

Derleme Makale

İÇ KONTROL SİSTEMİNDE BİLGİ VE İLETİŞİM: BİLGİ UÇURMANIN RÖLÜ VE ENTEGRASYONU

(INFORMATION AND COMMUNICATION IN THE INTERNAL CONTROL SYSTEM: THE ROLE AND INTEGRATION OF WHISTLEBLOWING)

Burçak KIZILTAN IŞIK¹

ÖZ

İşletmeler her yıl gelirlerinin %5'ini kendi içlerinde yaşanan suistimler nedeniyle kaybetmektedirler. Başta suistimallerin tespiti ve önlenmesi olmak üzere, işletmelerdeki verimliliğin artırılması, güvenin sağlanması için işletmelerde güçlü savunma hatlarının olması önem taşımaktadır. Bu savunma hatlarında iç kontrol birinci savunma hattı, kalite kontrol ikinci savunma hattı ve iç denetim üçüncü savunma hattını oluşturmaktadır. Rekabet ve teknolojiye yaşanan değişimler işletmelerin yönetilmesini gitgide zorlaştırmaktadır, bu nedenle işletmelerde tepkisel bir yaklaşımla kontrol ve denetim mekanizmalarının oluşturulması gerçekleştirilecek aykırılıkların önlenmesi açısından önem taşımaktadır. Bunun sağlanabilmesi amacıyla çalışmalar ve uluslararası kuruluşlar işletmedeki çalışanlar başta olmak üzere tüm paydaşların bu süreçlere dahil edilmesi gerektiğini vurgulamaktadırlar. Söz konusu çalışmalar, işletmelerde paydaşların sürece etkin biçimde dahil edilebilmesi için, çalışanlar ile yönetim ve denetim mekanizmaları arasındaki bilgi ve iletişim kanallarının güçlendirilmesinin gerekliliğine dikkat çekmektedir. Bu bağlamda, bilgi ve iletişim kanallarının etkinliğini artırmada, bilgi ifşası (whistleblowing) mekanizmasının önemli bir araç olarak kullanılabileceği belirtilmektedir. Bilgi uçurma en basit anlamıyla etik ve ahlak dışı davranışların sona ermesi için işletme içi veya dışındaki otoritelere bu eylemlerin bildirilmesidir. Bu çalışma, bilgi uçurma kavramını, ihbar süreçlerini ve iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden olan bilgi ve iletişim sürecinde bilgi uçurmanın nasıl bir rol oynadığını incelemektedir. Böylelikle işletmeler çalışanların bilgilerini etkin bir ihbar mekanizmasıyla iç kontrol süreçlerine entegre ederek hem olumlu hem de olumsuz geri bildirimleri toplayabilir ve önleyici bir kontrol stratejisi geliştirebilir. Ulusal ve uluslararası düzenlemeler ile akademik literatürde elde edilen bulgular doğrultusunda, işletmelerde etkin bir ihbar sisteminin oluşturulması kavramsal bir çerçevede ele alınmıştır. Bu sistemin, işletmelerde suistimallerin önlenmesine, çalışan verimliliğinin artırılmasına ve iç kontrol mekanizmalarının öngörülen işlevlerini yerine getirerek makul düzeyde güvence sağlamasına katkı sunması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bilgi ve İletişim, Bilgi Uçurma, İç Kontrol, İhbar Sistemi, Yasal Güvence

Jel Kodları: M42, G34, K22

ABSTRACT

Businesses lose 5% of their annual revenue to internal fraud. Companies need robust defense systems to enhance efficiency and build trust, primarily by detecting and preventing fraud. These systems include internal control as the first line of defense, quality control as the second, and internal auditing as the third. Increasing competition and evolving technology make managing businesses more challenging. Therefore, establishing control and audit mechanisms with a proactive approach is essential to prevent potential irregularities. Studies and international organizations emphasize the importance of involving all stakeholders, especially employees, in these processes. They highlight the need to improve communication channels between employees and management, as well as control mechanisms, to engage stakeholders effectively. In this context, whistleblowing mechanisms are recognized as vital tools to improve information and communication channels. Whistleblowing involves reporting unethical or illegal behavior to internal or external authorities to stop such conduct. This study explores the concept of whistleblowing, reporting processes, and its role in the information and communication system, a key part of internal control. As a result, companies can incorporate employee insights into internal control processes through an effective whistleblowing system, gather both positive and negative feedback, and develop preventive control strategies. Based on national and international regulations and academic research, the study discusses how to build an effective whistleblowing system within a conceptual framework. This system aims to help prevent fraud, boost employee productivity, and ensure internal control mechanisms perform effectively while providing sufficient assurance.

Key Words: Information and Communication, Whistleblowing, Internal Control, Whistleblowing System, Legal Assurance

Jel Codes: M42, G34, K22

¹Dr. Öğr. Üyesi Burçak KIZILTAN IŞIK, Başkent Üniversitesi Muhasebe ve Finans Yönetim Programı Öğretim Üyesi, Orcid: 0000-0003-1277-679, mail: bkiziltan@baskent.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmelerin belirlediği hedeflere ulaşabilmesi için beklenen makul güvence, yetkin bir iç kontrol sistemi aracılığıyla sağlanabilir. ACFE 2024 raporuna göre 138 ülke ve bölgeden katılımcıların gerçekleşen suistimal vakalarına ilişkin anket yoluyla toplanan verilerin değerlendirilmesinde işletmelerinin gelirlerinin %5'ini her yıl suistimal nedeni ile kaybettikleri ortaya konulmuştur (Satınalma Dergisi, 2024). İşletmelerin hile ve suistimal kaynaklı gelir kayıplarını önlemek için iç kontrol mekanizmasının etkinliğini ve yeterliliğini artırmaları önemlidir. Bu süreçte çalışanlar başta olmak üzere, tüm paydaşların söz konusu sistemlerin bir parçası haline getirilmesi gerekmektedir. Suistimallerin tespiti sürecinde, 2019/1937 sayılı AB Direktifi'nin 7'nci maddesi, finansal hizmetler alanında yalnızca iç ve dış raporlama kanallarının değil, aynı zamanda çalışanların rolünü de vurgulamaktadır. Çalışanların işletme içerisinde etik ve yasa dışı veya uygunsuz davranışları ifşa ettiği süreç “bilgi uçurma” olarak adlandırılır. Bilgi uçurma sadece yanlışları bildiriminin ötesine geçerek, kamu yararını sağlamaya, bir işletmede hesap verebilirliği ve demokratikleşmeyi teşvik etmeye yönelik çok çeşitli eylemleri kapsamaktadır. Dolayısıyla, bilgi uçurmaya yönelik ihtiyaç hem toplum hem de işletmeler nezdinde artan bir önem kazanmaktadır (Mrowiec, 2022).

Çalışan şikayetlerinden yararlanabilmek için, işletmelerin bilgi ve iletişim kanallarını açık tutmak esastır. Bu sayede işletme içinde doğru ve güncel bilginin akışı sağlanabilir, çalışanların kontrol süreçlerine tepkisel katılımı mümkün hale getirilebilir. İşletmelerde suistimaller çalışanların hileli işlemleri, yanlış davranışları, etik dışı ve dürüst olmayan faaliyetleri sonucu ortaya çıkar (Majumdar, 2018). Günümüzde işletmeler, hile ve suistimallerin tespitinde iç kontrol sistemleri yanında çalışan şikayetlerinden yararlanmakta ve çalışanlarının bazılarını *bilgi uçuran* (whistleblower) olarak görevlendirmektedir. Sertifikalı Suistimal İnceleme Uzmanlarının yapmış olduğu çalışmada, işletmelerde çalışanların %67'sinin bilgi uçuran olmak için suistimal farkındalığı eğitimi aldığını göstermektedir (Satınalma Dergisi, 2024). Buna rağmen bilgi uçurma, henüz ülkemizde yasal bir düzenlemeye sahip olmadığından işletmeler içerisinde yaygınlaşmış bir uygulama değildir.

Geleneksel ihbar ve şikâyet sistemleri, kurumlar tarafından belirlenen hiyerarşik prosedürlerle yürütülen resmi bir bildirim mekanizmasıdır. Bu sistemde çalışanlar, yöneticiler veya ilgili denetim birimleri tarafından belirlenen prosedüre uygun olarak usulsüzlükleri veya sorunları üst mercilere iletir. Bu usuldeki ihbar ve şikayetler; şikâyet formları, denetim raporları veya yazılı beyanlar yoluyla yürütülür ve işletme içindeki belirli bir otoriteye bağlıdır. İşletme içi otoritelerin çalışanların beyanlarını dikkate almaması, misillemelere karşı yasal güvenceden yararlanılamaması veya bürokratik zorluklar nedeniyle bu süreç başarısızlıkla sonuçlanabilir. Bilgi uçurma ile geleneksel ihbar ve şikâyet sistemleri arasındaki temel ayrım, bilgi uçurmanın işletme içindeki rolü nedeniyle kurumsal suistimal hakkında doğrudan bilgi ve tanıklığa sahip olmasıdır. Dolayısıyla işletme içerisinde bilgi uçuran kişi; iç kontrol mekanizmalarına birinci elden finansal suçlar, hırsızlık, yolsuzluk, finansal tabloların gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi, mobbing (psikolojik taciz), fiziksel taciz, şiddet, ürün güvenliği, iş sağlığından kaynaklı ihlaller, kamu sağlığı gibi her türlü hileli işlem ve suistimal konusunda bilgi sağlar. Bunun yanı sıra, bilgi uçuranlara yasal güvenceler sağlanarak, bilgi ve iletişim daha etkili ve doğru hale getirilir.

Bilgi uçurma işletme içinde gerçekleşebileceği gibi bir düzenleyici kuruma, medyaya veya başka bir dış otoriteye ifşa edilerek işletme dışında da gerçekleşebilir. İşletme içi bilgi uçurma, sorunu tırmandırmadan çözebildiği için genellikle yöneticiler tarafından tercih edilen şekil olacaktır. Fakat işletmenin iç mekanizmalarının sorunları ortadan kaldırmada başarılı olamadığında bilgi uçuran, işletme dışı bilgi uçurma yolunu tercih edebilir. Bu durum işletmeyi telafisi güç zararlara sürükleyebilir. Dolayısıyla işletmelerin zararlarını asgari düzeye indirmek için etkin bir ihbar sistemi kurmaları gerekmektedir. Finansal suçların karmaşık ve gizli doğası göz önünde bulundurulduğunda, etkin bir ihbar sisteminin bilgi ve iletişim temelli olarak yapılandırılması, iç kontrol mekanizmalarıyla bütünleştğinde, işletme bünyesindeki hukuka aykırı ve etik dışı davranışların zamanında tespit edilmesini ve gerekli önleyici tedbirlerin hızla hayata geçirilmesini olanaklı kılmaktadır. Bilgi ve iletişim, iç kontrol için bir uyarı sistemi olarak işlev görebilir ve böylece kontrolün daha verimli hale getirilmesini sağlayabilir. İşletmeler, bilgi ve iletişim içerisinde bilgi uçurma yöntemlerini etkin bir ihbar sistemiyle birleştirerek kendi içlerinde şeffaflık ve demokratikleşmeye ilişkin kültürün gelişmesini ve yaygınlaşmasını sağlar.

Bu çalışma, bilgi uçurma kavramını iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden biri olan bilgi ve iletişim süreçleri çerçevesinde ele almakta olup, bilgi uçurmayı kavramsal ve yasal zeminini literatür doğrultusunda incelemektedir. Bu sayede çalışma, bilgi uçurma olgusunu bilgi ve iletişim bileşeni çerçevesinde ele alan sınırlı sayıda literatüre katkı sağlamayı hedeflemektedir. Özellikle Türkçe literatürün etkin ihbar sistemi sunma konusundaki tekdüzeliği değiştirmek adına, bilgi uçurmanın işletmelerdeki bilgi ve iletişim sistemleriyle nasıl daha etkin şekilde bütünleştirilebileceği sorusu üzerine odaklanan çalışma; COSO iç kontrol çerçevesi temel alınarak örnek olay analizlerine yer vermiş, ILO ve ACFE gibi uluslararası kuruluşların yaklaşımları, yerel ve uluslararası yasal düzenlemeler ile Avrupa İnsan Hakları

Mahkemesi'nin (AİHM) içtihatlarında ortaya koyduğu ölçütleri bir araya getirerek, etkili ihbar sistemini şematik bir çerçeve olarak sunmuştur. Bu sayede hem kavramsal hem de uygulamalı düzeyde çok boyutlu bir yaklaşım benimsenmiş; konu teorik ve kavramsal yönleriyle ele alınmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. İç Kontrol Sistemi ve Temel Bileşenleri

İç kontrol, işletmelerin iş ve işlemlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması, finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması ve hukuka uygunluğunun temin edilmesidir. İç kontrol, işletmedeki süreçlerin öngörülebilir olmasına yardımcı olarak işletmenin verimliliğini artırır. Başka bir ifadeyle, işletmedeki yönetimin işleyebilmesi adına geliştirilmiş politika ve standartlardır (Demirbaş, 2005). İç kontrol sistemi, işletmelerin risklere karşı korunmasını, yönetim kurallarının ve ilkelerinin standartlaşması, kontrol tasarımı ve süreçlerin değerlendirilmesi gibi hususları içermektedir (Al-Ahdal vd. 2020). İşletmedeki süreçlerin güvenilirliğini sağlayan iç kontrol sistemleri, varlık ve gelir kayıplarının, hatalı kararların ve dolandırıcılık gibi suistimallerin önüne geçer. İç kontrol sistemleri, işletmelerin amaçlarının süreklilik çerçevesinde gerçekleştirmesine yardımcı olmak üzere inşa edilen bir alt yapının parçası olup hedeflerine ulaşmak isteyen işletmeler için bir zorunluluktur (Akyel, 2010). Yaşanan teknolojik gelişmeler işletmelerin faaliyetlerini çeşitlendirmiş ve işlemlerini karmaşıktırıştır. Dolayısıyla işletmelerin yönetim süreçleri zorlaşmıştır, bu olumsuzluklar yönetimin uygulayacağı iç kontrol sistemleri ile önenebilecektir (Yaylalı, 2025).

Güçlü kontrol sistemi işletmelerin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırarak yönetsel başarıya; hata ve hileleri önleyerek dolaşımda olan bilgilerin doğruluğuna ve şeffaflığına katkı sağlamaktadır (Güner, 2009). Özü itibarıyla, iç kontrol mekanizmasının temelinde riskin belirlenmesi ve ortadan kaldırılması amacı bulunmaktadır. Bu riskler finansal riskler ile sınırlı kalmayıp, finansal olmayan riskleri de kapsamaktadır. Bir yönetim mekanizması olan iç kontrol sisteminin yürütülmesine ilişkin sorumluluk, yönetime aittir. Etkin bir iç kontrol sistemi paydaşların çıkarıcı davranışlarını engelleyerek, işletmelerin yatırım faaliyetlerinde oluşan maliyetleri asgari düzeye indirmektedir (Wang vd. 2022). İç kontrol yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Tuan (2020), yapmış olduğu çalışmada iç kontrol ve hilenin önlenmesi arasında pozitif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. İç kontrol sistemlerinin yetersiz olması, güvenilir gözükten çalışanların işletmeleri zarar ve itibar kaybına uğratması ile sonuçlanabilir (Mercan vd. 2012). Etkin bir iç kontrol mekanizması işletmelerde meydana gelebilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, yönetimin yanlış kararlar almasını ve kaynakların israf edilmesini önler (Köse ve Bekçi, 2019). Ayrıca işletme faaliyetlerinde uygulanan kontrol mekanizması, sürdürülebilirlik ve kârlılık amaçlarını gerçekleştirmelerinde de etkin bir konumdadır (Zhou vd. 2021).

Hileli finansal raporlamayla mücadele amacıyla, Amerika'da 1985 yılında beş bağımsız meslek örgütü tarafından kurulan COSO komitesi "İç Kontrol- Entegre Çerçeve" başlığı altında birbiri ile bağlantılı beş bileşen belirlemiştir. COSO iç kontrol çerçevesi, literatürde yaygın olarak "COSO Piramidi" diye anılan katmanlı bir görselle betimlenmektedir. Piramitte yer alan beş bileşen karşılıklı tamamlayıcılık içinde çalışarak kurumun makul güvence hedeflerine birlikte hizmet eden bütüncül bir sistem oluşturur. Bu katmanlı düzen, bileşenler arasında hiyerarşik bir sıralamadan çok dinamik ve etkileşimli bir işleyişe işaret eder; özellikle "bilgi ve iletişim" bileşeni, yapının tüm unsurlarını birbirine bağlayan taşıyıcı bir eksen işlevi görür. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak sıralanmıştır (COSO,2013; Giang ve Dung, 2022). İç kontrol sisteminin öğelerinden birincisi, kontrol ortamıdır. İç kontrol ortamı, iç kontrolün genel kalitesini belirlemekle birlikte işletmenin kontrol mekanizması konusundaki stratejisini belirler (Akyel, 2010). Başka bir ifadeyle, iç kontrolün temelini oluşturur ve kurallarını belirler. İkinci bileşen risk değerlendirmesidir; işletme, kontrol ortamı sayesinde hedeflerini ve stratejisini oluşturduktan sonra karşılaşılabileceği potansiyel riskleri tespit eder ve bu risklere karşı en makul çözümü oluşturur (Türedi vd. 2014). Ticari hayatın hızı ve değişkenliği nedeniyle işletmelerin risk değerlendirme süreçlerini sürekli olarak güncellemeleri gerekir. Bir başka bileşen ise kontrol faaliyetleridir. Buna göre, tespit edilen ve değerlendirilen risklerin ortadan kaldırılması için kontrol faaliyetlerine ihtiyaç vardır. Bu faaliyet önleyici ve ortadan kaldıracak şekilde olabilir. İşletme içi düzenlemeleri ve politikaları belirleyen bileşen olduğu gibi iç kontrol mekanizmasını düzeltici bir işleve de sahiptir (Akyel, 2010). Dördüncü bileşen ise bilgi ve iletişimdir. Bütün mekanizmanın güvenilir ve tutarlı bir bilgi akışı sağlanmasındaki temel bileşendir. Son bileşen olan izleme, iç kontrolün işletmenin karşı karşıya kaldığı ve sürekli değişen risklere uyum sağlaması gereken bir süreç olması nedeniyle, değişen hedeflere, ticari hayata ve risklere ayak uydurmasını sağlamak açısından iç kontrol sisteminin yakından takip edilmesini, yani izlenmesini gerektirir (Amani Moghanjoughi ve Durmuş, 2019). Bütün bu bileşenler birbirleri ile etkileşim halindedir ve etkili bir kontrol sistemi kurulması için uyum ve bütünlük gereklidir.

Burçak KIZILTAN IŞIK
Şekil 1. (COSO Piramidi)



Kaynakça (Morariu ve Stoian, 2007)

2.2. Bilgi Uçurmanın, Bilgi ve İletişim Bileşenindeki Rolü

Etkin bilgi ve iletişim sistemi, bir kurumun çalışması ve faaliyetlerini kontrol etmesi için önemli bir rol üstlenmektedir. İşletme yönetiminin; işletmenin içi ve aynı zamanda dışı ile uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmaya ihtiyacı vardır (Amani Moghanjoughi ve Durmuş, 2019). Bilgi ve iletişim, iç kontrolün ve diğer bileşenlerin temel unsurunu oluşturur (Roberts ve David, 2020). Bu kanalların sağlıklı işlemediği işletmeler için iç kontrol sistemlerinin verimli çalışmasından söz edilemez (Cömert, 2013). İşletmelerin hedef ve amaçlarına ulaşmak için organizasyonun bütün kademelerindeki bilgiye ihtiyaçları vardır. İşletmelerde yönetimin karar alma kapasitesini, bilginin kalitesi belirler (Akyel, 2010). Bilgi ve iletişim, işletme yönetiminin, güncel ve doğru bilgiye ulaşmasını sağlar, bu sayede karar alma süreçleri sağlıklı bir biçimde gerçekleşebilir. İletişimden kasıt, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol sisteminin işleyişinin net olarak anlaşılması ve bu sistemde çalışanların görev ve sorumluluklarının belirlenmesidir (Güner, 2009).

En önemli iletişim kanallarından biri de çalışanlar ile yönetim arasındaki iletişimidir (Akyel, 2010). Bu bağlamda, çalışanların yetki ve sorumluluk alanlarının sınırlarının doğru belirlenebilmesi için işletme içerisinde bilgilerin makul bir sürede sınıflandırılması, değerlendirilmesi ve ilgili paydaşlara iletilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, işletme içerisinde sorumlulukların yerine getirilmesi için etkili bir iletişim ağına ihtiyaç vardır (Graham, 2008). Çalışanların işletmeye uyum sağlayabilmesi ve sorumluluklarının belirlenebilmesi için hangi iletişim kanallarını kullanacaklarını bilmeleri önemlidir. İşletmelerin hedeflerini gerçekleştirebilmesi için çalışanlar ile sürekli ve düzenli olarak iletişim halinde olmaları gerekmektedir (Savlı ve Akın, 2021). İşletmelerde bilgi ve iletişim noksanlığı sadece sürekliliği değil, çalışan verimliliğini ve kârlılığını da olumsuz yönde etkiler (Yaylalı, 2025).

İşletmelerde bilgi ve iletişim süreçleri dört kriter üzerinden değerlendirilebilir. Bunlar; iç ve dış bilgilere doğru ve zamanında ulaşılması, performansla ilgili değerlendirmelerin üst yönetime iletilmesi, görev ve sorumluluk bilincinin pekiştirilmesi için çalışanlara bilgilerin doğru ve zamanında aktarılması, bilgi süreçlerinin belirli aralıklarla değerlendirilmesi ve işletme yönetiminin bilgi akış sistemine pozitif tutum sergilemeleri şeklinde belirtilmiştir (Uşul, 2015).

İşletmelerin çalışanları ile iletişim halinde olmaları çok önemlidir. Zira işletmenin organizasyon yapısına doğrudan erişimi ve tanıklığı olan kişilerin bilgilerine başvurulması, işletmelerin sürekliliğinin sağlanması açısından gereklidir. Çalışanların memnuniyetleri ile motivasyonlarının ölçülmesi ve elde edilen bilgilerin kontrol sistemine bağlanması, işletmenin de verimliliğini artıracaktır. Çalışanlar ile iletişim kanalları üzerinden güçlü bir bağ kurulması işletmenin faaliyetlerini her yönüyle pozitif olarak etkileyecektir (Yaylalı, 2025).

Bilgi ve iletişim, iç kontrol sisteminin temel yapı taşlarından bir tanesidir. İşletme yönetiminin hedeflediği makul güvenceyi sağlamak adına bilgi ve iletişim bileşeni içerisinde bilgi uçurma bir araç olarak kullanılabilir (Ünkaya ve Dursun, 2018). Bilgi uçurma özünde, bir bilgi ve iletişim faaliyetidir. Bilgi ve iletişim, yapısı gereği bilgi uçurma faaliyetini de kapsamaktadır. Bilgi uçurma; çalışanların, usulsüzlükleri, etik ihlallerini ve yasa dışı faaliyetleri bildirmesidir. Bununla birlikte bilgi ve iletişim; sadece olumsuzlukları, yanlışlıkları ve eksiklikleri değil, olumlu geri

bildirimleri de kapsayan bir süreçtir. Bilgi ve iletişim ile tam bir entegrasyona sahip iç kontrol, işletmenin ve paydaşlarının kararlarını etkileyecektir. Bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek önemli bilgilerin saklanması ya da ortaya çıkarılması, muhasebenin özellikle kamuyu aydınlatma ilkesi ve önemlilik kavramları ile ters düşebilir (Ünkaya ve Dursun, 2018). Başka bir deyişle, başarılı bilgi ve iletişim uygulamaları, özellikle bilgi uçurma ile kombine edildiğinde, hile ve suistimale karşı önemli bir bariyer oluşturur. (Adawiyah vd. 2023).

Bilgi uçurmaya ilişkin literatür incelendiğinde kavram; hukuk, muhasebe, işletme, psikoloji, sosyoloji ve etik gibi farklı disiplinler tarafından ele alınmıştır. Bu çalışmada konunun daha iyi anlaşılması için, öncelikle bilgi uçurma kavramının disiplinler arası yönü ortaya konulmuş, muhasebe disiplini başta olmak üzere diğer disiplinlerin kavrama ilişkin bakış açıları ele alınmıştır. Kavramın Türkçeye çevrilmesinde bir terminoloji sorunu mevcuttur. Kavram; Cemaloğlu ve Akyürek (2017) tarafından doğrudan bir çeviri ile “ıslık çalma” veya “muhbirlik” olarak çevrilmiştir. Çalışmalarının devamında, ıslık çalma terimini hakemin, kural ihlaline çaldığı ıslık ile ilişkilendirerek kavramın çevirisini bu şekilde gerçekleştirmişlerdir. Kavram; Uyar & Yelgen (2015), Ünkaya & Dursun (2018), Karkacier (2023) tarafından “bilgi ifşası”; Özkan & Gümüş (2024), Demir (2024), Konyalı (2021) tarafından “ihbar” ya da “ihbarcılık”; Aydın (2002) tarafından ise “bilgi uçurma” olarak çevrilmiştir. Alp (2013), “ifşa eden” olarak Türkçe’ye çevirmiştir. Yazar çalışmanın devamında, ifşa kavramını kamuoyunda olumsuz bir anlamının bulunduğunu ancak “Whistleblowing” eyleminin, kamu yararı için olduğunu ifade etmiştir. Akın (2024), whistleblowing terimini Türkçeye “örgütsel ifşaat” olarak çevirmiştir. Çetinkaya ve Altıntaş (2021) ise, Altıntaş ve Özata’nın (2020) çalışmasına atıfta bulunarak, bu kavramın olumlu bir anlam kazanması amacıyla “erdemli” kelimesinin tercih edildiğini ve kavramın amacına uygun olarak “raporlama” ifadesinin kullanıldığını dolayısıyla kavramı “erdemli raporlama” olarak benimsemişlerdir. Zeybek Yılmaz ve Bayram (2019) ise whistleblowing kavramını, etik bağlamda ele alarak çalışmalarında, “etiksel ifşa” ifadesini kullanmışlardır. Ünsal (2021), *whistleblowing* kavramının Türkçeye aktarılması konusunda sistematik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmasının sonucunda bu kavramı, kurumsal yapılarda rahatsızlıkların alttan üste doğru “aksırarak” iletilmesi ve kurum içinden ya da dışından yetkili kişilerin yardım çağrısına davet edilmesi şeklinde tanımlamış; bu doğrultuda kavramı, “aksıraçerlik” olarak Türkçeye çevirmiştir. Uluslararası Çalışma Örgütü’nün (ILO), Türkçe olarak yayımladığı “Çalışma Yaşamında Şiddet ve Tacizin Önlenmesine İlişkin Başvuru Rehberi”nde, “ifşa ve ihbar” kelimelerine yer verilmiştir (Uluslararası Çalışma Örgütü, 2022).

Türkçe literatürde, Whistleblowing çevirisinin birbirlerinden bu kadar farklı olmasının sebebi, kavramın tanımı ve unsurları konusunda herhangi bir birlik olmamasından kaynaklanmaktadır. Bilgi uçurma, ihbar ve ihbarcılıktan farklıdır. İhbar kelimesinin Türk Dil Kurumu’ndaki (TDK, 2025) tanımı ise “bildirme, bildirim, haber verme” (Türk Dil Kurumu, 2025) olarak belirtilmiştir. Bilgi uçurma ile ihbar arasındaki fark; bilgiyi öğrenen, bilgiye sahip olan kişi bakımından ayrılmaktadır. Bilgi uçurmanın gerçekleşebilmesi için taşınan bilginin işletme içerisinde yer alan kişiden gelmesi gerekir (Alp, 2013). İhbar faaliyetinde ise kişinin işletme içerisinden olması veya organizasyon hakkında tanıklığı ya da doğrudan bilgiye sahip olması gerekmez.

Bilgi uçurma, işletme içinde hukuka aykırı ve etik dışı faaliyetler hakkında tanıklığı veya bilgi sahibi olan kişilerin, çözüm yetkisine sahip iç veya dış otoritelere bu durumu bildirmesi olarak tanımlanabilir (Saygan ve Bedük, 2013; Kurnaz vd. 2018; Near ve Miceli, 1985). Bilgi uçurma etik bağlamında ise dürüstlük olarak değerlendirilir (Meriç, 2020). Buradaki organizasyon kavramı sadece ticari işletmeleri kapsamaz aynı zamanda kamu kurum ve otoriteleri, dernekler, vakıflar gibi her türlü örgüt içerisindeki faaliyetlerin ifşası da bilgi uçurma içerisindedir (Sari, 2021).

Bilgi uçurma ilk çıktığı dönemde sadece yasa dışı işlemlerin ortaya çıkarılması amacıyla kullanılmış olsa da günümüzde sadece hukuka aykırılıkların tespiti için değil, işletmelerdeki etik dışı faaliyetlerin önlenmesi için de kullanılmaktadır (Ünkaya ve Dursun, 2018). Bilgi uçurma faaliyeti her şeyden önce vicdani bir eylem olup adalet anlayışının gerçekleştirilmesidir (Cemaloğlu ve Akyürek, 2017). İfşa eyleminin gerçekleştirilmesi gönüllülük esasına dayanmakta ve istisnalar olmakla birlikte kamu yararını gözetmektedir (Uyar ve Yelgen, 2015; Karkacier, 2023). Başka bir ifadeyle, bilgi uçurma faaliyeti kişiler için kamuya karşı ahlaki bir yükümlülüktür (Bouville, 2008).

Konyalı (2021), çalışmasında 2019/1937 sayılı, Avrupa Birliği (AB) direktifine referans vererek bilgi uçurma konularını somutlaştırılmıştır. Direktife göre; kamu ihaleleri, çevrenin korunması, gıda güvenliği, tüketicinin korunması, kamu sağlığı vb. durumlar bilgi uçurma kapsamında yer almaktadır. Konuyla ilgili literatür derinlemesine tarandığında, Ünkaya ve Dursun (2018) işletmelerdeki hile ve yolsuzlukların; Atılğan ve Koç (2019) çalışanlara karşı ırk, dil, din, cinsiyet gibi ayrımcılık durumlarının, Aktan (2015) taciz ve şiddet, paydaş haklarının ihlali, vergi mevzuatına aykırı davranışlar, iş güvenliği ihlalleri, sosyal ve finansal koruma sağlanmadan işçi çalıştırılması gibi ahlaka, yasaya, kamu düzenine ve etik kodlara aykırı faaliyet ve eylemlerin bilgi uçurmanın konusu dahilinde olduğunu tespit etmişlerdir. Alp

(2013) ise, ahlak konusunun subjektif olduğunu ve kişiden kişiye değiştiği için bilgi uçurmanın ahlaka aykırı durumları kapsamaması gerektiği görüşünü savunmaktadır. Buna ek olarak; varlık, fatura ve bordro usulsüzlükleri, hırsızlık, finansal raporların gerçeğe aykırı düzenlenmesi, işletme kaynaklarının kötüye kullanılması ve stok hırsızlıkları gibi finansal suçlar da bu kapsamda yer almaktadır (Kurnaz vd. 2018).

Bilgi uçurma işletmelerde, iç (internal) ve dış (external) olmak üzere iki şekilde ortaya çıkar. İçeriden bilgi uçurma; etik veya yasa dışı bilgi sahibi kişinin, bu bilgiyi işletmedeki çözüm yetkisine sahip olan üst yönetim ile paylaşması ve ilgili üst yönetim tarafından ihlalin önlenmesinin beklenmesi iken, dışarıya bildirim ise bilginin işletme dışındaki makamlara, yargı mercilerine, emniyet güçlerine, ilgili özerk kurum ve kuruluşlara, bağımsız denetçilere veya medya aracılığı ile kamuoyuna uçurulması durumudur (Mercan vd. 2012). İçeriden bilgi uçurmanın yeterli sonuç vermediği veya yönetimden beklenen tepkinin alınmadığı durumlarda, dışarıya bildirimin kullanılması gerektiği ifade edilmiştir (Saygan ve Bedük, 2013). Cemaloğlu ve Akyürek (2017) dış yolun son çare olarak kullanılması gerektiği görüşünü savunmuşlardır. Bunun ölçütü, sorunun organizasyon içerisinde makul bir sürede giderilemiyor olmasıdır (Esen ve Kaplan, 2012). Bu ilkenin katı uygulanmaması, yaşanan olayın özelliklerine bakmak ve yasaya aykırılığın veya etik dışılığın gecikmesinde sakınca bulunan hallerde veya toplumu geri dönülemez bir zarara uğratma riski varsa doğrudan dış yol ile bilgilerin uçurabilmesi yönetiminin korunması gerekmektedir (Konyalı, 2021).

Her gizli bilginin iç veya dış otoritelere aktarılması bilgi uçurma faaliyeti değildir. Bir eylemin bilgi uçurma olarak sayılabilmesi için kişinin, işletme ile yakın bir ilişkisi olması gerekmektedir, bu kişiler tam zamanlı, yarı zamanlı, geçici veya sürekli istihdam ilişkisi içerisinde olanlar, yükleniciler, tedarikçiler olabilir (Latimer ve Brown, 2009). Başka bir ifadeyle, “insider” olup işletmenin organizasyon, tedarik, teknolojik altyapısı gibi bilgilere sahip olması veya organizasyon içerisinde hukuka aykırılıklara veya etik dışı davranışlara şahit olması gerekmektedir (Aktan, 2015). Aynı zamanda kişinin hukuka aykırılığa iştirak etmemiş olması, sadece tanıklığı ve bilgi sahibi olması aranır, aksi halde kişi gizli tanık sıfatına sahip olur (Alp, 2013). Bilginin, eksik veya yanlış olması önemli değildir, işletmeyi veya kamuoyunu ilgilendirecek derecede önemli olması yeterlidir. Organizasyon ile ilişkisi bulunan kişinin makul bir süre, süreci izlemesi ve bunun sonucunda ihlal konusunda yeterli bilgi edinmiş olması gerekir. Ardından kişinin dürüst ve ölçülü bir biçimde hareket ederek, ihlalin ortadan kaldırılması veya önlenmesi için iç otoriteye durumu bildirmesi gerekmektedir. Buna ek olarak kişinin bilgi uçurma sürecinde kişisel kazanç elde etme amacının bulunmaması, kişisel düşmanlık ile hareket etmemesi gerektiği belirtilmiştir (Esen ve Kaplan, 2012). Bilgi uçurma faaliyeti sırasında, kişilerin işletmelere salt zarar vermek kastıyla hareket etmemeleri önemlidir; ancak burada işletmenin itibarı, ticari sırların karşısında dürüstlük, kamu yararı ve bilgi alma hakkı olduğunun unutulmaması gereklidir.

Bilgi uçurma ancak bilinçli demokratik toplumlarda teşvik edilir ve korunur. Bilgi uçurmanın işe yarayabilmesinin ön koşulu toplumun şeffaflığı, ifşayı ve hesap verilebilirliği destekleyen bir sosyal yapının kurulmasından geçer. Güçlü bilgi uçurma ve ihbar sistemleri düzenlemesine sahip olan ülkelerde, bilginin daha kolay açıklanmasından dolayı güvenilirlik artacaktır. Örneğin bir işletmenin paydaşlarının veya yatırımcılarının güvenini kazanması kolaylaşacaktır (Latimer ve Brown, 2009). Bu yüzden bilgi uçurma kurumunun gelişmesi ve bilgi uçuran kişinin yasal güvence altına alınması için çağdaş hukuk sistemlerinde bu durum kanunlar ile düzenlenmiştir. Dolayısıyla ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), İngiltere’de Kamu Çıkarlarını İfşa Yasası, Yeni Zelanda Korumalı İfşa Yasası (Kennet vd. 2011) ile Avrupa Birliği bilgi uçurma faaliyetini yasal güvence altına almak ve bilgi uçuranları korumak amacıyla, 2019/1937 sayılı, Direktifini yürürlüğe koymuşlardır (Avrupa Parlamentosu ve Konseyi, 2019). ILO’nun 111 No.lu ayrımcılık sözleşmesine göre ayrımcılık yasağı bağlamında, bilgi uçurma işleminin işçinin iş akdinin feshine sebep teşkil etmediği; başka bir ifadeyle retaliation -misilleme-yasağı getiren bir düzenlemeye yer vermiştir (Uluslararası Çalışma Örgütü, 1958). Türk hukukunda bilgi uçurmaya ilişkin bir düzenleme olmasa da iç hukukumuzda bağlayıcı olan AİHM’nin kararları ile bilgi uçurma kavramı ve işletmelerin (işverenin) menfaatleri ile işçinin ifade özgürlüğü veya kamu yararı arasında bir denge kurulmaya çalışılmaktadır (Demir, 2024).

Özkan ve Gümüş (2024), bilgi uçurma niyetini etkileyen faktörleri muhasebe alanında istihdam edilmesi beklenen öğrenciler üzerinde incelemiştir. Çalışmalarında, ihbar niyetini en çok etkileyen faktörlerin sosyal anlaşma ve mağdura olan yakınlık olduğunu belirlemişlerdir. Buna karşın, sonuç büyüklüğü ve misilleme korkusunun ikinci planda kaldığı sonucuna ulaşmışlardır. İhbar niyetini etkileyen başka faktörler ise kişinin ahlaki değerlere bağlılığı, hukuka ve etik kodlara aykırılığın çevresindekileri etkileyip etkilemediği ve örgütün bilgi uçurana potansiyel bakışı önemli rol oynamaktadır (Atılğan ve Koç, 2019). Meriç (2020) ise çalışmasında, Türkiye/Kayseri ilinde çalışan 78 muhasebe meslek mensubu ile yapmış olduğu anket sonucunda katılımcıların büyük çoğunluğunun sosyal çevresinin bilgi uçurma davranışını onayladıkları ancak misillemenin ihbar niyetlerini olumsuz yönde etkileyeceği sonucuna varmıştır. Kurnaz vd. (2018), bilgi uçurmanın, iyi eğitilmiş olması, iş performansının yüksek olması, işyerindeki ünvanının üst seviyede

olması gibi kişisel etkenlerin bilgi uçurma niyetini olumlu yönde etkilediğini ifade etmişlerdir. Çalışmalarının devamında, durumsal ve örgütsel faktörlere de yer vermişlerdir. Bilgi uçuranlar, bilgi uçurma faaliyetini hem bencil hem de bencil olmayan ve kamu yararı düşüncesiyle gerçekleştirebilirler (Dozier ve Miceli, 1985). Mesmer-Magnus ve Viswesvaran (2005), bilgi uçurmaya teşvik eden bir üst yönetimin varlığı ile bilgi uçurma arasında olumlu bir ilişki olduğuna ancak örgüt iklimi ile bilgi uçurma niyeti arasındaki ilişkinin zayıf olduğuna dikkat çekmişlerdir. Çalışmalarının sonuç kısmında ise, özellikle bilgi uçuranların iç yönetim ile aykırılıkları ve yanlış uygulamaları durdurma konusunda sıklıkla başarılı olmayacakları da belirtilmiştir. Bilgi uçurmanın kamu kuruluşları, işletmeler ve kamuoyu nezdinde güven oluşturduğu ve bilgi akışını sağlıklı bir noktaya taşıdığı düşünüldüğünden, bilgi uçuranların niyetlerini etkileyen faktörlerin anlaşılması önemlidir.

Bilgi uçurma sonucunda bilgi uçuran kişi misilleme riski ile karşı karşıya kalabilir. Burada kastedilen davranışlar aslında kişiyi yıldırmak üzerinedir; iş akdinin feshi, hakaret, taciz, çalışma koşullarının ağırlaştırılması, çalışmakta olduğu mevki veya konumun düşürülmesi gibi davranışlar örnek olarak gösterilebilir (Kennet vd. 2011; Atılğan ve Koç, 2019). Bundan dolayı bilgi uçuranlar misillemelerden korunmak için kimliklerinin açıklanmasından çekinebilirler. Kennet vd. (2011)'misillemenin bilgi uçuranların karar verme süreçlerindeki en etkili unsur olarak kabul edildiğini çalışmalarında ifade etmiştir. Baljija ve Min. (2023)'in çalışmalarına göre, bilgi uçuranların ortalama %61'i bilgi uçurma faaliyetinden sonra misilleme ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Susmanchi (2011) çalışmasında misillemeden ziyade bilgi uçuranın kararını etkileyen başka bir etkenin, bilgiyi uçuran kişinin iş içindeki ve iş dışındaki ilişkilerini kaybetme korkusu olduğunu belirtmiştir. Misilleme korkusu bilgi uçurma üzerinde olumsuz anlamda güçlü bir etkiye sahiptir (Erdost Çolak ve Genç, 2018). Başka bir ifadeyle, misillemenin bilgi uçuranlar üzerinde caydırıcı bir etkisi bulunmaktadır.

Bilgi uçurma davranışının sergilenmesinden sonra misilleme tehdidinden dolayı kişinin hukuki yönden koruma altına alınması gerekmektedir (Mercan vd. 2012). Bilgi uçuranları koruyucu yasalar ile, hem bilgi uçurmanın sosyal maliyeti azaltılacak hem de bilgi uçuran kişiler motive edilebilecektir (Nan vd. 2025). Bilgi uçurma etkinliği bilgi uçuranlar korunabildiği ölçüde geçerlidir (Latimer ve Brown, 2009). Bilgi uçuranların etkin bir korumaya kavuşabilmeleri için Türkiye'nin de taraf olduğu ve ulusal mevzuatına aktardığı, ILO'nun 190 sayılı, "Şiddet ve Taciz Sözleşmesi'nin" 10 uncu maddesinde hukuka aykırılıkları ifşa edenlerin misillemelere karşı korunması gerektiği ifadesi vurgulanmaktadır (Uluslararası Çalışma Örgütü, 2022).

Türkiye'de, Avrupa Birliği hukuku ile bilgi uçurma bağlamında uyumun sağlanabilmesi için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Gizlilik kültürünün ve ifade özgürlüğünün keyfi bir biçimde sınırlandırıldığı ülkelerde, bilgi uçurmanın işlevsellik kazanabilmesi için kültürel bir değişime de ihtiyaç vardır (Demir, 2024). Misillemeye karşı koruma sadece iş ilişkisi devam ederken değil; işçi hakkında olumsuz referans verme, işçi hakkında karalamada bulunma veya işçinin işe alınmasının engellenmesi de korumanın kapsamında sayılmalıdır. Bu yüzden de sivil toplumun, sendikaların ve eğitim kurumlarının da işin içine katılması gerektiği gerçeği göz ardı edilmemelidir.

2.3.Bilgi ve İletişim Bağlamında Bilgi Uçurma Aşamalarının Somutlaştırılması

Bilgi ve iletişim kaynaklarının iç kontrol bağlamında verimli bir şekilde kullanabilmesi için ilk aşama, bilgi ihbarında bulunacak kişinin suistimaller karşısında nasıl davranacağını anlamaktır. Bu aşamaların daha net anlaşılabilmesi amacıyla, AIHM kararlarına yansımış örnek olaylardan bazıları seçilmiştir. Örnek olayların seçiminde, AIHM'ye ait resmi karar veri tabanı, ayrıntılı olarak incelenmiştir. AIHM, bilgi uçurma vakalarını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 10 uncu maddesi kapsamında, ifade özgürlüğü çerçevesinde değerlendirmektedir. Dolayısıyla, çalışmada yalnızca Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 10 uncu maddesinin ihlali ile ilgili verilmiş kararlara odaklanılmıştır.

Çalışmada seçilen üç olayın ortak özelliklerinden biri, ifade özgürlüğünün korunması ile doğrudan ilişkilendirilmiş olması ve AIHM tarafından "kilit dava" olarak değerlendirilmesidir. AIHM terminolojisine göre "kilit dava", belirli bir hukuki konuda ilk kez içtihat oluşturan veya sonraki benzer davalar açısından emsal teşkil eden kararları ifade eder. Bu davalara konu olan olaylar, mahkemenin ifade özgürlüğü ve bilgi uçurma konularına yaklaşımını şekillendirmesi açısından özel bir öneme sahiptir (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, 2019).

İlk olarak incelenen Guja/Moldova olayı, AIHM'nin bilgi uçurma olgusuna ve bilgi uçuran kişiye ilişkin temel kriterlerin belirlendiği ilk karar olması açısından önem arz etmektedir. Bu olay, Mahkeme'nin ilerleyen süreçte bilgi uçurma vakalarını değerlendirmede benimsediği görüşün temelini oluşturmuştur. AIHM'nin bu davada ortaya koyduğu kriterlerden ilki ve aynı zamanda bu çalışmanın odak noktasını oluşturan unsur, bilgi uçuran kişinin etkin bir iç ihbar sistemine erişiminin olup olmadığının değerlendirilmesidir. Bu karar sonrasında AIHM, bilgi uçurma ile ilgili tüm

Burçak KIZILTAN IŞIK

davalarda söz konusu kriterleri esas alarak, olayları “Guja Kriterleri”ne uygunluk açısından incelemeye başlamıştır (Kapucu ve Kocatepe, 2022). İkinci olarak incelenen Heinisch/Almanya olayı ise bilgi uçurma eyleminin yalnızca özel sektör çalışanlarıyla sınırlı olmadığını; kamu kurum ve kuruluşlarında istihdam edilen çalışanlar açısından da mümkün ve geçerli olduğunu ortaya koyması açısından çalışmaya dâhil edilmiştir. Ayrıca, bu olayda etkin bir ihbar sisteminin olmadığı hallerde ve sistemin işlemediği durumlarda sonuçların neler olabileceği değerlendirilmiştir. Son olarak çalışmada incelenen Halet/Lüksemburg olayı, AİHM’nin bilgi uçurmaya ilişkin verdiği en güncel kararlardan biridir. Bu olayın çalışmaya dahil edilmesindeki temel neden, uluslararası ölçekte faaliyet gösteren büyük işletmelerin dahi bilgi uçurma konusunda çeşitli yasal ve idari düzenlemelere sahip olmalarına rağmen, etkin ve yeterli bir ihbar sistemi kurmakta yetersiz kaldıklarının ortaya konulması açısından seçilmiştir. Bu örnek olaylar Tablo 1’de gösterilmiştir.

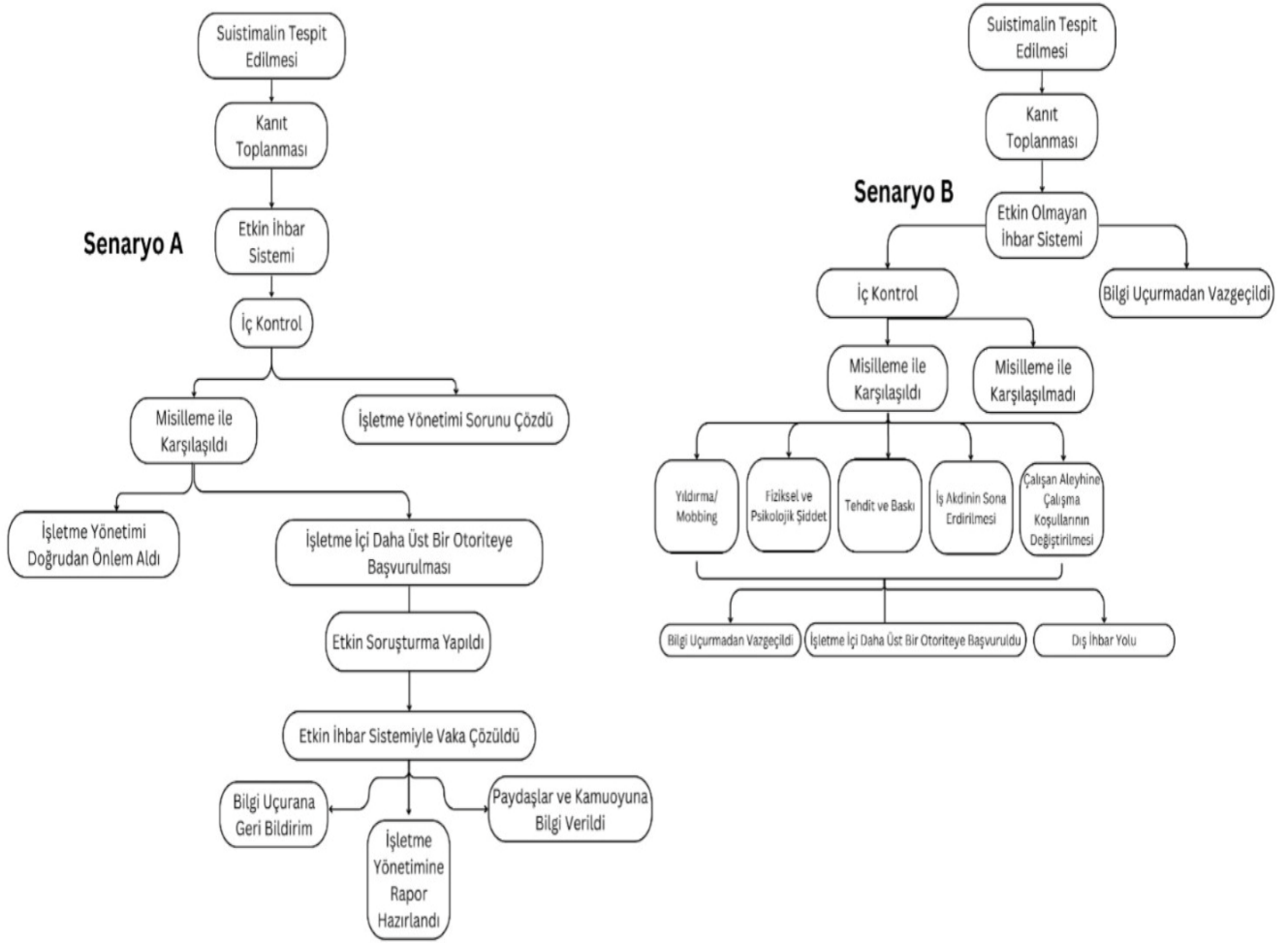
Tablo 1. Dünyada Yaşanmış Bazı Bilgi Uçurma Vakaları

Dava	Olay	Bilgi Uçurma Süreci	Sonuç ve Gelişmeler
Guja/ Moldova	Moldova Başsavcılığında çalışan bir kamu görevlisi, Moldova Başsavcılığı nezdinde görev yapmak olan 4 polis memuru hakkında hukuka aykırı gözüaltına alma ve kötü muamelede bulunma iddialarından dolayı haklarında soruşturma açılması için Parlamento Başkan Yardımcısının Başsavcılığa yazdığı mektubun başvuru tarafından medya aracılığı ile kamuoyu ile paylaşılmasıdır. Kamu görevlisinin işine gizli bilgileri açıklamaktan son verilmiştir.	Hem Moldova mevzuatında hem de başsavcılığın içtüzüğünde çalışanların etik ve yasa dışı olayları açıklaması hakkında bir düzenlemenin (ihbar sisteminin) bulunmadığı, başvurunun kaygılarını sadece üstleri ile paylaşabileceği ancak bu konuda hiçbir usul öngörülmediği için savcılık dışındaki bir kanal olan medyaya bilgi uçurmuştur.	Kamu görevlileri bilgi uçurma hakkı koruma altına alınmıştır. Bilginin kamuoyuna açıklanması için başkaca bir olanak kalmaması halinde başvurulması gereken bir yöntem olduğu ifade edilmiştir. AİHM her bilgi uçurma olayını bu kararında ortaya koyduğu kriterler bağlamında incelemektedir.
Heinisch/ Almanya	Başvurucu, hemşire olarak çalıştığı huzurevinde çalışan kişi sayısının eksikliği ile iş yoğunluğundan dolayı yapılan tedavilerin ve tutulan tedavi özetlerinin yetersiz olduğunu huzurevi yöneticilerine defalarca bildirmiştir. Buna rağmen işletme yönetimi gerekli önlemleri almadığı için başvuru savcılığa başvurmuştur. Bunun üzerine işletme, başvurunun işe gelmemesini gerekçe göstererek, iş akdini sona erdirmiştir.	Başvurucu çalışan, işletmeye eksiklikleri Ocak 2003-Ekim 2004’te kadar defalarca bildirmiştir. İşletme şikayetleri inkâr etmiş ve şikayete alakalı herhangi bir iç soruşturma gerçekleştirmemiştir. İç yolların sonuç vermemesi üzerine dış bildirim yoluna (savcılık makamına) başvurmuştur.	Yaşlı hastaların korumaya muhtaç olduğundan kamu yararını ilgilendirdiği, kamu yararının öneminin kamu işletmesi bakım evinin itibarından daha önemli olduğuna ve başvuranın iç yolu tükettiği dolayısıyla dış yolla başvurabileceği belirtilerek kamu çalışanlarının ifade özgürlüğü kapsamında bilgi uçurma hakkını güvence altına almıştır. Çalışanların bilgi uçurması sayesinde sağlık sektörün etik ihlaller ve eksiklikler hakkında bir ikaz işlevi görebileceği de belirtilmiştir.
Halet/ Lüksemburg	Başvurucu PwC denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri şirketinde çalışmaktadır. Bu belgeler, 2002’den 2012’ye kadar çok uluslu şirketler adına PwC ile Lüksemburg vergi makamları arasında düzenlenen ve vergi kaçırma stratejilerini ortaya koyan vergi anlaşmalarını (tax agreements) içermektedir. Başvurucu işten ayrıldıktan sonra bu vergi anlaşmalarını medyaya sızdırmıştır.	Başvurucu, çalıştığı işletmede etkili bir ihbar mekanizması bulunmadığı için iç yollara başvurmadan işten ayrıldıktan sonra doğrudan dış yollara (medyaya) başvurmuştur. PwC ise, ticari sırlarını ifşa ettiği gerekçesiyle başvurucuya dava açmıştır.	Mahkeme kararında ifade ediliği üzere, ifade özgürlüğü özel istihdam ilişkileri içinde geçerlidir. Başvuranın bilgi uçurma faaliyetinin kamu menfaati ile doğrudan bağlantılı olduğu ve işletmenin ticari menfaatleri ile kamunun menfaatlerinin dengelenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bilgi uçurmanın kriterleri geniş bir şekilde yorumlanmıştır. Bilgi uçurma sonucunda vergi adaleti konusunda tartışmalar şekillenmiş ve kanuna karşı hile çerçevesinde Lüksemburg Hükümeti vergi mevzuatını ve politikasını revize etmiştir.

Kaynakça: (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi [AİHM], 2008, 2011, 2023)

AİHM'nin 12.02.2008 tarihli 14277/04 sayılı, 21.07.2011 tarihli 28274/08 sayılı ve 14.02.2023 tarihli 21884/18 sayılı kararları; 2019/1937 sayılı AB Direktifi ile Near ve Miceli (1985), Uyar ve Yelgen (2015) ile Kuang vd. (2020) çalışmalarından doğrudan yararlanılmıştır. Şekil 2'nin dayandığı, AİHM kararları ile sözü edilen bilimsel çalışmalar birleştirilerek, şematik bir yapı hazırlanmıştır. Şekil 2 hazırlanırken, etkin bir ihbar sisteminin varlığı ve yokluğu durumlarına ilişkin iki farklı senaryo kurgulanmıştır. Bu kapsamda, Senaryo A, etkin bir ihbar sisteminin bulunduğu durumları; Senaryo B ise etkin bir ihbar sisteminin bulunmadığı durumları temsil etmektedir. Her iki senaryo, suistimal süreçlerinin işletme içerisindeki işleyişini karşılaştırmalı olarak ortaya koymak ve ihbar sisteminin etkisini göstermek amacıyla tasarlanmıştır.

Şekil 2. İhbar Sürecinin Akış Şeması



Kaynakça: (AİHM'nin 12.02.2008 tarihli 14277/04 sayılı, 21.07.2011 tarihli 28274/08 sayılı ve 14.02.2023 tarihli 21884/18 sayılı kararları, ile Near ve Miceli (1985), Uyar ve Yelgen (2015) ile Kuang vd. (2020) çalışmaları birleştirilerek Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.)

Yukarıdaki akış şeması, bir suistimal vakası ile karşılaşıldığında izlenmesi gereken adımları detaylı bir şekilde göstermektedir. Süreç, öncelikle suistimalin tanımlanması ve ardından kanıt toplanması ile başlar. Elde edilen bilgiler doğrultusunda, etkin bir ihbar sistemi olup olmadığı değerlendirilir. Etkin olmayan ihbar sistemlerinde genellikle vaka kapatılırken, etkin bir ihbar sistemi varsa soruşturma süreci başlatılır. Sorunun çözülüp çözülmediğine bağlı olarak, daha üst otoritelere başvurma ya da dış yetkililere raporlama gibi adımlar devreye girer. Yasal koruma sağlanıp sağlanmaması durumuna göre süreç, harici ihbarla devam edebilir veya risk değerlendirmesi ve hukuki danışmanlık

aşamalarına geçilir. Sonuç olarak, tüm bu adımların sonunda suistimal vakası çözüme kavuşturulur. Bu sistematik yaklaşım, suistimalle mücadelede organizasyonlara rehberlik etmek amacıyla tasarlanmıştır.

3. BİLGİ VE İLETİŞİM PERSPEKTİFİNDEN İÇ KONTROL MEKANİZMASI

Bilgi ve iletişim bağlamında bilgi uçurma iç kontrol, hırsızlık, finansal tabloların manipülasyonu, muhasebe kayıtlarında gerçeğe aykırı değişiklikler ve işletme içindeki her türlü suistimalin önlenmesi açısından birbirleriyle ilişkili olmalıdır. Yetkin bir iç kontrol mekanizması, bilgi ve iletişim sistemleriyle desteklenerek olası usulsüzlüklerin tespit edilmesini ve önlenmesini sağlar. Bilgi ve iletişim sayesinde hatalı davranış işletme içerisinde ortadan kaldırıldığından aynı zamanda iç kontrol sistemlerinin gelişmesine de büyük katkıda bulunur. Bu nedenle, işletmelerde güçlü bir kontrol yapısının oluşturulması ve çalışanların güvenli bir şekilde usulsüzlükleri bildireceği etkin ihbar sistemlerinin kurulması büyük önem taşımaktadır. Zira dünya çapında yaşanan finansal skandallara rağmen hazırlanan raporlarda hileli faaliyetlerin yalnızca %8'i dış denetçiler tarafından fark edilmektedir (Tuan Mansor vd. 2020). Yine yolsuzlukla mücadelede bilgi uçurmanın iç denetim, dış denetim ve iç kontrol sisteminden daha etkili olduğu bilinmektedir. Buradan şu sonuç çıkarılabilir: Denetçilerin hileyi tespit etme konusundaki etkinliği ve bu etik dışı uygulamalarla mücadele ederek kamu çıkarını koruma rolleri konusunda şüpheler ortaya çıkmaktadır. İç kontrol ile bilgi ve iletişim mekanizmalarının birbiriyle entegre edilmesi, dış denetçilerin hile tespitindeki sınırlılıklarını gidermeye yardımcı olabilir. Bu nedenle, işletmelerde iç kontrol ile bilgi ve iletişim üzerine kurulu sistemleri arasında daha güçlü bir entegrasyon sağlanmalıdır. Bu ise işletmelerdeki finansal tablo hilelerinin, hırsızlıkların ve suistimallerin yapısından kaynaklanmaktadır. Suistimallerin ve hileli işlemlerin genellikle bir veya az sayıda kişi tarafından gerçekleştirilmesi bunun en büyük nedenlerinden biridir (Robinson vd. 2012). Gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerde etkili ihbar sistemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması, iç kontrol yapısının güçlendirmesi ile şeffaf ve etik bir kurum kültürünün desteklenmesi konularında yol göstermektedir (Sari, 2024).

Finansal suçların, finansal tablo hilelerinin ve işletme içi suistimallerin az sayıda kişi tarafından gerçekleştirilmesi ve bilinmesinden ötürü bilgi uçurma hilenin ve suistimalin tespiti ve önlenmesi açısından büyük bir önem taşır. Dolayısıyla ortaya çıkması güç olan finansal suçların ve finansal hilelerin tespiti açısından en önemli referans noktasıdır. Başka bir ifadeyle, işletmelerde yaşanan hilenin ortaya çıkarılmasında esas kaynak çalışan şikayetleridir. Bir işletme içindeki yanlış davranışları, işletme çalışanlarından başka kimse daha iyi bilemez. İşletme çalışanları bu bağlamda, büyük bir kaynak niteliğindedir (Saygan ve Bedük, 2013). Bu kaynak, işletmelerin etik dışı ve hukuka aykırı işlemleri tespit etmek konusunda büyük bir fırsattır. Aksi durumda, işletmelerde gerçekleşen hileli işlemler uzun yıllar boyunca devam edebileceği gibi bunun sonucunda işletmeleri, paydaşları ve işletmenin etkileşim içinde olduğu üçüncü tarafları, telafisi güç veya imkânsız zararlara sürükleyebilir. Bilgi ve iletişim, işletmelerin zararları gerçekleşmeden önüne geçmesini sağlayacaktır, bu bağlamda bilgi uçurma, iç kontrol mekanizmasında önleyici bir işlev görebilir (Ünkaya ve Dursun, 2018).

Mansor vd. (2021) çalışmalarında, çalışanların işletmeler tarafından bilgi uçurma konusunda desteklenmeleri, iş kaybı ve yıldırma gibi misilleme korkusu olmadan, özellikle de suistimalin denetim ortakları gibi işletme içindeki güçlü kişileri ilgilendirdiği durumlarda, yanlışları bildirme olasılıklarının daha yüksek olduğunu göstermiştir. Çalışmada ortaya konulan ilişki, iç kontrol sürecinin bütünlüğünü artırmanın bir yolu olarak, çalışanlar ile yönetim arasında bilgi ve iletişimi teşvik eden bir ortamın geliştirilmesinin önemini vurgulamaktadır. Bu bağlamda, işletmelerin misilleme karşısı önlemler ve yasal güvenceler sunması ile çalışanlarına güvenli ihbar mekanizmaları sağlaması gerekmektedir. Ayrıca, üst yönetim ve denetim birimlerinin şeffaf bir kültür oluşturması, etik standartların korunmasına katkıda bulunabilir ve çalışanların ihbar mekanizmalarına duyduğu güvenin artmasına yardımcı olur. Bu sistem, bilgi uçuranların cezalandırılması veya sosyal dışlanma korkusu olmadan hileyi bildirebilmeleri için anonim ve gizli bir yol sunarak iç kontrol açısından büyük önem taşımaktadır. Bilgi uçuranların sürekli olarak geliştirilmesi gereken bir raporlama ve koruma sistemine ihtiyacı vardır (Sari, 2021). Bu sayede çalışan şikayetleri, iç kontrol için güçlü bir bilgi kaynağı oluşturabilir ve işletme içerisinde iç kontrol mekanizması çalışanlar aracılığıyla kendiliğinden sağlanacaktır. Sağlıklı ve kaliteli bilgi akışını sağlamada kilit bir öneme sahip olan bilgi ve iletişim süreçlerinin, iç kontrol mekanizmasıyla entegre edilmesi gerekmektedir. İç kontrol sistemleriyle bütünleşik bir ihbar sistemi oluşturulmalı ve bilgi uçurma mekanizması etkin bir araç olarak kullanılmalıdır. Böylece, hile ve suistimallerin tespiti ve önlenmesi, finansal raporlamaların doğruluğunun sağlanması ve çalışanların endişelerinin dikkate alınarak verimliliklerinin artırılması mümkün olacaktır.

4. ETKİN İHBAR SİSTEMİ TASARIMI

4.1. Etkin İhbar Sisteminin Önemi

İhbar sistemlerinin etkinliğine ilişkin olarak Stubben ve Welch (2020), ABD’de faaliyet gösteren 1.000’den fazla halka açık şirkete ait yaklaşık iki milyon iç ihbar bildirimini, bir işletme içi ihbar sistemi sağlayıcısından elde ettikleri özel bir veri seti aracılığıyla analiz etmişlerdir. Yaptıkları çalışma sonucunda, iç ihbar raporlarının hacmi ile işletmelere yönelik devlet tarafından uygulanan cezaların sayısı ve tutarı ile işletme aleyhine açılan önemli davalar arasında negatif bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır. Çalışmaya göre, söz konusu negatif ilişki; iç ihbar sistemlerinin, işletme içinde meydana gelen sorunlara ilişkin yönetime zamanında, ilgili ve eyleme geçirilebilir bilgiler sağlaması ya da bu sistemlerin uygunsuz davranışlara karşı caydırıcı bir etki yaratmasıyla açıklanabilmektedir. Sari (2024) çalışmasında, ihbar sistemlerinin suistimallerin önlenmesi ve dürüst kurumsal yönetişimin sağlanmasında önemli bir rol oynadığını vurgulamıştır. Ayrıca, etkin bir ihbar sistemini etkileyen faktörler arasında; örgütsel destek, ihbarcıların korunması, etik bir çalışma ortamı, çalışan tutumları, risk algıları ve bireysel motivasyon unsurlarına dikkat çekilmiştir. Prasetiyo vd. (2024) göre işletme yönetiminde uygulanan ihbar sisteminin etkinliği, suistimallerin tespit edilmesindeki başarısını doğrudan etkileyen bir faktör olduğunu, ihbar sistemi ne kadar etkin çalışırsa, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasına yönelik çabalar da o ölçüde başarılı olacağını çalışmalarında ifade etmişlerdir. İhbar sistemleri uygun ve etkin şekilde kullanıldığında, hileli uygulamaların ortaya çıkarılmasında kayda değer bir etki yaratabileceği sonucuna varmanın mümkün olduğunu da açıkça ifade edilmiştir. Marcella vd. (2025) ise ihbar sistemlerinin, suistimallerin erken tespiti ve önlenmesine yönelik mekanizmalar oluşturarak, hile üçgeninin temel bileşenlerinden biri olan "fırsat" unsurunu ortadan kaldırmaya veya azaltmaya katkı sağladıklarını ifade etmişlerdir. Çalışmalarının devamında, ihbar sistemlerinin etkinliğinin artırılması için yetersiz çalışan koruması ve güveninin artırılması gerektiği ve ihbar sistemlerinin bu bağlamda yeniden ele alınması gerektiği ifade edilmiştir. Saputra ve Kuntadi (2025) yaptıkları literatür çalışmasında, iç kontrol mekanizmaları, iç denetim ve ihbar sistemleri hileyi önlemek için kullanıldığı; bu üç değişken, iyi bir şekilde birbirine bağlandığında, meydana gelebilecek suistimal vakalarının en aza indirilebileceği ifade edilmiştir. Bu sayede, iç kontrol, ihbar sistemleri ve iç denetimin suistimalin önlenmesinde etkili olduğunu gösteren önceki araştırmalarla tutarlı bir sonuca ulaşmışlardır. Böylece ihbar sistemleri ile işletmelerin iş organizasyonuna dair hem olumlu hem de olumsuz geri bildirimlerin toplamasını sağlayarak, suistimaller henüz ortaya çıkmadan erken bir ikaz işlevi görerek, tepkisel ve önleyici bir tutum benimsemelerine olanak tanıyacaktır.

Bilgi uçurma faaliyetinin işletmelerdeki iç kontrol mekanizması ile entegrasyonunun sağlanabilmesi için etkin bir ihbar sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Literatürde Uyar ve Yelgen (2015), bilgi uçurmanın işletmelerin iç kontrol mekanizmaları içerisinde önemli bir rol oynadığını ve özellikle hile denetiminde denetçilerin başlıca hareket noktalarından biri olduğunu ifade etmişlerdir. Çalışmalarında, işletmelerin etkin bir bilgi uçurma politikası oluşturabilmeleri için üst yönetim kararlılığı, çalışan eğitimi, açık iletişim, ombudsman bürosu kurulması, ihbarcıların korunması, kamuoyuna doğru bilgi aktarımı ile etkili kontrol ve denetim mekanizmalarının dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır. Aktan (2015) çalışmasında, işletmelerin etkin bir bilgi uçurma politikası oluşturulabilmesi için adli soruşturma mekanizmalarının varlığı, üst yönetimin kararlılığı, çalışanlara yönelik eğitim faaliyetleri, açık iletişim kanallarının kurulması, ombudsmanlık sistemi, yazılı etik kurallar gibi unsurların önemine dikkat çekmiş ve bu bağlamda literatürdeki diğer çalışmalara paralel önerilerde bulunmuştur. Cemaloğlu ve Akyürek (2017) çalışmalarında örgütlerde etkin bir bilgi uçurma yapısının kurulabilmesi için bilgi uçurma davranışının örgütler açısından olumlu bir özellik olarak algılanması ve teşvik edilmesi için yöneticilerin açık iletişim kanalları kurmaları, çalışanların etik eğitimiyle bilinçlendirilmesi, örgütsel iklimin destekleyici hale getirilmesi ve bu davranışı etkileyen psikolojik, yapısal, kültürel ve örgütsel faktörlerin çok yönlü araştırılması gerektiği hakkında öneriler geliştirmişlerdir. Ünkeya ve Dursun (2018) tarafından, çalışanların etik dışı ve yasal olmayan durumlar hakkında bilgilendirme yapması, anket, birebir görüşme ve ihbar hatları gibi araçlarla çalışanlardan veri toplanılması, elde edilen bulguların işletmenin yönetim kuruluna raporlanması ve bu raporların bağımsız denetçilere de açık hale getirilmesi önerilmektedir. Atılğan ve Koç (2019), çalışmalarında Türkiye’den iki örnek olayı incelemiş ve etkin bir ihbar sistemi kurulabilmesi için, literatürde yer alan diğer çalışmalara benzer eğitim, iletişim, kontrol ve denetim, üst yönetimin kararlılığı, kamuoyunu doğru bilgilendirme gibi çeşitli önerilerde bulunmuşlardır.

4.2. Etkin İhbar Şematik Yapısı

Bu çalışma kapsamında incelenen literatür, etkin ihbar sistemlerine ilişkin akademik önerilerin çoğunlukla genel nitelikte olduğu ve birbirini tekrar eden yapılar içerdiğini ortaya koymaktadır. Ayrıca mevcut çalışmalarda, 2019/1937 sayılı Avrupa Birliği Direktifi, ILO’nun 190 sayılı Sözleşmesi, AIHM içtihatları ve ACFE gibi uluslararası kuruluşların

Burçak KIZILTAN IŞIK

raporlarına sınırlı düzeyde yer verildiği; yasal düzenlemelerin önerilen ihbar sistemlerine yeterince entegre edilmediği gözlemlenmiştir. Bunun yanında, bazı çalışmalarda bilgi uçurma ile iç kontrol sisteminin ilişkisi ele alınsa da bu ilişkinin bilgi ve iletişim bileşeni ekseninde sistematik olarak analiz edilmediği dikkati çekmektedir. Söz konusu boşlukları gidermek amacıyla; bilgi ve iletişim süreçleri temel alınarak, akademik alan yazındaki etkin ihbar sistemine dair öneriler ile uluslararası düzenlemelerde yer alan ilkeler ile ölçütleri (AB Direktifi, ILO belgeleri, AIHM kararları ve ACFE rehberleri) bir araya getirilmiş ve bu çerçevede etkin ihbar sistemi şematik bir yapı içerisinde Şekil 3'te sunulmuştur.

Şekil 3. Bilgi ve İletişim Sürecinin İç Kontrol Sistemine Entegrasyonu

ANA KATMAN	ORTA KATMAN	ALT KATMAN
1 Planlama ve Hazırlık	1.1. Başarı İçin Ölçütler Belirlenmesi (Örneğin; Çözüm Oranları, Çalışanların Farkındalık Seviyeleri)	
	1.2. İhbar Entegrasyonu İçin Hedeflerin Belirlenmesi	1.2.1. Kurumsal Bütünlüğünün Korunması 1.2.2. Etik Kültürü ve Şeffaflığın Teşvik Edilmesi
	1.3. Yönetici ve Paydaşların Katılımının Güvence Altına Alınması	1.3.1. Suistimalin Yasal ve İtibar Risklerinin Vurgulanması 1.3.2. Bilgi Uçurma Sistemleri İçin Mevcut İş Durumunun Analiz Edilmesi
	1.4. Mevcut İç Kontrol Çerçevesinin Değerlendirilmesi	1.4.1. Mevcut Raporlama Sistemlerindeki Boşlukların Belirlenmesi
2 Politika ve Strateji Geliştirme	2.1. Bilgi Uçurmanın Koruma Taleplerinin Karşlanması İçin Politika ve Strateji Oluşturulması	
	2.2. Taslak İhbar Politikalarının Oluşturulması	2.2.1. Bildirilmesi Gereken Faaliyetlerin (Taciz vb.) Kapsamının Tanımlanması 2.2.2. Bilgi Uçurana Yönelik Korumaların Ana Hatlarının Belirlenmesi
	2.3. Yasal ve Düzenleyici Gerekliliklere Uyumun Sağlanması	2.3.1. AB Direktifi, AIHM Kararlarındaki Ölçütler ve Diğer İlgili Standartlara Uyulması 2.3.2. Hukuki Danışmanların Görüşünün Alınması
	2.4. Rollerin ve Sorumlulukların Tanımlanması	2.4.1. Vaka Yöneticilerinin Atanması 2.4.2. İç Kontrol Ekibinin Sorumluluklarının Netleştirilmesi 2.4.3. Üst Düzey Yönetimin Sorumluluğunun Belirlenmesi
3 Sistem Tasarımı ve Uygulaması	3.1. Güvenli Raporlama Kanallarının Oluşturulması	3.1.1. Anonim Çevrimiçi Portalları Oluşturulması 3.1.2. 7/24 Telefon Hatları Oluşturulması
	3.2. Raporlama Araçlarının İç Kontrol Sistemleri ile Entegre Edilmesi	3.2.1. Rapor Takibi Otomasyonu Oluşturulması 3.2.2. Kritik Vakalar İçin Gerçek Zamanlı Uyarı Sistemi Oluşturulması
	3.3. Bilgi Uçurma Vakalarını Ele Almak İçin İş Akışlarının Geliştirilmesi	3.3.1. Öncelik Belirlenmesi ve Vaka Atamaları Gerçekleştirilmesi 3.3.2. Soruşturma ve Çözüm Adımları Oluşturulması
4 Eğitim, İletişim ve Farkındalık	4.1. Çalışanların Bilgi Uçurma Politikaları ve Prosedürleri Konusunda Eğitilmesi	4.1.1. Bilgi Uçurmanın Hakları ve Sorumluluklarının Açıklanması 4.1.2. Bildirim Mekanizmaları ve Anonimlik Seçenekleri Hakkında Bilgilendirmeler Yapılması
	4.2. İhbar Kanalları Hakkında Farkındalık Kampanyaları Yürütülmesi	4.2.1. E-postalar Gönderilmesi 4.2.2. Gizliliğe Olan Güvenin Teşvik Edilmesi
	4.3. Denetleme Ekiplerine Bilgi Uçurma Vakalarının Ele Alınması Konusunda Eğitim Verilmesi	4.3.1. Görüşme Teknikleri ve Kanıtların Ele Alınması Hakkında Eğitim Verilmesi 4.3.2. Yasal ve Etik Hususlar Hakkında Eğitim Verilmesi
5 İzleme ve Değerlendirme	5.1. Belirlenmiş Olan Ölçütlerin Sürekli İzlenmesi, Değerlendirilmesi ve Gerekliğinde Güncellenmesi	
	5.2. İhbar Süreçlerinin Düzenli Olarak Gözden Geçirilmesi	5.2.1. İş Akışlarının Etkinliğinin Denetlenmesi 5.2.2. Süreç Darboğazlarının Belirlenmesi
6 Sürekli İyileştirme ve Güncellemeler	6.1. Sürekli İyileştirme İçin Geri Bildirim İstenmesi	6.1.1. Çalışanlar İçin Anonim Anketler Oluşturulması 6.1.2. Politikalarda Düzenli Güncellemelerin Yapılması
7 Raporlama ve Şeffaflık	7.1. Bilgi Uçurma Verilerini Raporlara Entegre Edilmesi	7.1.1. Raporlama Etkinliğindeki Mevzuatların Takip Edilmesi 7.1.2. Ortaya Çıkan Sistemsel Sorunların Vurgulanması
	7.2. Bulguların Kilit Paydaşlarla Paylaşılması	
	7.3. Gizliliği Sağlanması ve Bilgi Uçurmanın Kimliklerinin Korunması	7.3.1. Anonimleştirilmiş Raporlama Formatları Kullanılması 7.3.2. Bilgi Uçurana Soruşturmanın İlerlemesi Hakkında Düzenli Geri Bildirimler Sağlanması

Kaynakça: (2019/1937 sayılı AB Direktifi, ILO 190 sayılı Sözleşmesi, ILO Çalışma Yaşamında Şiddet ve Tacizin Önlenmesine İlişkin Başvuru Rehberinden,) Çiğdem (2012), Uyar ve Yelgen (2015) ve Walker (2024) çalışmaları birleştirilerek Yazar Tarafından Oluşturulmuştur.)

Burçak KIZILTAN İŞİK

1.Planlama ve Hazırlık: Bilgi ve iletişimin iç kontrol sistemine tam olarak entegrasyonunun birinci yolu işletmelerde etkin bir ihbar sisteminin kurulmasıdır. Bunun için işletmelerin öncelikle iç kontrollerindeki eksikleri ile yanlışlarını tespit etmesi gerekmektedir. Bilgi uçurma niyeti ile işletme kültürü arasında pozitif bir ilişki olduğu göz önüne alındığında (Mesmer-Magnus ve Viswesvaran, 2005), yönetici ve paydaşlar; kurulacak olan ihbar sisteminin arkasında olduklarına ve çalışanların bilgi uçurmadan kaynaklı yıldırma veya misilleme ile karşılaşmayacaklarına dair yazılı taahhütte bulunmalıdırlar. İşletmelerde, bilgi uçurmanın çalışma arkadaşlarını ihbar etmek değil, bir ahlaki yükümlülük olduğu anlayışını yerleştirmek için, oluşturulan etik kültürün bilgi uçurmayı da kapsayacak şekilde yapılandırılması gerekmektedir.

2.Politika Geliştirme: Öncelikle, başta çalışanlar olmak üzere tüm paydaşlara, bilgi ve iletişimin işletmenin meşruiyetini ve sürdürülebilirliğini sağlamaya yönelik olumlu katkılar sunduğu anlatılmalıdır. Böylece, yeni ihbar politikası çerçevesinde şekillenecek kontrol sistemi için daha geniş bir paydaş desteği sağlanabilir (Erdost Çolak ve Genç, 2018). İhbar olayı gerçekleşmeden çalışanların iç kontrol sistemi çerçevesinde yetki ve sorumlulukları önceden belirlenmelidir. Böylelikle, işletme içerisinde ihbar sisteminin nasıl işleyeceği netleştirilecek, çalışanlar ve paydaşlar açısından sürecin öngörülebilir olması sağlanacaktır. Özellikle bilgi uçurma olayı gerçekleştiğinde kişilerin sorumluluklarının ve görevlerinin önceden belli olması ihbar sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını güvence altına alacaktır. Ülkemizde bilgi uçurma konusunda herhangi bir yasal düzenleme olmamasından dolayı oluşturulacak politikaların ölçüsü ve referans noktası, 2019/1937 sayılı AB Direktifi ve AIHM kararlarıdır. İşletmeler, bilgi uçurma kriterlerinin ihbar sistemine entegre edilebilmesi için hukuki yardım almalıdır.

3.Sistem Uygulaması: Bu aşama, hazırlanan politika ve planların hayata geçirilmesi ve ihbar sisteminin iç kontrol mekanizması ile entegrasyonun sağlanmasıdır. Çalışanlardan gelen şikayetler ile başlayacak olan ihbar sürecinin, etkin olabilmesi için öncelikle bilgi uçurmanın kimliğinin anonimleştirilmesi, denetçilerin ihbar kanallarını açık tutması ve bilgi uçurana karşı hoşgörülü olması gerekir (Uyar ve Yelgen, 2015). İşletmede gerçekleşen eylemin niteliği ve ağırlığı göz önünde bulundurularak olumludan olumsuzla doğru bir öncelik sıralaması yapılmalı ve olayın işletme içinde ve dışında verebileceği zararın büyüklüğü göz önüne alınarak çözüm aşamaları uygulanmalıdır. İşletmeler depoladığı verilerin anonimliğini ve erişilebilirliğini koruyan güvenli bir vaka yönetim sistemi kurmalıdır. İhbar sisteminin dijitalleştirilmesiyle, bilgi ve iletişim kanallarındaki bilgi akışı hızlanacak, maliyet düşecek, soruşturmanın takibi kolaylaşacak ve bilgi uçuranların kişisel verileri korunarak daha kolay anonimleştirilecektir.

4.Eğitim ve Farkındalık: Suistimallerin bildirilmesinin önemini pekiştirecek eğitimler verilmelidir (Robinson vd. 2012). Bu eğitimlerle çalışanlar; ihbar kanalları, hangi davranışların yasal ve etik sınırları ihlal ettiği, hilenin tespiti konusunda bilgilendirilmelidir. İhbar sisteminin nasıl kullanılacağı, usulü ile bilgi ve iletişim kanalları hakkında çalışanlar düzenli olarak bilgilendirilmelidir. Bilgi uçuranların haklarının neler olduğu hangi misilleme ve yıldırma türleri ile karşılaşabilecekleri somut veriler ışığında anlatılmalıdır. İşletme içinde bazı çalışanlar bilgi uçuranlar olarak görevlendirilmelidir (Satınalma Dergisi, 2024). Fakat diğer çalışanlar bilgi uçuranların kim olduğunu bilmemelidir. Böylelikle bu durum daha güvenilir bir hale getirilebilir. Bu eğitimler sonucunda çalışanların hassasiyetleri güçlendirilmelidir (Çiğdem, 2012).

5.İzleme ve Değerlendirme: İşletme tarafından kurulan ihbar sistemine rağmen eğer çalışanlar tarafından dış bildirim yolları kullanılıyor ise etkin bir ihbar sistemi kurulup kurulmadığı gözden geçirilmelidir. İhbar sistemini kullanan çalışanlardan geri bildirim alınmalı; bunun için anonim anketler düzenlenmeli ve olayın ciddiyetine bağlı olarak yüz yüze görüşmeler yapılmalıdır. İhbar sisteminin verimliliği ve etkinliği üst yönetimle, paydaşlarla hatta kamuoyuyla da paylaşılmalıdır. Sistemlere ve bilgilere kimin ulaşabileceği önceden sıkı bir şekilde belirlenmelidir. Gelen raporlar incelenmek üzere işletme yöneticisine iletilirken güvence altına alınmasını sağlamak için bilgiler her zaman işlemci ve sunucu arasında şifrelenmelidir. Ek bir donanım arızası durumunda uygulamanın çalışmaz hale gelmesini önleyen yedekli altyapı üzerinde çalışılmalıdır. Bilgiler coğrafi çoğaltma tekniği kullanılarak güvence altına alınmalıdır (Walker, 2024).

6.Sürekli İyileştirmeler ve Güncellemeler: İşletmelerde ihbar sisteminin etkinliğinin uzun vadede sürdürülebilirliği için sürekli iyileştirme ve güncelleme faaliyetleri yapılmalıdır. Sistem kullanımına ilişkin düzenli aralıklarla elde edilen izleme ve değerlendirme sonuçları temel alınarak, sistemin güçlü ve zayıf yönleri belirlenmeli, gerekli düzeltici ve önleyici faaliyetler tepkisel bir biçimde uygulanmalıdır. Sistem kullanımından elde edilen geri bildirimler analiz edilerek ihbar sisteminde oluşabilecek eksiklikler ve aksaklıklar tespit edilmelidir. İşletme içi ve dışındaki değişimler (örneğin, mevzuat değişiklikleri, teknoloji güncellemeleri, sektör trendleri gibi) düzenli biçimde takip edilebilir. Bu değişimlerin sistem üzerindeki olası etkileri değerlendirilerek gerekli revizyonlar yapılmalıdır. Çalışanların ve

paydaşların sistem hakkındaki görüş ve önerilerini belirli aralıklarla almak üzere anketler düzenlenmelidir. Alınacak öneriler doğrultusunda sistem sürekli güncellenmeli ve geliştirilmelidir. Sistemin güvenilirliğinin, veri güvenliğinin ve kullanıcı gizliliğinin artırılması için yeni yöntemler ve uygulamalar konusunda periyodik araştırmalar yapılmalı ve uygulamaya geçirilmelidir. Yapılan sürekli iyileştirme ve güncelleme çalışmalarının sonuçları üst yönetime, ilgili paydaşlara ve çalışanlara düzenli aralıklarla şeffaf bir biçimde raporlanmalıdır.

7.Raporlama ve Şeffaflık: Etkin bir ihbar sistemi kurulabilmesi için gizlilik kültürünün ve yanlışları saklama eğiliminin azaltılması gerekmektedir. Yönetimin çalışanlarla açık ve dürüst iletişimi teşvik ettiği güçlü bir konuşma kültürüne sahip işletmeler, şirket içi suistimaller ile daha iyi mücadele edebilir. Şeffaflığın işletme kültürünün bir parçası haline gelebilmesi için işletmelerin bilgi ve iletişim süreci sonunda çalışan kişilerin aleyhine herhangi bir sonuç çıkmayacağına ilişkin güvence vermesi gerekmektedir (Çiğdem, 2012). Elbette, her bilgi ve iletişim süreci sonunda yönetimde söz sahibi olan paydaşlarla raporlanarak paylaşılmalıdır. Süreç sonunda, hazırlanacak olan raporlarda mutlaka yaşanan bilgi ve iletişim sürecinin neden kaynaklandığı açık bir biçimde gösterilmelidir. İşletmelerdeki kronikleşmiş hata ve yanlışların ortaya çıkarılması bakımından bilgi ve iletişime dayalı raporlama, erken uyarı işlevi görmektedir.

Çalışmada şematik yapıda gösterilen etkin ihbar sistemi, 2019/1937 sayılı Avrupa Birliği Direktifi, ILO'nun 190 sayılı Sözleşmesi, ILO'nun 190 sayılı Sözleşmesi ve ILO'nun "Çalışma Yaşamında Şiddet ve Tacizin Önlenmesine İlişkin Başvuru Rehberi" olmak üzere, ihbarcılarının korunması ve şeffaf bildirim mekanizmalarının oluşturulmasına ilişkin uluslararası belgeler ile literatür sentezlenmiştir. İhbar sisteminin kurulmasıyla, bilgi ve iletişim süreçleri ile iç kontrol mekanizmaları birbirleriyle tam uyumlu hale geleceklerdir. İşletmeler, bilgi ve iletişim kanallarını sistemlerine entegre etmediklerinde, hile, etik dışı davranışlar, hukuka aykırılıklar ve suistimallerin tespitinde önleyici ve tepkisel bir yaklaşım sergilerler. Başka bir ifadeyle, yanlışlıklar veya eksiklikler ortaya çıkıp paydaşlara zarar vermeden harekete geçmezler. Etkin ihbar sistemleri aracılığıyla işletmeler, çalışanların motivasyonlarını, beklentilerini ve endişelerini merkeze alarak bu verileri etkili bilgi ve iletişim kanalları yoluyla iç kontrol mekanizmalarına entegre edebileceklerdir.

5. SONUÇ

Bilgi ve iletişim, işletmeler içerisinde şeffaflığı, hesap verebilirliği, sorumluluk bilincini ve etik davranışı teşvik etmek için kritik bir işlev görür. Bilgi uçurma, bilgi ve iletişim aracı olarak kullanılarak işletmelerin hedeflediği makul güvencenin sağlanmasında ona yardımcı olacaktır. Hile, yolsuzluk, etik dışı uygulamalar ve hukuka aykırı faaliyetlerin tespiti ve önlenmesi için bilgi ve iletişim sistemlerinin, iç kontrol mekanizmasıyla entegre edilmesi gerekmektedir.

Etkin bir ihbar sistemi; işletmelerin çalışanlarına güven sağlaması ve onların verimliliğinin artırılması konusuna bir alternatif olmaktadır. Etkin ihbar sistemleri, yalnızca suistimalleri tespit etmekle kalmayıp, aynı zamanda işletmelerin şeffaf bir yönetim kültürü oluşturmaya ve çalışanların katılımını artırmasına olanak tanımaktadır. Bu sayede iç kontrol, süreçlerin öngörülebilirliğini artırır. Böylece bilgi ve iletişim, gizli kalabilecek bilgilerin ve uygulamaların kontrol altına alınmasına yardımcı olur. İç kontrol mekanizmasına entegre edilen bilgi ve iletişim sistemi, işletmelerin reaktif bir yönetim anlayışından tepkisel ve önleyici yönetim anlayışına geçişini desteklemektedir. Etkili ihbar sistemleri, işletmelerde sadece suistimalleri tespit etmekle kalmaz, aynı zamanda şeffaf ve demokratik kültürü oluşturmaya da katkı sağlar. İşletmeler; net politikalar oluşturmali, çalışanlarını misillemeye karşı koruma konusunda taahhütte bulunmalı, bilgi uçurmayı teşvik etmeli ve bu tür vakalarla karşılaşan denetim biriminin nasıl hareket etmesi gerektiğine dair gerekli çalışmaları yapmalıdır. Bu sayede, çalışanlar dış ihbar yollarını kullanmak zorunda kalmazlar ve işletmeler de kendi ticari güven ve itibarını koruyabilirler. Bilgi uçurmaya ilişkin uluslararası düzenlemeler ve uygulamalar, yerel bilgi ve iletişim politikalarını geliştirmek konusunda referans noktası olabilmektedir.

Özellikle Türkçe literatürde etkin ihbar sistemine ilişkin önerilerin tekdüze ve sınırlı kalması nedeniyle, bu çalışma, bilgi uçurma olgusunun işletmelerdeki bilgi ve iletişim sistemleriyle nasıl daha etkin ve sürdürülebilir biçimde bütünleştirilebileceği sorusuna odaklanarak literatüre katkı sunmayı amaçlamaktadır. Çalışmada ihbar sistemi; 2019/1937 sayılı AB Direktifi, ILO 190 sayılı Sözleşme, AIHM kararlarındaki olaylar ile ILO rehber dokümanları gibi uluslararası düzenlemelere dayandırılmıştır. Ayrıca Uyar ve Yelgen (2015), Atılğan ve Koç (2019), Sari (2024), Walker (2024) gibi incelenen çalışmalar ile de desteklenmektedir. Bilgi uçurma kapsamında bilgi ve iletişim ile iç kontrol mekanizmasının birbirleri ile güçlü bir entegrasyon sağlayabilmeleri için kapsamlı bir ihbar sistemi önermektedir. Çalışmada şematik olarak temsil edilen ihbar sisteminin adımları şunlardır:

- Planlama ve Hazırlık
- Politika ve Strateji Geliştirme

- Sistem, Tasarım ve Uygulama
- Eğitim, İletişim ve Farkındalık
- İzleme ve Değerlendirme
- Sürekli İyileştirme ve Güncellemeler
- Raporlama ve Şeffaflık

Yine literatürde yeterince vurgulanmayan bir yaklaşımla, bilgi ve iletişimi yalnızca bağımsız bir iç kontrol bileşeni olarak değil; işletmenin yönetsel yapısı, risk yönetimi ve kurumsal stratejileriyle bütünleşik bir unsur olarak ele alan kapsamlı bir kurgu ortaya koymaktadır. Bilgi ve iletişimin işletme içi süreçlere güçlü bir biçimde entegre edilmesi, bilgi uçurmanın iç kontrol mekanizmasının etkinliğini artırmada kritik bir unsur olarak öne çıkarmaktadır. Çalışanların bilgi ve iletişim kanalları aracılığıyla sürece aktif katılımının sağlanması, işletmelerin etik ilkelere dayalı, güvenilir ve sürdürülebilir bir yönetim anlayışı geliştirmelerine katkı sunmaktadır. Bu bağlamda, ihbar mekanizmalarının etkinliğinin artırılması ve çalışanları misillemeye karşı koruyan güvenli bir bildirim ortamının oluşturulması, uzun vadede kurumsal sürdürülebilirliği destekleyen stratejik bir unsur olarak değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak, bu çalışma bilgi uçurmanın iç kontrol sistemleri içerisindeki bilgi ve iletişim bileşeniyle nasıl entegre edilebileceğine ilişkin literatürü sentezleyerek, teorik bir çerçevede ortaya koymaktadır. Literatürde bilgi uçurmanın etik ve hukuki boyutları sıklıkla ele alınırken, bu kavramın iç kontrol süreçleriyle olan ilişkisi sınırlı kalmıştır. Bu nedenle çalışma, özellikle COSO modeli ve AIHM kararları bağlamında sunduğu örnek olay analizleriyle literatüre kavramsal bir katkı sunmayı amaçlamaktadır. Çalışma, işletmelerin şeffaflık, etik ve hesap verebilirlik ilkelerine dayalı bir ihbar sistemi kurmalarına yardımcı olabilir. Ancak çalışmanın ampirik veri içermemesi önemli bir sınırlılık olarak görülmekte; ileride yapılacak araştırmalarda ölçek temelli analizler ve saha uygulamalarıyla bu eksikliğin giderilmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Adawiyah, R., Kuntadi, C., & Pramukty, R. (2023). Literature review: Pengaruh pengendalian internal, whistleblowing system, dan audit internal terhadap pencegahan kecurangan [Literature review: The effect of internal control, whistleblowing system, and internal audit on fraud prevention] [Article in Indonesian]. *Jurnal Economina*, 2 (6), 1331–1342. <https://doi.org/10.55681/economina.v2i6.606>
- Akın, M. (2024). Whistleblowing. In V. Bayram & A. Özkanan (Eds.), *Örgütsel davranış*. Özgür Yayınları. <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub599.c2578>
- Aktan, C. C. (2015). Organizasyonlarda yanlış uygulamalara karşı bir sivil erdem, ahlaki tepki ve vicdani red davranışı: Whistleblowing. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 7 (2), 19-36.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de iç kontrol kavramı, unsurları ve etkinliğinin değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17 (1), 83-97.
- Al-Ahdal, W. M., Alsamhi, M. H., Tabash, M. I., & Farhan, N. H. S. (2020). The impact of corporate governance on the financial performance of Indian and GCC-listed firms: An empirical investigation. *Research in International Business and Finance*, (51), 101083.
- Alp, M. (2013). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Heinisch/Almanya kararı ışığında whistleblowing (işçinin ifşa ve ihbarı) ve iş ilişkisinde ifade özgürlüğü. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 385–422.
- Amani Moghanjoughi, F., & Durmuş, N.C. (2019). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Faaliyet Denetimi Sürecindeki Etkisi, *International Social Sciences Studies Journal*, 5 (41): 4280-4290
- Atılgan, A., & Koç, E. (2019). Whistleblowing: Türkiye’den iki örnek olay. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (41), 380-389.

- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (2008). Case of Guja v. Moldova (Başvuru No. 14277/04). HUDOC. Erişim Tarihi: 28.01.2025, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-85016>
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (2011). Case of Heinisch v. Germany (Başvuru No. 28274/08). HUDOC Erişim Tarihi: 28.01.2025, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105777>
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (2023). Case of Halet v. Luxembourg (Başvuru No. 21884/18). HUDOC. Erişim Tarihi: 28.01.2025, <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-227783>
- Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. (2019). *İçtihadı araştırmak ve anlamak*. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi. Erişim tarihi: 4 Nisan 2025, https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/CLIP_Finding_understanding_case_law_TUR
- Aydın, U. (2002). İş hukuku açısından işçinin bilgi uçurması (whistleblowing). *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (2), 79–100.
- Baljija, S. K., & Min, K. S. (2023). Evaluating the effectiveness of whistleblower protection: A new index. *Data & Policy*, 5, e28.
- Bouville, M. (2008). Whistle-blowing and morality. *Journal of Business Ethics*, 81, 579–585.
- Cemaloğlu, N., & Akyürek, M. İ. (2017). Örgütlerde whistleblowing (bilgi uçurma). *Turkish Journal of Educational Studies*, 4 (3).
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal control—Integrated framework*. COSO.
- Cömert, N. (2013). Denetim süreci ve iç kontrol. M. Erdoğan (Ed.), *Denetim içinde* (ss. 46–76). T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Çetinkaya, F. F., & Altıntaş, M. (2021). Whistleblowing (erdemli raporlama) ve mantar yönetim arasındaki ilişki. *Fırat University Journal of Social Sciences*, 31(2), 781–793. <https://doi.org/10.18069/firatsbed.815157>
- Çiğdem, S. (2013). Büro yönetiminde whistleblowing ve etik ilişkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (18), 93–109.
- Demir, K. (2024). İşçinin ifade özgürlüğü ile işverenin menfaatleri arasındaki denge ve misillemeye karşı koruma (Dede/Türkiye kararı bağlamında bir değerlendirme). *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (2), 89–128.
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (7), 167–188.
- Dozier, J. B., & Miceli, M. P. (1985). Potential predictors of whistle-blowing: A prosocial behavior perspective. *Academy of Management Review*, 10 (4), 823–836.
- Erdost Çolak, H. E., & Genç, E. (2018). Öncülleri ve sonuçları bağlamında “whistleblowing: Sorun bildirme”. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 18 (55), 41–58.
- Esen, E., & Kaplan, H. A. (2012). İşletmelerde ahlaki olmayan davranışların duyurulması (whistleblowing). *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (2), 33-52.

European Parliament and Council Directive (EU) 2019/1937 of 23 October 2019 on protecting persons who report breaches of Union law. (2019). *Official Journal of the European Union*, L 305, 17–56. Erişim Tarihi: 08.01.2025. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/TR/TXT/?uri=CELEX:32019L1937>.

Giang, H. T., & Dung, L. T. (2022). The effect of internal corporate social responsibility practices on firm performance: the mediating role of employee intrapreneurial behaviour. *Review of Managerial Science*, 16 (4), 1035-1061.

Graham, L. E. (2008). *Internal controls: Guidance for private, government, and nonprofit entities* (2nd ed.). John Wiley & Sons.

Güner, M. F. (2009). Kamu idarelerinin etkin yönetiminde iç kontrol uygulamalarının rolü. *Maliye Dergisi*, 157, 183-195.

Kapucu, G., & Kocatepe, M. (2022). İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Halet vs. Lüksemburg kararı: Vergi hukukunda bilgi sızdırma (whistleblowing). *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (2), 1451–1487. <https://doi.org/10.52273/sduhfd.1175286>

Karkacier, A. (2023). Kurumsal yönetim bağlamında iç denetim ve bilgi ifşası ilişkisi. *Enderun*, 7 (2), 293-312.

Kennett, D., Downs, A., & 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).

Konyalı, G. (2021). Uluslararası hukukta ihbarcılık kavramı ve ihbarcılarının korunması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (1), 412-428.

Köse, E., & Bekci, İ. (2019). 1992-2013 COSO modeli: İç kontrol-entegre çerçevesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 1 (7), 12-23.

Kuang, Y. F., Lee, G., & Qin, B. (2020). Whistleblowing allegations, audit fees, and internal control deficiencies. *Contemporary Accounting Research*, 38 (1), 32-62.

Kurnaz, N., Ercan, C., & 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.

Latimer, P., & Brown, A. J. (2009). Whistleblower laws: International best practice. *University of New South Wales Law Journal*, 31 (3), 766–794.

Majumdar, S. (2018). Role of a whistleblower in safeguarding stakeholders' interests. *International Journal of Research in Management, Economics and Commerce*, 8(4).

Mansor, T. M. T., Ariff, A. M., Hashim, H. A., & 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*. Advance online publication. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2020-0948>

Marcella, S. D., Aspahani, A., & Susanto, H. (2025). Good corporate governance, financial distress, and whistleblowing systems influence fraud prevention in Indonesian SOEs. *Jurnal Ekuilnomi*, 7 (1), 167–177. <https://doi.org/10.36985/qcmz1r81>

Mercan, N., Altınay, A., & Aksanyar, Y. (2012). Whistleblowing (bilgi ifşası, ihbar) ve yolsuzlukla mücadelede iç 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 ampirik bir çalışma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85), 111-128.
- Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: Examining whistleblowing intentions, actions, and retaliation correlates. *Journal of Business Ethics*, 62, 277-297.
- Morariu, A., & Stoian, F. (2007). Promoting Corporate Governance in the Achievement of Management, Financial Audit, Ed Chamber of Auditors of Romania, Standard, 7, 16, Australia / New Zealand.
- Mrowiec, D. (2022). Factors influencing internal whistleblowing: A systematic review of the literature. *Journal of Economics and Management*, 44 (1), 142–186. <https://doi.org/10.22367/jem.2022.44.07>
- Nan, L., Tang, C., & Ye, M. (2025). Auditing with a chance of whistleblowing. *Management Science*.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4, 1-16.
- Özkan, Ö., & Gümüş, A. (2024). Hile ve usulsüzlüklerin ihbar (whistleblowing) edilmesini etkileyen faktörler üzerine bir araştırma. *Sayıştay Dergisi*, (133), 241–266.
- Prasetiyo, Y., Riyani, E. I., & Nugraheni, N. (2024). Detection of accounting fraud: Role of the internal auditor and whistleblowing data system in the study literature. *Indonesia Journal of Business Analytics (IJBA)*, 4(2), 503-516.
- Roberts, J. A., & David, M. E. (2020). Boss phubbing, trust, job satisfaction, and employee performance. *Personality and Individual Differences*, (155), 109702.
- Robinson, S. N., Robertson, J. C., & Curtis, M. B. (2012). The effects of contextual and wrongdoing attributes on organizational employees’ whistleblowing intentions following fraud. *Journal of Business Ethics*, 106, 213-227.
- Saputra, L. A., & Kuntadi, C. (2025). The influence of internal control, whistleblowing system, and internal audit on fraud prevention. *MESARI (Management, Economics, Accounting, and Business Research Innovations)*, 1 (1), 35–40.
- Sari, K. K. (2024). Whistleblowing system: The practical solution to prevent financial accounting fraud? *Owner: Riset dan Jurnal Akuntansi*, 8 (2), 1746-1758.
- Sari, R. (2021). Effect of internal control, whistleblowing role, and data asymmetry against fraud prevention. *Point of View Research Accounting and Auditing*, 2 (1), 92-99.
- Satınalma Dergisi. (2024, 27 Nisan). *ACFE 2024 Raporu Açıklandı: Şirketlerin Maddi Kaybı 3.1 Milyar Doları Aştı!* Satınalma Dergisi. <https://satinalmadergisi.com/acfe-2024-raporu-aciklandi-sirketlerin-maddi-kaybi-3-1-milyar-dolari-asti>
- Savlı, P., Akın, O. (2021). Muhasebe denetiminde iç kontrol ve iç denetimin önemi: Antalya ilinde faaliyet gösteren sanayi işletmelerinde bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi*, 5 (1), 31-58.
- Saygan, S., & Bedük, A. (2013). Ahlaki olmayan davranışların duyurulması (whistleblowing) ve etik iklimi ilişkisi üzerine bir uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28 (1), 1–23.
- Stubben, S. R., & Welch, K. T. (2020). Evidence on the use and efficacy of internal whistleblowing systems. *Journal of Accounting Research*, 58 (2), 473-518.

- Susmanschi, G. (2011). Internal audit and whistleblowing. *Journal of Academic Research in Economics*, 3 (3), 636–640.
- Tuan Mansor, T. M., Mohamad Ariff, A., & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35 (8), 1033-1055.
- Tuan, T. T. (2020). The effect of internal control on the performance of Vietnamese construction enterprises. *Accounting*, 6 (5), 781–786. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.6.005>
- Türedi, H. Gürbüz F. & Alıcı Ü. (2014). COSO modeli: iç kontrol yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11 (42), 141- 155.
- Türk Dil Kurumu. (2025). İhbar. Güncel Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr>
- Uluslararası Çalışma Örgütü. (1958). Ayrımcılık (İş ve Meslek) Sözleşmesi (No. 111).
- Uluslararası Çalışma Örgütü. (2022). *Çalışma yaşamında şiddet ve tacizin önlenmesine ilişkin başvuru rehberi*. Uluslararası Çalışma Örgütü. <https://www.ilo.org/tr/publications/calisma-yasaminda-siddet-ve-tacizin-onlenmesine-iliskin-basvuru-rehberi>
- Uluslararası Çalışma Örgütü. (2022). *ILO Türkiye Ofisi, 190 sayılı Şiddet ve Taciz Sözleşmesi'nin onaylanmasını memnuniyetle karşılıyor*. Erişim tarihi: 2 Şubat 2025, <https://www.ilo.org/tr/resource/news/ilo-turkiye-ofisi-190-sayili-siddet-ve-taciz-sozlesmesinin-onaylanmasi>
- Usul, H. (2015). TMS ve TFRS uygulamalı Türkiye denetim standartlarına göre bağımsız denetim. Detay Yayıncılık.
- Uyar, S., & Yelgen, E. (2015). Bilgi ifşası (whistleblowing) ve denetim. *Journal of Management and Economics Research*, 13 (1), 85-106.
- Ünkaya, G., & Dursun, G. D. (2018). İç kontrol sisteminin etkinliği artırmada bilgi ifşası modelinin kurulması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18 (55), 15–24.
- Ünsal, A. (2021). “Whistleblowing” kavramının Türkçeye aktarımında asemantik sorunların meta etik analizi ve bir semantik öneri. *Journal of International Management Educational and Economics Perspectives*, 9 (2), 188–196.
- Walker, S. (2024, May/June). Fighting internal fraud with anonymous whistleblower hotlines. *Fraud Magazine*. <https://www.fraud-magazine.com/cover-article.aspx?id=4295023489>
- Wang, P., Bu, H., & Liu, F. (2022). Internal control and enterprise green innovation. *Energies*, 15 (6), 2193.
- Yaylalı, İ. (2025). İç kontrol sisteminin çalışan verimliliği üzerindeki etkisine yönelik bir araştırma. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 24 (1), 337-362.
- Zeybek Yılmaz, E., & Bayram, A. (2019). Sağlık çalışanlarında örgütsel vatandaşlık davranışı ile etiksel ifşa arasındaki ilişkinin incelenmesi. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (1), 246-267. <https://doi.org/10.33206/mjss.518972>
- Zhou, M., Li, K., & Chen, Z. (2021). Corporate governance quality and financial leverage: Evidence from China. *International Review of Financial Analysis*, 73, 101652.