ACFE, 2022). Bu alanda yapılacak çalışmaların bu usulsüzlükleri önlemede farkındalık yaratması muhtemeldir.

Çalışma, nicel bir araştırmadır. 2023-2024 eğitim öğretim döneminde Malatya Turgut Özal Üniversitesi ve İnönü Üniversitesi Muhasebe ve Vergi Bölümü ile Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümlerinde okumakta olan öğrencilere gönüllülük esasına göre yüz yüze yapılan bir anket çalışması ile veriler toplanmıştır. Anket soruları iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde demografik ikinci bölümde ise ihbarın sonuçları, sosyal anlaşma, yakınlık, misilleme korkusu ve ihbar niyeti başlıkları altında sorular sorulmuştur. Demografik sorular, uygulanan anketlere katkı sağlayan bireyler hakkında

detaylı bilgi edinmek amacıyla oluşturulmuştur. Demografik sorular; cinsiyeti, yaşı, daha önce herhangi bir iş yerinde çalışıp çalışmadığını ve eğer çalışıyorsa kaç yıldır çalıştıklarını sorgulamaktadır. Hile ve usulsüzlüklerin bildirimini etkileyen faktörleri ölçmeye yönelik olan anket soruları öğrencilerin ihbar etme niyetlerini motive eden faktörleri anlamayı amaçlamaktadır. Anket soruları, Kusumaningsih (2021)'in çalışmasından uyarlanmıştır. Anket 19 adet sorudan oluşan 5'li Likert tipinde (1; kesinlikle katılmıyorum, 2; katılmıyorum, 3; kararsızım, 4; katılıyorum, 5; kesinlikle katılıyorum) hazırlanmıştır.

Çalışmanın yapılabilmesi için gerekli etik izin Malatya Turgut Özal Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Birimler Araştırmaları Etik Kurulunun 27.11.2023 tarih ve E-35841939-050-188739 no'lu kararı ile alınmıştır.

### **3.3. Araştırmanın Hipotezleri**

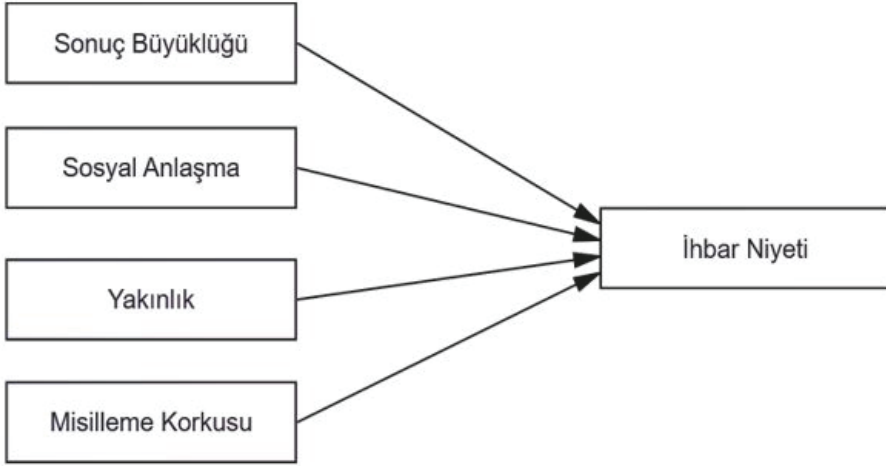
Yabancı literatürde whistleblowing olarak belirtilen ihbar; bilgi uçurma, ifşa gibi anlamlarda kullanılmaktadır. Etik, yasal olmayan davranış ve faaliyetlerin ortadan kaldırılması ya da azaltılması niyetiyle yapılan ihbar (whistleblowing, yani ıslık çalma) söz konusu davranışlarda bulunanların, ıslık gibi bir uyarı ile bu davranışlarını engellemeye çalışmak şeklinde tanımlanabilmektedir (Hersh, 2002).

Bu çalışma muhasebe eğitimi alan ve gelecekte muhasebe alanında çalışması muhtemel olan ön lisans öğrencilerinin ihbar niyetlerini motive eden faktörleri anlamayı amaçlamaktadır. Sonuç büyüklüğü, sosyal anlaşma, yakınlık ve misilleme korkusuna ilişkin değişkenlerin öğrencilerin ihbar niyetleri üzerinde bir etkisinin mevcut olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Etik dışı yapılan eylemin neticesinde ortaya çıkan etkinin ciddiyeti sonuç büyüklüğü olarak açıklanmaktadır (Valentine ve Hollingworth, 2012). Eylemden doğan zarar veya fayda sonuç büyüklüğünü etkilemektedir (Shawver ve Clements, 2015). Apadore vd. (2018), sonuç büyüklüğünün ihbar niyet üzerinde önemli etkisi olduğunu belirtmişlerdir. Sosyal anlaşma eylemin toplum tarafından kabul derecesini ifade etmektedir (Musbah, Cowton ve Tyfa, 2016). Toplumun yapılan eylemlere karşı algılarının etik davranış üzerinde güçlü bir etkiye sahip olduğuna ilişkin çalışmalar mevcuttur (Sweeney ve Costello, 2009; Shawver ve Clements, 2015). İhbar niyetini etkilemesi beklenen bir diğer değişken ise yakınlıktır. Mağdurla olan yakın ilişkinin derecesi, eylemin etik veya etik dışı olarak görülme olasılığını etkilemesi beklenmektedir. Carlson vd. (2002)

tarafından yapılan çalışmada yakınlık boyutunun eyleme ilişkin algı üzerinde önemli etkisi tespit edilmiştir. İhbar etme niyeti üzerinde önemli bir etkisi olan diğer bir değişkenin ise misilleme korkusu olduğu beklenmektedir. İhbarcıya karşı yapılan istenmeyen eylem olarak tanımlanan misilleme (Rehg vd., 2008) davranışları görevden alınma, hakarete uğrama, taciz edilme gibi durumlara sebebiyet verebilmektedir (Kennett vd., 2011).

**Şekil 1:** Araştırma Modeli



**Kaynak:** Kusumaningsih (2021)'den uyarlanmıştır.

Model aşağıdaki hipotezlerle test edilmiştir.

- H<sub>1</sub>: Sonuç büyüklüğü öğrencilerin ihbar niyetini etkiler.
- H<sub>2</sub>: Sosyal anlaşma öğrencilerin ihbar niyetini etkiler.
- H<sub>3</sub>: Yakınlık öğrencilerin ihbar niyetini etkiler.
- H<sub>4</sub>: Misilleme Korkusu öğrencilerin ihbar niyetini etkiler.

### 3.4. Bulguların Analizi

Çalışma evrenini Finans Bankacılık ve Sigortacılık ile Muhasebe ve Vergi bölümünde okuyan öğrenciler oluşturmaktadır. Çalışmanın örneklemini Malatya Turgut Özal Üniversitesi ve İnönü Üniversitesi ön lisans öğrencileridir. Araştırma için seçilen üniversitelerin Öğrenci İşleri Daire Başkanlıklarından alınan bilgilere göre bu bölümlerde 820 adet öğrenci kayıtlıdır. Çalışmada okula devam eden

320 öğrenciye anket uygulanmış olup geçerli cevaplar verdiği tespit edilen 179 ankete SPSS analizi uygulanmıştır. Öğrencilerin dürüst ve gönüllü katılmalarını sağlayabilmek amacıyla gizlilik konusunda güvence verilmiştir.

Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS 26 (Statistical Packages for the Social Sciences) programında analiz edilmiştir. Elde edilen verilere ilk olarak güvenilirlik analizi yapılmıştır. Güvenilirlik analizi araştırma soruları arasındaki tutarlılığı ve homojenliği ölçmek amacıyla yapılmış ve Cronbach's Alpha katsayısı dikkate alınmıştır (Özdamar, 2002). Çalışmada Cronbach's Alpha değeri 0,856 (n=19) olarak belirlenmiş ve güvenilirliğin yüksek olduğu ortaya koyulmuştur.

**Tablo 1:** Öğrencilerin demografik özellikleri

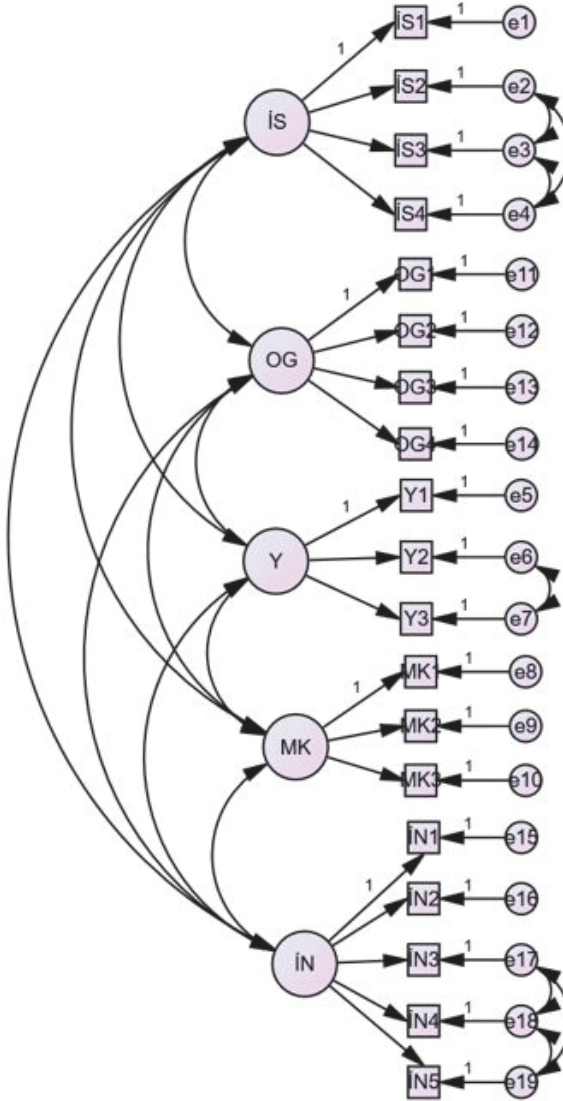
Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde	Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde
CİNSİYET	Kadın	121	67,6	ÇALIŞMA DURUMU	Evet	33	18,4
	Erkek	58	32,4		Hayır	146	81,6
	Toplam	179	100,0		Toplam	179	100,0
YAŞ	18-21 yaş	122	68,2	ÇALIŞMA YILI	1 yıldan az	12	6,7
	22-25 yaş	50	27,9		1-3 yıl arası	12	6,7
	26-29 yaş	3	1,7		4-6 yıl arası	8	4,5
	30 ve üzeri	4	2,2		7-10 yıl arası	0	0
					10 yıl ve üzeri	1	0,6
	Çalışmıyor	146	81,5				
	Toplam	179	100,0		Toplam	410	100,0

Tablo-1 ankete katılan öğrencilere ilişkin demografik özellikleri göstermektedir. Ankete katılım sağlayan öğrencilerin çoğunluğunu kadınlar (%67,6) oluşturmaktadır. Öğrenciler %68,2 oranında 18-21 yaş aralığındadır. Ankete katılan öğrencilerin %18,4'ü çalışmaktadır. Çalışan öğrencilerin çalışma süreleri de çalışma kapsamında sorgulanmıştır. Öğrencilerin %6,7'si bir yıldan az, %6,7'si 1-3 yıl, %4,5'i 4-6 yıl arası, %0,6'si ise 10 yıldan uzun süredir iş hayatında yer almakta; %81,5'i ise çalışmamaktadır.

Çalışma verilerine doğrulayıcı faktör analizi uygulanmış ve analize ilişkin sonuçlar Şekil 2'de sunulmuştur. Doğrulayıcı faktör analizi daha önceden belirlenmiş bir hipotezi veya teoriyi test etmek ve hipotezin veri seti tarafından desteklenip desteklenmediğini belirlemek amacıyla yapılmaktadır (Akyüz, 2018; Aytaç ve Öngen, 2012; Schumacher ve Lomax, 2004). Doğrulayıcı faktör analizi ile modele dayalı olarak hangi değişkenlerin hangi faktörler altında toplanacağı

belirlenmiş; faktörler ve değişkenler arasındaki ilişkiler (yükü ağırlıklar) tespit edilmiştir. Analiz sonuçları,  $\chi^2/DF$  oranı 2,025; RMSEA değeri .076; IFI değeri .906; CFI değeri .904; GFI değeri .874; AGFI değeri .822; NFI değeri .831 olduğu görülmüştür. RMSEA değeri  $RMSEA \leq 0,1$ , CFI  $\geq 0,8$  ve IFI  $\geq 0,8$  olduğundan modelin iyi bir uyuma sahip olduğu kabul edilmektedir (Browne ve Cudeck, 1993; Chinda vd., 2012).

Şekil 2: İhbar niyeti ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizine yönelik bulguları



Veri setinin normal dağılıma uyup uymadığını belirlemek için normallik testi yapılmış ve verilerin basıklık (kurtosis), çarpıklık (skewness) değerleri incelenmiştir. Sonuç Büyüklüğü için çarpıklık-1,213, basıklık 1,380; Sosyal Anlaşma için çarpıklık-1,325, basıklık 1,593; Yakınlık için çarpıklık 0,258, basıklık-0,220; misilleme için çarpıklık, -1,710, basıklık 2,859; ihbar niyeti için çarpıklık 0,431, basıklık -0,442 olarak hesaplanmıştır. Veri dağılımının normal dağılıma yakınlığını gösteren basıklık ve çarpıklık değerlerinin  $\pm 1,96$  aralığında olması durumunda, %95 güven aralığında normal dağılıma uygun olduğu (George ve Mallery, 2010) belirtilmekle birlikte sosyal bilimlerdeki veriler için -3 ile +3 arasındaki değerler genellikle kabul edilebilir olarak nitelendirilmektedir (Kline, 2011; Kalaycı, 2010; Hopkins ve Weeks, 1990). Çalışmada veri setinin normal dağılım gösterdiği kabul edilmiştir.

Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla çoklu doğrusal regresyon analizinden yararlanılmıştır. İhbar niyeti (ihbrnyt) bağımlı değişkeninin sonuç büyüklüğü (ihbsnc), sosyal anlaşma (ortgrs), yakınlık (ykn) ve misilleme (msll) bağımsız değişkenlerine yönelik gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analizi sonucunda çoklu regresyon modeline ilişkin özet Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2:** Çoklu regresyon modeli özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Tahmini Standart Hata
1	,601 <sup>a</sup>	,361	,346	,71702

a. Tahminciler: (Sabit), msll, ykn, ihbsnc, ortgrs

Regresyon modelinin özetine göre korelasyon kat sayısı (R) 0,601 olarak bulunmuştur. Bağımsız değişkenlerle bağımlı değişken arasında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Düzeltilmiş R<sup>2</sup> değerine bakıldığında bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenin %36,1’ini açıkladığı görülmektedir.

Verilere ilişkin Anova testi sonuçları Tablo-3’ de gösterilmektedir. Sig. Değeri <0.05 olduğu için bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir.

**Tablo 3:** Anova Test Sonuçları

Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler ortalaması	F	Sig.
1 Regresyon	50,562	4	12,641	24,587	,000 <sup>b</sup>
Artık Değer	89,455	174	,514		
Toplam	140,017	178			

a. Bağımlı değişken: ihbrnyt

b. Tahminciler: (Sabit), msl, ykn, ihbsnc, ortgrs

Bağımsız değişkenler ve bağımlı değişkene ilişkin çoklu regresyon analizi katsayıları Tablo 4'te gösterilmiştir.

**Tablo 4:** Çoklu Regresyon Analizi Katsayıları

Model	Standartlanmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		t	Sig.	B. içi %95.0 Güven Aralığı		Korelasyonlar		Eş Doğrusallık İstatistikleri	
	B	Std. Hata	Beta				Alt sınır	Üst sınır	Zero-order	Kısmi	Parça	Tolerans
1 (Sabit)	,669	,312			2,143	,033	,053	1,286				
ihbsnc	-,039	,077	-,041		-,501	,617	-,191	,114	,295	-,038	-,030	,560
ortgrs	,182	,086	,177		2,127	,035	,013	,351	,338	,159	,129	,531
ykn	,476	,065	,485		7,329	,000	,348	,604	,556	,486	,444	,837
msl	,111	,073	,118		1,523	,130	-,033	,254	,367	,115	,092	,616

a. Bağımlı değişken: ihbrnyt



Tablo 4 incelendiğinde; Sosyal anlaşma (ortgrs) ve Yakınlık (ykn) bağımsız değişkenlerinin İhbar niyeti üzerinde pozitif yönlü etkisi bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre Hipotez-2 ve Hipotez-3 kabul edilmiştir. Toplumun normlarına uygun hareket etmek, bireyler için önemlidir ve bu, ihbar niyetini artırabilmektedir. Mağdurla yakın bir ilişki, bireylerin eylemi etik dışı olarak görme ve ihbar etme olasılığını artırır. Yakınlık, mağdura karşı duyulan empatiyi ve sorumluluk duygusunu güçlendirir, bu da bireylerin etik olmayan davranışları bildirme niyetini yükseltmektedir.

Sonuç büyüklüğü ve misilleme korkusunun ise ihbar niyeti üzerinde etkisi tespit edilememiştir. Dolayısıyla Hipotez 1 ve Hipotez 4 reddedilmiştir. Araştırmanın bulgularına göre, etik dışı bir eylemin sonuçlarının ciddiyeti, insanların bu eylemi ihbar etme niyetlerini etkilememiştir. Bu, bireylerin eylemin sonuçlarının ciddiyetinden bağımsız olarak, ihbar etme kararlarını diğer faktörlere dayandırdığını göstermektedir. Bazı kültürel veya bireysel faktörler, sonuç büyüklüğünün ihbar niyeti üzerindeki etkisini azaltabilmektedir. İnsanlar, kendi etik değerlerine, toplumun normlarına ve kişisel ilişkilerine daha fazla önem verebilmektedirler. Misilleme korkusunun, bireylerin ihbar niyetlerini etkilemesi, bireylerin misilleme riskini kabullenme eğiliminde olduklarını veya bu riskin ihbar niyetlerinde belirleyici bir faktör olmadığını göstermektedir.

Söz konusu sonuçlara göre ihbar niyetini etkileyen en önemli faktörler; sosyal anlaşma ve mağdurla olan yakınlık olarak öne çıkmaktadır. Sonuç büyüklüğü ve misilleme korkusunun ise ihbar niyeti üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığı anlaşılmıştır. Bu bulgular, toplum değerlerine uyumu artıran ve mağdurlarla empati kurmayı teşvik eden stratejilerin, etik ihlallerin raporlanmasını teşvik etmede önemli bir rol oynadığını vurgulamaktadır.

Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkiyi görebilmek amacıyla çalışmada Pearson korelasyon analizi de yapılmıştır. Analize ilişkin sonuçlar Tablo 5'de yer almaktadır.

**Tablo 5:** Pearson korelasyon istatistiği

		ihbsnc	ortgrs	ıkn	msll	ihbrny
ihbsnc	Pearson Correlation	1				
	Sig. (2-tailed)					
	N	179				
ortgrs	Pearson Correlation	,618**	1			
	Sig. (2-tailed)	,000				
	N	179	179			
ıkn	Pearson Correlation	,345**	,248**	1		
	Sig. (2-tailed)	,000	,001			
	N	179	179	179		
msll	Pearson Correlation	,499**	,563**	,351**	1	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		
	N	179	179	179	179	
ihbrny	Pearson Correlation	,295**	,338**	,556**	,367**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	
	N	179	179	179	179	179

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Pearson korelasyon analizi sonucunda bütün değişkenler arasında 0.01 düzeyinde anlamlı ilişkinin olduğu görülmüştür.

## SONUÇ

Özü itibarıyla etik yönetim için önemli bir unsur olan ve örgüt içindeki yasadışı ve ahlaki ilkelerle bağdaşmayan eylemlerin, bu eylemlerin zararlarının önlenmesi amacıyla yetkili iç veya dış otoritelere raporlanmasını içeren ihbar (whistleblowing) mekanizması, akademik alanda artan bir ilginin konusu olmaktadır. Muhasebe alanında istihdam edilmesi beklenen öğrencilerin ihbar niyetlerini anlamak ve etkileyen faktörleri belirlemeyi amaçlayan bu çalışmada, belirli bir eylemin iyi veya kötü olduğuna dair toplumsal kabul derecesi olan sosyal anlaşma ve eylemden yararlanan kişinin karar vericiye ne kadar yakın olduğu olarak tanımlanan yakınlığın ihbar niyeti üzerinde pozitif etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sosyal anlaşma ve yakınlığın ihbar niyeti üzerindeki pozitif etkisi toplumsal normların ve kişinin karar verici ile olan ilişkisinin ihbar niyetini şekillendirebileceğini göstermektedir. Bu sonuçlar, Apadore'un (2018) çalışmasına benzer şekilde sosyal anlaşma ve yakınlığın ihbar niyeti üzerinde bir etkisi olduğunu göstermektedir. Ancak anılan çalışmadan farklı olarak, belirli bir eylemin bir taraf için neden olduğu iyi veya kötü sonuç olarak tanımlanan sonuç büyüklüğünün ihbar niyeti üzerinde etkisi çalışmada tespit edilememiştir.

Öte yandan Kusumaningsih (2021) ihbar niyetini etkileyen en güçlü faktörün, ihbarcının ihbara doğrudan tepki olarak karşılaştığı olumlu veya olumsuz sonuç olarak tanımlanan misilleme korkusu olduğunu tespit ederken, çalışmamızda misilleme korkusunun ihbar niyeti üzerinde etkisinin görülmediği belirlenmiştir. Bu sonuç, öğrencilerin ihbar etme niyetini misilleme korkusuyla sınırlamadığını göstermektedir.

Bu farklılıkların nedenlerinden biri, ülkeler arasındaki etik ve ahlaki yargıların farklılaşabileceğidir. Toplumun ve kültürün değerleri, bireylerin bir eylemi değerlendirme şeklini etkileyebilir ve dolayısıyla ihbar niyeti üzerindeki etkilerini değiştirebilir. Bu nedenle, ihbar niyetini etkileyen faktörlerin anlaşılması ve ülkeler arası farklılıkların dikkate alınması önemlidir.

Araştırma bulguları, ihbar niyetini etkileyen faktörlerin karmaşık ve çok boyutlu olduğunu göstermektedir. Bu durum, örgütlerde ve topluluklarda etik ihlallerin raporlanmasını teşvik etmek için daha kapsamlı stratejilerin geliştirilmesi gerektiğini işaret eder. Örgütler, çalışanlarının toplumun değerlerine uygun hareket etmelerini teşvik etmeli ve mağdurlarla empati kurmalarını sağlayacak bir kültür oluşturmalıdır. Bu, etik ihlallerin daha fazla rapor edilmesine ve böylece daha etik bir iş ortamının oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

Hile ve usulsüzlükler genellikle işletmenin yönetim kadrosu ve çalışanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Son dönemlerde yaşanan mali tablo manipülasyonlarının geniş kesimleri olumsuz etkilemesi, bağımsız denetim şirketlerinin gerçekleştirdiği denetimlerin güvenilirliğinin sorgulanmasına yol açmıştır. İşletmelerin, dış denetimlerin yanı sıra hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesine yardımcı olacak iç kontrol sistemleri ve raporlama mekanizmaları geliştirmeleri büyük önem kazanmıştır. İyi bir kurumsal yönetim anlayışı, işletmelerin hile ve usulsüzlükleri tespit etme ve önleme kapasitelerini artırırken aynı zamanda şeffaflık, hesap verebilirlik ve etik değerlerin güçlenmesini sağlar. Bu da işletmelerin sürdürülebilirliklerini ve itibarlarını korumalarına yardımcı olur. Etkili bir yönetim anlayışına sahip işletmelerde çalışanlar, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesinde önemli bir rol oynayabilirler. İşletmeler, çalışanlarına dürüstlük, adil davranışlar ve etik değerler hakkında eğitimler vererek hile ve usulsüzlüklerin bildirilmesini teşvik edebilir ve çalışanların kendilerini güvende hissetmelerine yardımcı olabilirler.

Bu çalışmanın göz önünde bulundurulması gereken kısıtları bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, ihbar sisteminin uygulanması mali tablolarda yapılacak hile ve usulsüzlüklerin azalmasına yol açabilecektir. Bu sebeple bu alanda çalışacak öğrencilerin tutumları önem arz etmektedir. Şunu da unutmamak gerekir ki niyetler zaman içerisinde değişebilir. Yani öğrenciler ilerde farklı tercihlerde bulunabilir. İkincisi, çalışmaya yalnızca Malatya ilinde bulunan üniversiteler dahil edilmiştir. Ayrıca, öğrencilerin algıları daha deneyimli profesyonellerin algılarından farklı olabilir. Gelecekteki araştırmaların daha geniş örneklem ve farklı metodolojiler kullanarak, bu konuyu daha derinlemesine incelemesi önemlidir.

Bu araştırma, muhasebe öğrencilerinin ihbar niyetini etkileyen faktörlerin ve bu faktörlerin yönetim stratejilerine nasıl entegre edilebileceğinin anlaşılması için önemli bir katkı sağlayacaktır. Gelecekteki araştırmalar farklı şehirlerdeki muhasebe öğrencilerini de kapsayarak daha geniş bir demografik yelpazede ihbar niyetini etkileyen faktörleri inceleyebilir. Bu, kültürel ve toplumsal normların ihbar niyeti üzerindeki etkilerini daha iyi anlamamıza yardımcı olabilir. Öğrencilerin yanı sıra, profesyonel muhasebeci ve denetçilerin ihbar niyetlerini ve bu niyetleri etkileyen faktörleri araştırmak, daha deneyimli bireylerin perspektiflerini ortaya koyabilir. Gelecekteki araştırmalar, farklı metodolojiler ve veri toplama teknikleri kullanarak bu faktörlerin ihbar niyeti üzerindeki etkilerini daha derinlemesine inceleyebilir.

## KAYNAKÇA

- ACFE (2002). Report to The Nation on Occupational Fraud and Abuse. Association of Certified Fraud Examiners. <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2002rtnn.pdf>, Erişim Tarihi: 09.04.2024.
- ACFE (2022). Occupational Fraud 2022: A Report to the nations. <https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/>
- Akyüz, H. E. (2018). Yapı geçerliliği için doğrulayıcı faktör analizi: Uygulamalı bir çalışma. Bitlis Eren Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, 7(2), 186-198.
- Alfani, U. N., Dewi, F. G. ve Sarumpaet, S. (2020). Factors Affecting Whistleblowing Intention: Case Study on the Implementation of Village Funds. Asian Journal of Economics, Business and Accounting, 15(4), 18-29.
- Apadore, K., Chin, C. Y., Qi, M. D. C., Yan, T. M., Yu-Sinn, W. G. ve Min, W. T. (2018). Factors affecting whistleblowing intention: an empirical study. South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law, 15(5), 104-114.
- Aytaç, M. ve Öngen, B. (2012). Doğrulayıcı faktör analizi ile yeni çevresel paradigma ölçeğinin yapı geçerliliğinin incelenmesi. İstatistikçiler Dergisi: İstatistik ve Aktüerya, 5(1), 14-22.
- Baird, J. E., Zelin, R. C. ve Olson, K. C. (2016). Occupational fraud: A comparison of perceptions of law enforcement majors, accounting majors, and other business majors. Journal of Forensic & Investigative Accounting, 8(2), 275-287.
- Bernawati, Y. ve Saputra, R. S. (2020). The effect of individual factors, subjective norms, and self-efficacy on the intention of whistleblowing. Public Management and Accounting Review, 1(1), 20-31.
- Brown, A. J. (2008). Whistleblowing in the Australian public sector: Enhancing the theory and practice of internal witness management in public sector organisations (p. 333). ANU press.
- Browne, M.W. ve Cudeck, R. (1993). Alternative ways of assessing model fit. In: Bollen, K.A. and Long, J. S. (Eds.) Testing structural equation models, Beverly Hills, CA: Sage.
- Carlson, D. S., Kacmar, K. M. ve Wadsworth, L. L. (2002). The impact of moral intensity dimensions on ethical decision making: Assessing the relevance of orientation. Journal of Managerial Issues, 15-30.
- Chen, C. P. ve Lai, C. T. (2014). To blow or not to blow the whistle: The effects of potential harm, social pressure and organisational commitment on whistleblowing intention and behaviour. Business Ethics: A European Review, 23(3), 327-342.

- Chinda, T., Techapreechawong, S. ve Teeraprasert, S. (2012). An investigation of relationships between employees' safety and productivity. [http://www.ppml.url.tw/EPPM/conferences/2012/download/SESSON4\\_A/10%20E145.pdf](http://www.ppml.url.tw/EPPM/conferences/2012/download/SESSON4_A/10%20E145.pdf), Erişim: 02.04.2024.
- Çolak, H. E. E. ve Genç, E. (2018). Öncülleri ve Sonuçları Bağlamında "Whistleblowing: Sorun Bildirme". Muhasebe ve Denetime Bakış, 18(55), 41-58.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(7), 167-188
- Dilaveroğlu, A. (2020). Yönetişim İlkeleri ve Yerel Yönetimler Mevzuatına Yansımalar. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 19(37), 45-63.
- Erdoğan, M. ve Erdoğan, E. O. (2021). Bilgi İfşası (Whistleblowing) Farkındalığı: Geleceğin Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi, 11(1), 163-181.
- Fatoki, O. (2013). Internal whistleblowing intentions of accounting students in South Africa: The impact of fear of retaliation, materiality and gender. Journal of Social Sciences, 37(1), 31-44.
- George, D. ve Mallery, P. (2010). SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference, 17.0 update (10a ed.). Boston: Pearson.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015). Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(1), 117-130.
- Hersh, M.A. (2002). Whistleblowers-heroes or traitors?: Individual and collective responsibility for ethical behaviour. Annual Reviews in Control, 26, 243-262.
- Hopkins, K. D. ve Weeks, D. L. (1990). Tests for normality and measures of skewness and kurtosis: Their place in research reporting. Educational and Psychological Measurement, 50(4), 717-729.
- Kalaycı, Ş. (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Karaca, H. ve Tetik, N. (2023). İç Denetimin Hileli Finansal Raporlama Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Uygulama, Özgür Yayınları.
- Kennett, D., Downs, A. ve Durler, M. G. (2011). Accounting students' intent to blow the whistle on corporate fraudulent financial reporting: An experiment. International Journal of Business and Social Science, 2(14).
- Kılıç, İ., Kuzkaya, E. ve Gürel, E. (2022). Kişilik ve Whistleblowing İlişkisi: A ve B Kişilik Tiplerine Göre İhbarcılık Niyet ve Nedenleri. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 14(27), 423-434.

- Kline, R.B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling* (Third edition). New York: Guilford Press.
- Kusumaningsih, A. (2021). Factors Affecting Whistleblowing Intention: A Study of Accounting Undergraduate Students. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 13(1).
- Kusumayanti, N. W. T., Wirama, D. G., Putri, I. A. D. ve Krisnadewi, K. A. (2022). Factors Affecting Whistleblowing Intention (Studies at Universities in Bali). *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, 5(2), 11955-11966.
- Musbah, A., Cowton, C. J. ve Tyfa, D. (2016). The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decision making. *Journal of Business Ethics*, 134(3), 335-358.
- Nuswantara, D. A. (2023). Reframing whistleblowing intention: an analysis of individual and situational factors. *Journal of Financial Crime*, 30(1), 1-19.
- Owusu, G. M. Y., Bekoe, R. A., Anokye, F. K. ve Okoe, F. O. (2020). Whistleblowing intentions of accounting students: An application of the theory of planned behaviour. *Journal of Financial Crime*, 27(2), 477-492.
- Özçelik, M. (2022). Muhasebe ve Denetim Alanında Bilgi Uçurma (Whistleblowing) Niyetini Etkileyen Faktörler: Bibliyometrik ve Sistemik Bir Analiz. *Sayıştay Dergisi*, 33(125), 257-289.
- Özdamar, K. (2002). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi-1, SPSS-MINITAB*, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Pebriyani, D. ve Septiari, D. (2022). Factors Affecting Whistleblowing Intentions of Accounting Students. *Eighth Padang International Conference On Economics Education, Economics, Business and Management, Accounting and Entrepreneurship (PICEEBA-8 2021, pp. 77-80)*. Atlantis Press.
- 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.
- Schumacher, R.E. ve Lomax, R. G. (2004). *A beginner's guide to structural equation modeling*. New York: Routledge.
- Shawver, T. J. ve Clements, L. H. (2015). Are there gender differences when professional accountants evaluate moral intensity for earnings management? *Journal of Business Ethics*, 131(3), 557-566.
- Somers, M. ve Casal, J. C. (2011). Type of wrongdoing and whistle-blowing: Further evidence that type of wrongdoing affects the whistle-blowing process. *Public Personnel Management*, 40(2), 151-163.

- Sweeney, B. ve Costello, F. (2009). Moral intensity and ethical decision-making: An empirical examination of undergraduate accounting and business students. *Accounting Education: An International Journal*, 18(1), 75-97.
- TDK (2024). Türk Dil Kurumu Sözlüğü. <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 09.04.2024.
- Uyar, S. ve Yelgen, E. (2015). Bilgi ifşası (whistleblowing) ve denetim. *Journal of Management and Economics Research*, 13(1), 85-106.
- Valentine, S. ve Hollingworth, D. (2012). Moral intensity, issue importance, and ethical reasoning in operations situations. *Journal of Business Ethics*, 108(4), 509-523.
- Wahyuni, L., Chariri, A. ve Yuyetta, E. A. (2021). Whistleblowing intention: Theory of planned behavior perspectives. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(1), 335-341.
- Wiguna, M. ve Mela, N. F. (2020). The factors affecting intention to internal whistleblowing: an idea of free cheating environment. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. IOP Publishing.
- Yükçü, S., Sarıbay, B., Atağan, G. ve Sarıbay, E. (2019). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Whistleblowing Eğilimlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Dokuz Eylül Üniversitesi Örneği. II. Business & Organization Research (BOR) Conference, 4-5 Eylül.
- Zheng, B. Z., Patel, C. ve Evans, E. (2019). The influence of construal of self on internal auditors' judgments on whistle-blowing: Evidence from China. *International Journal of Auditing*, 23(1), 73-85.



## **A RESEARCH ON FACTORS AFFECTING WHISTLEBLOWING OF FRAUD AND IRREGULARITIES**

**Özge ÖZKAN**

**Arif GÜMÜŞ**

### **EXTENDED ABSTRACT**

Geographical discoveries, industrial revolution, and globalization have transformed the structure of trade and commercial partnerships. Factors such as the growth of capital, increase in the number of employees, and multinationalization of ownership structures have led to an expansion in the number and variety of records in accounting, making it more challenging to uncover possible fraud and irregularities. Fraud and irregularities are among the workplace behaviours that information users consider when making decisions about the business. Information users expect these behaviours not to occur. However, if fraud and irregularities do occur, various responsibilities fall on employees and managers in order to prevent such occurrences. One of these responsibilities is whistleblowing. Whistleblowing can be defined as the disclosure by members of an organization (former or current) of illegal, unethical, or illegitimate practices under the control of their employers to individuals or organizations that may be affected by them.

Whistleblowing is an important mechanism in combating fraud and irregularities. It is necessary to acquire information about a person's intention to blow the whistle and the repercussions they will face as a result, in order to encourage this behaviour. Although whistleblowing is generally perceived negatively, it is considered as an ethical behaviour in preventing fraud and irregularities through reporting to appropriate authorities.

The purpose of this study is to use a survey form to evaluate the effect of whistleblowing outcomes, social agreement, proximity, and fear of retaliation on the intention to blow the whistle among associate degree students enrolled in accounting courses. The study aims to contribute to the literature on whistleblowing intentions in both academia and in the field by identifying factors motivating students expected to work in the accounting field in the future to expose potential fraud and irregularities. Additionally, it aims to enhance ethical consciousness in higher education.

The research focuses on vocational school students studying in the Accounting and Taxation Departments and the Banking and Insurance Departments at Malatya Turgut Özal University and İnönü University during the 2023-2024 academic year. These students were selected with the idea that graduates from these departments would work actively in the accounting sector, and accountants are supposed to behave ethically. The survey questions are divided into two sections. The first section consists of demographic questions, while the second section includes questions related to whistleblowing outcomes, social agreement, proximity, fear of retaliation, and whistleblowing intention. Demographic questions aim to obtain detailed information about the individuals contributing to the conducted surveys. These questions inquire about gender, age, whether they have previously worked in any workplace, and if so, how many years they have worked. The survey questions aimed at measuring factors influencing the reporting of fraud and irregularities aim to understand the factors motivating students to blow the whistle. An attempt has been made to determine whether variables related to result magnitude, social agreement, proximity, and fear of retaliation have an impact on students' whistleblowing intentions. Result magnitude refers to the seriousness of the outcome resulting from the unethical action. Social agreement represents the degree to which the action is accepted by society. Proximity refers to the degree of closeness with the victim. Fear of retaliation signifies unwanted actions taken against the whistleblower.

The study concludes that social agreement and proximity have a positive effect on whistleblowing intention. The positive impact of social agreement and proximity on whistleblowing intention indicates that societal norms and one's relationship with the decision-maker can shape the intention to blow the whistle. The study has no finding signalling a significant effect of result magnitude and fear of retaliation on whistleblowing intention. One of the reasons for these differences could be the variation in ethical and moral judgments between countries. The values of society and culture can influence how individuals evaluate an action, thus altering their intention to blow the whistle. Therefore, understanding the factors influencing whistleblowing intention and considering cross-country differences is important.