

Hile Denetiminde Whistleblowing ve Whistleblowing Niyetini Etkileyen Faktörler: Kayseri’de Faaliyet Gösteren Muhasebeciler İle Ampirik Bir Çalışma*

Arzu MERİÇ*

ÖZET

Modern dünya düzeninde, tanık olunan yanlışlıkların yetkililere bildirilmesi için gerekli teknik ve idari destekler oluşturulmaktadır. Şeffaflık ve açıklık, en önemli yönetim ilkelerindedir. Bu bağlamda, yanlışlıkların gizlenmesi, yeni yönetim anlayışı içerisinde tercih edilmeyen bir uygulama olmaktadır.

Çalışmada, bir işletmedeki yanlış uygulamalara tanık olma potansiyeli yüksek olan muhasebe çalışanlarının, tanık oldukları yanlış uygulamaları yetkililere bildirme (whistleblowing) niyeti değerlendirilmiştir. Whistleblowing niyetini etkileyen faktörler ile birlikte, araştırma yürütülmüştür.

Kayseri’deki işletmelerde çalışan, 78 muhasebeci ile yürütülen araştırma sonuçlarına göre; tanık olunan yanlış uygulamaların, özellikle de işletme içinden yetkililere bildirilmesi tercih edilmektedir. Araştırmada, bu tercihi olumlu yönde etkileyen, duyarlılık, sosyal çevre, empati gibi faktörler ile olumsuz yönde etkileyen, tepkiler faktörü değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hileleri, Hile Denetimi, Whistleblowing

JEL Sınıflandırması: M 41, M 42, M 49

Whistleblowing In Fraud Audit and Factors Affecting Whistleblowing Intention: An Empirical Study Among Accountants In Kayseri

ABSTRACT

In modern world order, required technical and executive supports are constituted to inform authorized about wrongness that had been witnessed. Transparency and clarity are so important principle of administration. In this respect, covering wrongness isn't preferring in new administrative mentality.

In this research, whistleblowing intention is taken stock of among the accountants who are in high potential of status to witness wrongness in any business. The research about whistleblowing intention is carried out with influencing factors.

According to the research which carried out among 78 accountants labouring business in Kayseri, when witnessed about wrongness, whistleblowing is preferred especially inside of the business. In the research, factors such as sensitivity, social environment, empathy which affect positively the whistleblowing intention and factor of retaliation which affect negatively the whistleblowing intention, are evaluated.

Keywords: Fraud, Audit, Whistleblowing

Jel Classification: M 41, M 42, M 49

* Makale Gönderim Tarihi: 31.03.2019, Makale Kabul Tarihi:22.10.2019, Makale Türü: Araştırma Makalesi

* Dr. Öğr. Üyesi, İnönü Üniversitesi, Malatya Meslek Yüksekokulu, arzu.meric@inonu.edu.tr, Orcid ID: 0000-0002-6077.

1.GİRİŞ

Organizasyon yapıları, teknolojik imkanlar ve devasa bilgi kitleleri örgütteki yanlışlıkların ve hileli işlemlerin gizlenebilmesini kolaylaştırmıştır. Örgüt çalışanları örgütteki yanlışlıkları göz önüne serme noktasında önemli bir gruptur. Özellikle de muhasebeci ve denetçiler, çalışmalarını sırasında çeşitli yolsuzluk, hile ve suistimallere şahit olmakta ve bunları ifşa etme konusunda sorumluluk taşımaktadırlar. Muhasebeciler işletmelerdeki yapılan hileleri raporlama fırsatına sahip olup söz konusu yanlışlıkları fark edebilen kilit insan kaynakları durumundadırlar.

İngilizce ismi whistleblowing olan, dilimizdeki anlamı, sorun bildirme veya bilgi ifşası olarak ifade edilebilecek uygulama; örgütteki etik dışı, yasa dışı ve gayri meşru uygulamaların çalışanlar tarafından yetkili mercilere aktarılmasıdır. Modern dünya düzeninde yanlışlıkların gizlenmesinin bu uygulama ile önüne geçilmektedir.

Amerika Sertifikalı Yolsuzluk Denetçileri Derneği, yasalara aykırı uygulamaların düzenli resmi denetim sisteminden ziyade bilgi ifşası ile belirlendiğini ve bilgi ifşasının da %60'ının çalışanlardan geldiğini belirtmektedir (Kleinhempel, 2011: 45).

Sertifikalı Hile İnceleme Uzmanları Örgütü (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE), 2012 yılı araştırmasına göre dünya genelinde hileli işlemlerin tespit edilme yöntemleri; ihbarlar (%43,3), yönetim incelemeleri (%14,6), iç denetim (%14,4), tesadüf (%7), muhasebe mutabakatları (%4,8), belge incelemeleri (%4,1), bağımsız denetim(%3,3), gözlem (%1,9), kamu kurumlarının tespitleri (%3), itiraf (%1,5), bilgi teknolojileri kontrolleri (%1,1) ve diğer (%1,1) şeklindedir (Pehlivanlı, 2011:7, ACFE, 2012: 14).

Muhasebe hilelerinin tespit edilme yöntemi olarak önemli bir uygulama olan whistleblowing'in muhasebe meslek mensuplarınca algısının değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

2.WHISTLEBLOWING KAVRAMI

Whistleblowing kavramı olarak ilk kez 1963 yılında hukuki bir belgede kullanılmıştır (Kozak ve Şahin, 2018: 32). Akademik literatürde 1990'lı yıllardan itibaren önem kazanmıştır. En büyük muhasebe skandallarının yaşandığı Enron'da şirket çalışanlarından Sherron Watkins'in ve Worldcom'da şirketi başkan yardımcısı Cynthia Cooper'in çalıştıkları şirkette yaşanan muhasebe hilelerini açığa çıkartmasının ardından whistleblowing popüler bir kavram olarak çok sık kullanılmaya başlanmıştır (Aktan, 2006: 1). Kavram Türk literatürüne ise 2000'li yıllarda girmiştir (Kurnaz vd., 2018: 151).

İngilizce'de ıslık çalmak anlamına gelen kavramın kökeninde, bir İngiliz polisinin suç işleme eğiliminde olan bir kişinin uyarılması amacıyla ıslık çalması anlamı yer almaktadır (Mercan vd., 2012: 171). Kavramın uygulamadan gelen özü; etik değerlere ve yasalara aykırı davranışların bir ıslık ile durdurulmasıdır (Saygan ve Bedük, 2013: 4-5). Kavramın yapılmış bazı tanımları;

Bir örgütte işgörenlerin ya da geçmişte çalışmış olanların örgütteki yasal olmayan, ahlak dışı ve kurallara aykırı eylemleri bu durumları engelleyebilecek kişi ya da kurumlara bildirmesi olarak tanımlanabilir (Uyar ve Yelgen, 2015: 86-87).

Örgütteki yanlış uygulamaların bilgi sahibi kişi tarafından gönüllü olarak yazılı ya da sözlü biçimde, kimliği gizleyerek ya da açık bir biçimde örgüt içindeki yönetsel birimlere ya da örgüt dışına bildirilmesi bilgi ifşası olarak tanımlanabilir (Celep ve Konaklı, 2012: 66)..

Ufuk Aydın, yaptığı çalışmada whistleblowing kavramını “bilgi uçurma” şeklinde Türkçe’ye uyarlamıştır (Aydın, 2002). Şevki Özgener, Ahmet Tanç ve Seher Ulu ise whistleblowing kavramını “sorun bildirme” olarak Türkçe’ye uyarlamışlardır (Özgener vd. 2009). Nejat Bozkurt kitabında kavram olarak “fısıltı eylemi, fısıltı ortamı” ifadelerini kullanmıştır (Bozkurt, 2011: 420).

Türkçe’ye uyarlandığında daha çok ifşa kavramı tercih edilmektedir. Birbirine yakın anlamları olan ihbar ve ifşa kelimelerinin TDK’daki anlamı;

İfşa; suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme olarak tanımlanmakta, ihbar ise; gizli bir şeyi açığa çıkarma ve yayma olarak tanımlanmaktadır (T.C. Başbakanlık Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Türk Dil Kurumu 2018).

Whistleblowing, işletmelerde gerçekleşen yasa dışı, meşru kabul edilmeyen ve etik değerlere uygun olmayan davranış ve eylemlerin işletmedeki çalışanlarca yetkililere bildirilmesidir, şeklinde tanımlanabilir.

3. WHISTLEBLOWING’İN ÖNEMİ

İşletmedeki yasa ve etik dışı bir davranışı reddederek bu tür davranışların değiştirilmesi için yapılması gereken vicdani ve insani bir faaliyet olan whistleblowing, “ispiyonculuk”, “jurnalcilik”, “ajanlık”, “gammazlama”, “sorun çıkarıcı”, “hain” gibi negatif anlam yüklü kelimelerle ifade edilerek sorunlu ve caydırıcı bir kavram algısı oluşturulmaktadır (Aktan, 2006: 3). Meslek etiğine sahip bir çalışanın örgütte mevcut olan yanlış uygulamalara, yolsuzluklara karşı duyarlı olması ve böyle bir durumla karşılaştığında bunu yetkili otoritelere bildirmesi, işyerine karşı sadakatsizlik başta olmak üzere bu gibi olumsuz anlamlarla değil, etik bağlamda dürüstlük olarak değerlendirilmelidir. Whistleblowing ahlaki bir davranıştır.

Hilenin ortaya çıkartılmasında esas kaynak çalışan şikayetleridir. Hile yapanların organizasyondaki konumuna göre değerlendirme yapıldığında düz çalışan, yönetici ve ortak şeklinde bir sıralama yapılırken, hilenin işletmeye verdiği zarar ortak, yönetici ve düz çalışan şeklinde değişmektedir. (Bozkurt, 2011: 34). Bu durumda yaptıkları hileleri gizlemek için çeşitli imkanlara sahip işletmedeki ortak ya da yöneticinin yaptığı hilelerle mücadelede çalışan şikayetleri çok önemli olmaktadır.

Whistleblowing uygulamasının hile ve yolsuzluk olaylarını ortaya çıkarmadaki önemini anlamak için aşağıdaki örnek vakaları değerlendirmek gerekmektedir (Meriç, 2019: 1496):

“Time” dergisinde, üç bayan 2002 yılında, yılın kahramanları olarak ilan edilmiştir. Muhasebe hilelerini ortaya çıkaran önemi sebebiyle kahramanlardan ikisi aktarılmıştır. Kahraman iki bayan, Sherron Watkins ve Cynthia Cooper’dır. Sherron Watkins, ABD’nin en büyük şirketlerinden biri olan Enron’da, genel müdür yardımcılığı sırasında, işletme içinde meydana gelen muhasebe yolsuzluklarını fark eder ve bu durumu şirketin en üst yöneticisine bildirir. Whistleblowing yapan Watkins, genel müdür yardımcılığından alınarak daha düşük statüdeki pasif bir göreve getirilir. Daha sonra Watkins, yolsuzlukları işletme dışından yetkili kişi veya kuruluşlara bildirerek işten ayrılır. Bu yöntemle, önemli bir hile olayı ortaya çıkarılmış olur. Cynthia Cooper ise dünyaca ünlü WorldCom şirketinin mali denetçisi ve başkan yardımcısı olarak çalıştığı anda, şirketin muhasebe hesaplarında oynama yapılarak gerçekleştirilen 9 milyar dolarlık yolsuzluğu saptamıştır ve durumu denetçi şirket olan Arthur Andersen’e bildirmiştir. Ancak denetim şirketi olayı görmezden gelmiştir. Daha sonra Cooper, saptadığı hususları hükümete bildirmiş ve yolsuzluğu ortaya çıkarmıştır (Sayğan ve Bedük, 2013, 3).

Whistleblowing ile kamuda birçok etik dışı faaliyet, hile, savurganlık ve suiistimaller ortaya çıkarılmakta ve kişisel menfaatler hesabına geçecek büyük miktarlardaki servetler engellenerek devlet hazinesine döndürülmektedir. Amerika’da 1986 – 1994 yılları arasında whistleblowing uygulamaları ile 1,8 milyar ABD Doların ABD Hazinesi’ne geri döndüğü tespit edilmiştir (Cemaloğlu ve Akyürek, 2017, 127).

Whistleblowing sayesinde her çalışan aynı zamanda iş arkadaşını denetleme misyonu üstlenmiş olacaktır. Her çalışan sorun bildirme sistemi hakkında açık bir şekilde bilgilendirildiğinde, yaptığı yanlış uygulamanın iş arkadaşı tarafından ihbar edilme olasılığı olacağını her zaman hissedecektir (Uyar ve Yelgen, 2015: 97). Ayrıca arkadaşlarının hile konusunda bilinçli olduğunu ve düzgün işleyen bir iletişim mekanizmasının bulunduğu bilen çalışanın, hile yapma olasılığı azalacaktır (Bozkurt, 2011: 419).

Whistleblowing örgüt içi kültür ve etik değerlerin belirlenmesi ve benimsenmesini sağlarken, iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasında da bir araç olarak kullanılabilir (Banisar, 2011:1). Örgüt içerisinde bu tarz davranışların ortaya konması etik bir ortam hazırlanması açısından faydalıdır. Ayrıca örgüt içinde bu tür uygulamaların olması, iç kontrol mekanizmasının etkinliği ile doğrudan ilişkilidir. Whistleblowing, işletmelerde iç kontrol sağlamaya hizmet etmesi açısından önemlidir. Bu sebeple söz konusu uygulamanın örgütçe benimsenip gerekli kurumsal kurallar ile desteklenmesi gerekir.

4. WHISTLEBLOWING İÇİN UYGUN ORTAM

Whistleblowing içsel ve dışsal olmak üzere iki farklı şekilde ortaya çıkar. İçsel bilgi ifşası, bilgi sahibi çalışanın yazılı ya da sözlü olarak kurumdaki yanlış uygulamaları kurum içinde kendi yöneticisine (Celep ve Konaklı, 2012: 68), kurumdaki üst yönetime ya da etik denetçilere bildirmesidir (Nayir ve Herzig, 2012: 199). Dışsal bilgi ifşasında ise bilgi sahibi çalışanın kurumdaki yanlış uygulamaları yazılı ya da sözlü olarak kurum dışındaki üst otoriteler, medya, yasal merciler ve çeşitli mesleki örgütler gibi yerlere bildirmesidir (Celep ve Konaklı, 2012: 68).

Whistleblowing süreci, işletmelerde iç denetim departmanlarınca en iyi bir şekilde yerine getirilebilecektir. Buna göre iç denetim departmanı, önce gelen bilgi ifşasını gözden

geçirir ve gerekli tedbirleri alır (Schneider, 2008: 74-75). Bu sayede bilgi ifşası içsel süreçte çözüme ulaştırılarak kurumun zaman kaybetmesi, imaj zedelenmesi ve maliyetli bir uygulama olması gibi sorunların önüne geçilmiş olacaktır (Yılmaz, 2009: 16).

Bilgi ifşasının yapılabilmesi için destekleyici bir örgüt kültürü ve yüksek etik değerlerin olması gerekmektedir. Ayrıca örgütlerde bilgi ifşasının raporlanabileceği ofisler bulunmalı, ilgili yasal düzenlemeler ve politikalar olmalı, yönetim tarzı katılımcı olmalı, bilgi ifşasını yapanlara karşı misilleme uygulanmamalıdır (Ahmad, 2011:6, Mercan vd. 2012: 172).

Çalışanlar, yanlış bir uygulamayı ihbarda bulunmaları halinde gerçekten de etkili önlemlerin alınacağına inanmak ve sonucunda kendilerine yansıtacak herhangi bir olumsuzlukla karşılaşmayacaklarına dair güven duymak istemektedirler. Whistleblowing, çalışanların kaygılarını ortadan kaldırabilmek için örgüt içerisinde gerekli düzenlemelerle kurumsallaşmalıdır. Örgüt içi ihbarı mümkün kılacak her türlü imkan sağlanmalıdır. Böylece örgüt içinde iç kontrol kendiliğinden sağlanmış olur. Her çalışan, yapacağı yanlış uygulamanın iş arkadaşları tarafından üst yönetimlere ihbar edileceğini bilecek ve bu tür hatalara yönelmeyecektir. Whistleblowing'in kurumsallaşması için bir takım öneriler sunulabilir (Çiğdem, 2012: 73-74)

1. Whistleblowing'in örgütteki en üst yönetim tarafından benimsenmesi gerekmektedir. Organizasyonda güçlü bir etik kültürü oluşturulmalıdır.

2. Çalışanlar whistleblowing'e yönelik düzenlemeler hakkında bilgilendirilmelidir. Yanlış uygulamaların sınırları belirtilerek çalışanlar bilinçli hale getirilmelidir. Asılsız ihbarların olumsuz sonuçları hakkında çalışanlara bilgi verilmelidir. Geçerli bir ihbar olması sonucunda, çalışan (bilgi ifşasında bulunan) lehine sonuçlar ortaya çıkabileceğine yönelik bir inanç ortamı yaratılmalıdır.

3. Organizasyonda tüm iletişim hatları açık olmalıdır. Yönetim, çalışanların ihbarlarını alacak bir sistem ya da birim oluşturabilir. Bu birimde çalışacak kişi ya da kişilerin güvenilir, etkin iletişim becerisine sahip ve etik hassasiyetlerinin olduğuna inanıldığı kişilerden oluşması son derece önemlidir. İçsel whistleblowing sayesinde her çalışan aynı zamanda iş arkadaşını denetleme misyonu üstlenmiş olacaktır.

4. İfşa eden kişi istemediği sürece kim olduklarının açığa çıkarılmaması ve kimliklerinin gizlenmesi konusuna yönelik etkili önlemler alınmalıdır. Çalışana bu hususta güvence verilmelidir.

5. Whistleblowing konusunda seminerler ve konferanslar düzenlenmeli ve çalışanların bu konudaki hassasiyetleri güçlendirilmelidir.

Whistleblowing kavramı ilk ortaya çıktığı yıllarda olumsuz çağrışımlar yapmış olsa da kurumlardaki aksaklıkları şikayet etmekten kaçınmayan ve onları ihbar eden bireyler, günümüzde artık takdirle karşılanmakta, bir çok ülkede zarar görmemeleri için kanunlarla korunmaktadır (Nayır, 2012: 18-19). Amerikan bürokrasisinin bir muhalefet şekli olan sorun bildirme (whistleblowing) ilk olarak 1960'lı yılların sonlarında ortaya çıkmış ve 1978 yılında çıkarılan Kamu Hizmeti Reform Kanunu ile kurumsallaşmıştır. İngiltere'de 1998 yılında çıkarılan "Kamu Yararına Açığa Vurma Yasası", 1996 yılında çıkarılan "İşgören Hakları Yasası'nın eksikliklerini gidererek, kamu yararına açığa vurmadan dolayı zarar görecektir veya işten çıkarılacak kişileri korumaktadır (Özgener vd., 2009: 288). Fransız Hukukunda bilgi uçurma işçinin ifade özgürlüğü yönünden ele alınmakta ve özellikle işçi sağlığı ve iş güvenliği hususlarında, bu özgürlüğün kullanılabilmesi kabul edilmektedir (Aydın, 2002: 91).

5. YAZIN ARAŞTIRMASI

Whistleblowing ile ilgili yazın araştırması kapsamında yapılan çalışmalar incelenmiş olup, bazılarından elde edilen bilgilere kısaca değinilmiştir.

Apadore vd. (2018), whistleblowing'i muhasebe son sınıf öğrencileri üzerine yaptıkları bir araştırmada değerlendirmişlerdir. Araştırma sonuçlarına göre; bağımsız değişken olarak belirlenen MC- sonuçların büyüklüğü, SC- sosyal çevre, PX- yakınlık gibi faktörler ile bağımlı değişken olarak belirlenen WI- whistleblowing niyeti arasında önemli bir ilişki belirlenmiştir.

Dinç vd. (2018), whistleblowing'i muhasebeciler üzerine yaptıkları bir araştırmada değerlendirmişlerdir. Araştırma sonuçları, örgütsel bağlılığı yüksek olan muhasebecilerin içsel whistleblowing'i sessiz kalmaya nazaran tercih ettikleri şeklindedir. Ayrıca dışsal whistleblowing ile mahlas kullanma arasında güçlü bir ilişki belirlenirken, içsel whistleblowing ile dışsal whistleblowing ve mahlas kullanma arasında negatif yönlü bir ilişki belirlenmiştir.

Kurnaz vd. (2018), whistleblowing'in muhasebe bilgi kalitesinde iç denetim ile birlikte ilişkisi üzerinde bir değerlendirme yapmışlardır. Çalışmada, iç denetim ve whistleblowing'in muhasebe bilgi kalitesine olan etkisi kavramsal olarak değerlendirmeye alınmıştır.

Namazi ve Ebrahimi (2017), whistleblowing'i muhasebeciler üzerine yaptıkları bir araştırmada değerlendirmişlerdir. Araştırma sonuçlarına göre; örgütsel adaletin, whistleblowing tutumunun, dindarlık ve ahlakiliğin hileyi raporlama isteği üzerinde olumlu ve önemli bir etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Ayrıca whistleblowing'i etkileyen faktörler arasında, örgütsel adalet, dindarlık ve yaşın, finansal tablolar ile ilgili whistleblowing'i etkileyen en önemlileri olduğu belirlenmiştir.

Suryanto (2017), whistleblowing'i muhasebeciler üzerine yaptığı bir araştırmada değerlendirmiştir. Çalışmada whistleblowing'de kültürel etinin etkisi araştırılmıştır. Javanese kültürüne sahip muhasebeciler arasında whistleblowing uygulamasına eğilim araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, Javanese kültürüne sahip muhasebecilerin whistleblowing'e ilgi duymadığı, denetim tekniklerini düzeltmek için whistleblowing'i teşvik eden politikaların tasarlanması gerektiği belirlenmiştir.

Uyar ve Yelgen (2015), whistleblowing'in denetim ile ilişkisi üzerine kavramsal bir değerlendirme yapmışlardır. Çalışmada, whistleblowing kavramı kapsamlı bir şekilde incelenerek, denetim ile arasındaki ilişki değerlendirilmiştir.

Latan vd. (2016), whistleblowing'i muhasebeciler üzerine yaptıkları bir araştırmada değerlendirmişlerdir. Çalışmada, Endonezya'daki muhasebecilerin whistleblowing niyetleri, ılımlı olma etkileri ile test edilerek araştırılmıştır. Araştırma sonuçları; denetçilerin whistleblowing niyetlerinin genetik bireysel özelliklerle geliştirilebileceği şeklindedir.

Fatoki (2013), whistleblowing'i muhasebe öğrencileri üzerine yaptığı bir araştırmada değerlendirmiştir. Araştırma sonuçları; öğrencilerin whistleblowing ile ilgili algısı olumlu

olmakla birlikte misilleme korkusu whistleblowing niyetini azaltmakta ve whistleblowing'in maddi kazanımlarla desteklenmesi uygulamayı cazip hale getirmektedir, şeklindedir.

Liyanarachchi ve Adler (2011), whistleblowing'i Avustralya Sertifikalı Muhasebeciler üzerine yaptıkları bir araştırmada değerlendirmişlerdir. Araştırmada, genç ve erkek meslek elemanları whistleblowing uygulamasına daha yakın, orta yaş meslek elemanları ise misilleme ile yüzleştiklerinde whistleblowing uygulamaya istekli olmazken, iş arkadaşlarının misillemeye maruz kalmaları durumunda whistleblowing uygulamaya istekli, 45 yaş üstü ve bayan meslek elemanlarının whistleblowing eğilimi düşük olarak belirlenmiştir.

Seifert vd. (2010), whistleblowing'i muhasebeciler üzerine yaptıkları bir araştırmada değerlendirmişlerdir. Araştırma sonucunda; yüksek seviyede prosedüral adalet, adalet dağılımı, etkileşimli adalet gibi hususları kapsamına alan whistleblowing ilke ve yöntemlerinin, finansal tablo hilesinin organizasyondaki bir muhasebeci tarafından iç raporlama ile bildirilme ihtimalini yükselteceği belirlenmiştir.

Elias (2008), whistleblowing'i denetim öğrencileri üzerine yaptığı bir araştırmada değerlendirmiştir. Mesleki bağlılık ve beklenen sosyalleşme bağlamında öğrencilerin whistleblowing algısı araştırılmıştır. Sonuç olarak, mesleki bağlılık ve beklenen sosyalleşme algısı yüksek olan öğrencilerin whistleblowing eğilimi olduğu belirlenmiştir.

Hwang vd. (2008), whistleblowing'i muhasebeciler ve muhasebe öğrencileri üzerine yaptıkları bir araştırmada değerlendirmişlerdir. Katılımcıların çoğuna göre genel ahlaki duyarlılığın whistleblowing'i teşvik edici unsur olarak en önemli faktör olduğu, organizasyonun politikalarına bağlılığın ikinci önemli faktör olduğu ancak misilleme korkusu ve medyada duyulma korkusu gibi hususların whistleblowing'den caydırıcı faktörler olduğu belirlenmiştir.

Brennan ve Kelly (2007), whistleblowing'i İrlanda'da stajyer denetçiler üzerine yaptıkları bir araştırmada değerlendirmişlerdir. Sonuç olarak, yanlış uygulamaları raporlamak için yeterli biçimsel yapıya sahip işletmelerde whistleblowing açısından stajyer denetçiler istekli olmakta ve sonucunda kariyerlerinin olumsuz etkilenmeyeceğini düşünmektedirler. Ayrıca bir denetçi olarak, partnerinin yanlış uygulamalarını ortaya çıkarmaya ve yetersiz cevaplarına karşı çıkmaya istekli olduklarını beyan etmişlerdir. Ancak 25 yaş üstü stajyerlerde whistleblowing için istekli olma eğilimi azalmaktadır.

Xu (2003), whistleblowing'i iç denetçiler üzerine yaptığı bir araştırmada değerlendirmiştir. Araştırma sonuçlarına göre; nakit teşvikler ve iş güvencesinin sağlanması gibi ödül sistemlerinin iç denetçilerin whistleblowing davranışında önemli bir etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Ödül sistemlerinin şirketlerdeki hileli ve yanlış uygulamaların açıklanmasında pozitif bir etkiye sahip olduğu belirlenmiştir. Ayrıca ahlaki muhakemesi düşük iç denetçilerin nakit ödülü teşviklerine karşı daha duyarlı olduğu belirlenmiştir.

6. ARAŞTIRMA

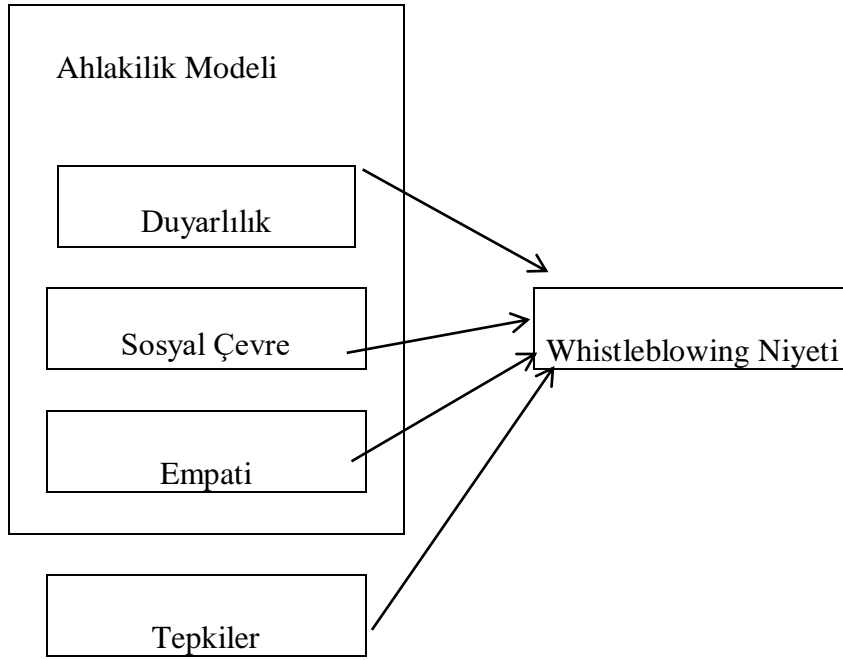
6.1.Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Kapsamı

Hileli uygulamaların ortaya çıkarılmasında en kapsamlı denetim tekniklerinin yetersiz kalabileceği ve hileli uygulamalarının caydırılmasında sosyal değerlerin etkisiz olabileceği dikkate alındığında, hile ile etkin mücadele tekniği olarak düşünülen whistleblowing uygulamasının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Söz konusu uygulamanın işletmelerdeki hileli uygulamalara farkındalığı yüksek personeller olan muhasebe meslek mensuplarının algısı, uygulamayı etkileyen olumlu ve olumsuz faktörler dikkate alınarak, değerlendirilmiştir.

Whistleblowing niyetini, söz konusu uygulamayı etkileyen faktörlerle beraber değerlendirmek amacıyla anket soruları hazırlanmıştır. Bu bağlamda, ahlakilik modelinde yer alan faktörlerin ahlaki bir davranış olan whistleblowing’i etkilediği düşünülerek, modelde yer alan değişkenler ile birlikte whistleblowing niyeti ile ilgili ifadeler değerlendirilerek araştırma ile ilgili bulguların yorumlanması amaçlanmıştır.

Araştırmada kullanılan İngilizce adı “Moral Intensity Model” olan “Ahlakilik Modeli” olarak tercüme edebileceğimiz model; 1991’de Thomas M. Jones tarafından tanıtılmıştır. Ahlakilik (moral intensity); bir olayda zorunlu olan ahlaki kuralların konu ilgili derecesini ele alan bir yapıyı tanımlar (Jones, 1991: 23). Jones modelinin temelini; ahlaki sonuçları, ahlaki yargıları ve ahlaki davranışları ve davranma niyetlerini tanımlama içeriğine sahip Rest’s Four- Component Modeli ile kavramsallaştırmıştır (Lincoln ve Holmes, 2011).

Model kendiliğinden etik sonuçların olmasını sağlayan, ahlakilik diye adlandırılan değişkenler setini içerir. Jones, modelini MC- Magnitude of Consequences, SC- Social Consensus, PE- Probability of Effect, TI- Temporal Immediacy, PX- Proximity ve CE- Concentration of Effect olarak adlandırılan altı boyut ile tasarlamıştır (Alleyne vd., 2013). Modelde, MC, SC ve PX olarak isimlendirilen boyutlara neden olan etkenler, ahlakiliğin (moral intensity) önemli göstergeleri olarak sayılmıştır (Wang vd., 2015, Lincoln ve Holmes, 2011, Arnold Sr vd., 2013). Whistleblowing, ahlakilik (moral intensity) seviyesinden etkilenecek kompleks etiksel karar vermedir (Clements ve Shawver, 2011). Buna göre, whistleblowing niyeti bir model olarak tasarlanırsa aşağıdaki şekildeki gibi olabilir:

Şekil 1: Whistleblowing Niyetinin Faktörleri¹

Kaynak: Latan, Ringle ve Chieappetta Jabbour: 2016

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yöntemi ile yürütülen araştırmada, katılımcıların çalıştıkları işyerlerinin genel özelliklerini belirlemeye yönelik 5 soru, modelde yer alan her bir faktöre ilişkin toplamda 15 soru kullanılmıştır. Ankette yer alan ifadeler, 2018’de Apadore v.d. nin yapmış olduğu çalışmadan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Araştırma kapsamında Kayseri ilindeki sanayi ve ticaret işletmelerinde çalışan muhasebeciler vardır. Bu kapsamda basit tesadüfi yöntem ile belirlenen 78 muhasebe çalışanı ile anket yapılmıştır. Anketle toplanan veriler; SPSS 22.0 paket programına aktarılarak, güvenilirlik, normallik testleri yapılmıştır, frekans ve ortalama değerler belirlenmiştir.

7. BULGULAR

7.1.Katılımcıların Genel Özellikleri

Araştırmanın amacına uygun olarak hazırlanan ankete katılan muhasebecilerin çalıştıkları işyerlerine ilişkin genel özellikleri belirlemek amacıyla birinci bölümde yer alan sorulara verilen yanıtlardan elde edilen bulgular ve frekans dağılımları tablodaki gibidir:

¹ Şekilde, faktörlerin İngilizce anlam karşılığında ziyade Türkçemizde uygun başka kavramlarla ifadesi yer almıştır.

Tablo 1. İşletmelerin Genel Özellikleri

	N	%
İşletmenizin hukuki statüsü;		
Şahıs İşletmesi	2	2,6
Adi Şirket	-	-
Ltd. Şti.	34	43,6
A.Ş.	42	53,8
İşletmenizin ortak sayısı;		
1	16	20,5
2	18	23,1
3-5	24	30,8
5'den fazla	20	25,6
İşletmenizin faaliyet gösterdiği yıllar;		
1-5 yıl	10	12,8
6-10 yıl	8	10,3
10 yıldan fazla	60	76,9
Yöneticinizin işletmedeki konumu;		
Sahip yönetici	58	74,4
Profesyonel yönetici	20	25,6
İşletmenizde istihdam edilen personel sayısı;		
1-10 kişi	12	15,4
11-50 kişi	44	56,4
51-250 kişi	12	15,4
251-1999 kişi	6	7,7
2000 kişiden fazla	4	5,1

7.2. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Kayseri’de faaliyet gösteren firmalarda, çalışan toplam 78 muhasebeciye uygulanan ankete güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach’s Alpha değeri 0,725 olarak belirlenmiştir. Güvenilirlik katsayısına göre, ankete verilen cevapların güvenilir kabul edilebileceği ifade edilebilir. Güvenilirlik katsayıları, whistleblowing uygulama tercihini etkileyen faktörler ile birlikte değerlendiren ankette yer alan her bir ifadeye göre dikkate alındığında; en düşük katsayı 0,692 olarak, en yüksek katsayı 0,724 olarak tespit edilmiştir. Bu katsayılardan, ankette yer alan whistleblowing uygulama tercihini etkileyen faktörler ile birlikte değerlendiren ifadeler verilen yanıtların da güvenilir kabul edilebileceği ifade edilebilir.

7.3. Frekans ve Ortalamalara İlişkin Bulgular

Ankete bir işyerine bağımlı olarak çalışan muhasebecilerin whistleblowing uygulama tercihlerini etkileyen faktörler ile birlikte değerlendirilmesini sağlayan ikinci bölümde, 5 farklı kategoride, toplamda 15 soru yöneltilmiştir.

Ankete, whistleblowing uygulama tercihini etkileyen faktörler; duyarlılık (D), sosyal çevre (S), empati (E) ve tepkiler (T) olarak, whistleblowing tercihini belirlemeye yönelik ifadeler (W) ile kodlanmıştır.

“Duyarlılık- D” faktörü kapsamında, muhasebe hilelerine olan duyarlılığın ölçülmesine yönelik oluşturulan ifadeler “çok önemli - çok önemli değil” aralığında beşli Likert ile değerlendirilmiştir. Bu kategorideki sorulara verilen yanıtların frekans ve ortalama değerleri tablodaki gibidir:

Tablo 2. Whistleblowing Niyetini Etkileyen “Duyarlılık” Faktörüne İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Duyarlılık	N	%	Mean	St.Deviation	%	Mean
D 1	52	66,6	3,74	1,524		
D 2	48	61,5	3,67	1,411	62,8	3,64
D 3	46	59	3,49	1,657		
D 4	50	64,1	3,64	1,537		

“Whistleblowing Niyetini” etkileyen faktörlerden biri “Duyarlılık” olarak ifade edilebilir. Çalışanların işletmelerde meydana gelen hilelere karşı duyarlılığı arttıkça, söz konusu hileli eylemleri yetkililere bildirme (whistleblowing) isteği artacaktır. Duyarlılık faktörü ile ilgili; ankete katılan muhasebe çalışanlarına, muhasebe hilelerinden örnekler ifade edilerek “çok önemli- çok önemsiz” olarak belirlenen beşli Likert ölçeği ile değerlendirmeleri istenmiştir. Bu kapsamda ifadeler;

D 1: Banka kredisi almak için yapılan finansal tablo hataları;

D 2: Daha az vergi ödenmesi için raporlanmayan satışların varlığı;

D 3: İşletme tarafından karşılanan harcamaların şişirilerek, çalışanın kişisel menfaat sağlaması;

D 4: İşletmenin ilişkili olduğu üçüncü taraflardan, çalışanın kişisel menfaat sağlaması; şeklindedir.

Söz konusu ifadelere ilişkin düşünceler; 3,64 değeri ile “önemli” olarak belirlenmiştir. Katılımcıların çoğu, yapılan muhasebe hilelerini “önemli” olarak değerlendirmişlerdir. Bu kategoride; en düşük değer 3,49 ile “İşletme tarafından karşılanan harcamaların şişirilerek, çalışanın kişisel menfaat sağlaması;” ifadesi için, en yüksek değer 3,74 ile “Banka kredisi almak için yapılan finansal tablo hataları;” ifadesi için belirlenmiştir. Ancak her iki değer de “önemli” olarak ifade edilen görüşü belirtmektedir.

“Sosyal Çevre- S” faktörü kapsamında, whistleblowing uygulamasının kişinin kendi çevresinde nasıl karşılandığı ile ilgili ifadeler “kesinlikle katılıyorum- kesinlikle katılmıyorum” aralığında beşli Likert ile değerlendirilmiştir. Bu kategorideki sorulara verilen yanıtların frekans ve ortalama değerleri tablodaki gibidir:

Tablo 3. Whistleblowing Niyetini Etkileyen “Sosyal Çevre” Faktörüne İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Sosyal Çevre	N	%	Mean	St.Deviation	%	Mean
S 1	44	56,4	3,54	1,326		
S 2	54	69,3	3,85	1,218	63,5	3,71
S 3	56	71,8	3,87	1,210		
S 4	44	56,4	3,59	1,200		

“Whistleblowing Niyetini” etkileyen faktörlerden bir diğeri “Sosyal Çevre” olarak ifade edilebilir. Çalışanların sosyal çevresindeki kişilerce whistleblowing uygulaması tercih edildiğinde veya uygulama takdir gördüğünde, hileli eylemleri yetkililere bildirme (whistleblowing) isteği artacaktır. Sosyal Çevre faktörü ile ilgili; ankete katılan muhasebe çalışanlarına, çalıştıkları işletmelerde meydana gelen yanlış uygulamalara tanık olmaları halinde, durumu yetkililere bildirme şeklindeki davranışlarının, sosyal çevrelerinde nasıl karşılandığını belirlemeye yönelik ifadelerle “kesinlikle katılıyorum- kesinlikle katılmıyorum” olarak belirlenen beşli Likert ölçeği ile değerlendirmeleri istenmiştir. Bu kapsamda ifadeler;

S 1: Meslektaşlarım bu davranışımı onaylar;

S 2: Önem verdiğim çoğu insan bu davranışımı onaylar;

S 3: Fikirlerini önemseydiğim çoğu insan bu davranışımı onaylar;

S 4: Hayatımdaki insanlar da yanlış uygulamalara şahit olmuşlarsa, bu durumu yetkililere bildirirler; şeklindedir.

Söz konusu ifadelerle ilişkin düşünceler; 3,71 değeri ile “katılıyorum” olarak belirlenmiştir. Katılımcıların çoğu, sosyal çevrelerinin whistleblowing uygulamasını onayladıklarını ve katılım durumunu “katılıyorum” olarak görüş bildirerek belirtmişlerdir. Bu kategoride; en düşük değer 3,54 ile “Meslektaşlarım bu davranışımı onaylar;” ifadesi için, en yüksek değer 3,87 ile “Fikirlerini önemseydiğim çoğu insan bu davranışımı onaylar;” ifadesi için belirlenmiştir. Ancak her iki değer de “katılıyorum” olarak ifade edilen görüşü belirtmektedir.

“Empati- E” faktörü kapsamında, işletmedeki yanlış uygulamaların mağdurlarını anlama ile ilgili ifade “kesinlikle katılıyorum- kesinlikle katılmıyorum” aralığında beşli Likert ile değerlendirilmiştir. Bu kategorideki sorulara verilen yanıtların frekans ve ortalama değerleri tablodaki gibidir:

Tablo 4. Whistleblowing Niyetini Etkileyen “Empati” Faktörüne İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Empati	N	%	Mean	St.Deviation
E 1	46	59	3,51	1,225

“Whistleblowing Niyetini” etkileyen faktörlerden bir diğeri “Empati” olarak ifade edilebilir. Çalışanların işletmedeki yanlış uygulamalar sonucu mağduriyetin farkında olmaları, hileli eylemleri yetkililere bildirme (whistleblowing) isteğini arttıracaktır. Empati faktörü ile ilgili; ankete katılan muhasebe çalışanlarına, çalıştıkları işletmelerde meydana gelen yanlış uygulamalar sonucu mağduriyetin farkında olmasını belirlemeye yönelik ifadeye “kesinlikle katılıyorum- kesinlikle katılmıyorum” olarak belirlenen beşli Likert ölçeği ile değerlendirmeleri istenmiştir. Bu kapsamda ifade;

E 1: Bir organizasyonda yasa dışı, etik dışı ve gayri meşru uygulamanın mağdurunu anlarım; şeklindedir. Söz konusu ifadeye ilişkin düşünceler; 3,51 değeri ile “katılıyorum” olarak belirlenmiştir. Katılımcıların çoğu, işletmelerde meydana gelen yanlış uygulamalar

sonucu mağdur olan tarafı anladığını ve katılım durumunu “katılıyorum” olarak görüş bildirerek belirtmişlerdir.

“Tepkiler- T” faktörü kapsamında, whistleblowing uygulama tercihi sonucu karşılaşılan tepkiler ile ilgili ifadeler “kesinlikle katılıyorum- kesinlikle katılmıyorum” aralığında beşli Likert ile değerlendirilmiştir. Ancak dikkat edilmesi gereken husus; diğer faktörlere olumlu yönde verilen yanıtlar whistleblowing’i olumlu yönde etkilerken, bu faktöre olumsuz yönde verilen yanıtlar whistleblowing’i olumlu yönde etkilememektedir. Bu kategorideki sorulara verilen yanıtların frekans ve ortalama değerleri tablodaki gibidir:

Tablo 5. Whistleblowing Niyetini Etkileyen “Tepkiler” Faktörüne İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Tepkiler	N	%	Mean	St.Deviation	%	Mean
T 1	26	33,4	2,59	1,454		
T 2	22	28,2	2,46	1,474	33,95	2,67
T 3	34	43,5	3,03	1,432		
T 4	24	30,7	2,59	1,242		

“Whistleblowing Niyetini” etkileyen faktörlerden bir diğeri “Tepkiler” olarak ifade edilebilir. Çalışanların, işletmelerde meydana gelen yanlış uygulamalara tanık olmaları halinde, durumu yetkililere bildirdiklerinde, işveren ve diğer çalışanların tepkileri ile uygulamadan caydırıcı diğer etkenler, hileli eylemleri yetkililere bildirme (whistleblowing) isteğini azaltacaktır. Tepkiler faktörü ile ilgili; ankete katılan muhasebe çalışanlarına, çalıştıkları işletmelerde meydana gelen yanlış uygulamalara tanık olmaları halinde, durumu yetkililere bildirme şeklindeki davranışlarının, işveren ve diğer çalışanlarca tepki görmesi ve söz konusu uygulamadan vazgeçiren etkenleri belirlemeye yönelik ifadelerle “kesinlikle katılıyorum- kesinlikle katılmıyorum” olarak belirlenen beşli Likert ölçeği ile değerlendirmeleri istenmiştir. Bu kapsamda ifadeler;

T 1: Yanlış uygulamaları yapan kişinin bana karşı tavır almasından korkarım;

T 2: Çalıştığım işyerinin bana misilleme yapacağından korkarım;

T 3: Çalıştığım işyerinin adını çıkartmak istemem;

T 4: Süreci üstesinden gelemeyecek derecede stresli bulurum, şeklindedir.

Söz konusu ifadelerle ilişkin düşünceler; 2,67 değeri ile “kararsızım” olarak belirlenmiştir. Katılımcıların bir kısmı whistleblowing uygulamasını olumsuz olarak etkileyen ifadelerle katılım gösterirken, bir kısmı katılım göstermemişlerdir. Bu kategoride; en düşük değer 2,46 ile “Çalıştığım işyerinin bana misilleme yapacağından korkarım;” ifadesi için “katılmıyorum” görüşü, en yüksek değer 3,03 ile “Çalıştığım işyerinin adını çıkartmak istemem;” ifadesi için “kararsızım” görüşü belirlenmiştir.

“Whistleblowing Niyeti- W”yi belirlemeye yönelik oluşturulan ifadeler “kesinlikle katılıyorum- kesinlikle katılmıyorum” aralığında beşli Likert ile 2 soru kapsamında değerlendirilmiştir. Bu kategorideki sorulara verilen yanıtların frekans ve ortalama değerleri tablodaki gibidir:

Tablo 6. Whistleblowing Niyetine İlişkin Frekans ve Ortalamalar

Whistleblowing Niyeti	N	%	Mean	St.Deviation	%	Mean
W 1	68	87,2	4,38	3,871		
W 2	32	41	3,15	1,359	64,1	3,77

Bu kategoride yer alan ifadeler “Whistleblowing Niyetini” belirlemeye yönelik oluşturulmuştur. Çalışanların, işletmelerde meydana gelen yanlış uygulamalara tanık olmaları halinde, durumu yetkililere bildirmeleri iki şekilde olmaktadır. İşletme içinden yetkililer ve işletme dışından yetkililere bildirim olmak üzere iki uygulama tercihi olmaktadır. Ankete katılan muhasebe çalışanlarından, çalıştıkları işletmelerde meydana gelen yanlış uygulamalara tanık olmaları halinde, durumu yetkililere bildirme iki şekilde ifade edilerek “kesinlikle katılıyorum- kesinlikle katılmıyorum” olarak belirlenen beşli Likert ölçeği ile değerlendirmeleri istenmiştir. Bu kapsamda ifadeler;

W 1: Durumu işletme içindeki yetkililere bildiririm;

W 2: İşletme içinden bir çözüm üretilmediyse, durumu işletme dışındaki yetkililere bildiririm; şeklindedir.

Söz konusu ifadelerle ilişkin düşünceler; 3,77 değeri ile “katılıyorum” olarak belirlenmiştir. Katılımcıların çoğu whistleblowing uygulama tercihindedir. Bu kategoride; “Durumu işletme içindeki yetkililere bildiririm;” ifadesi için 4,38 değeri ile “kesinlikle katılıyorum” görüşü belirlenmiştir. “İşletme içinden bir çözüm üretilmediyse, durumu işletme dışındaki yetkililere bildiririm;” ifadesi için 3,15 değeri ile “katılıyorum” görüşü belirlenmiştir. Buna göre; katılımcıların çoğunun daha çok işletme içi bildirim yapma (içsel whistleblowing) tercihinde olduğu ifade edilebilir.

8. SONUÇ

Şeffaflaşma ve açıklık ilkesi, yanlışlıkların gizlenmesi eğilimini azaltmaktadır. Bu bağlamda, organizasyonlarda yanlış uygulamaların yetkililere bildirilmesi için gerekli teknik donanım sağlanmaktadır.

Uygulamanın, muhasebe hileleri ile mücadelede ve muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada önemli bir payı vardır. Çeşitli hile araştırmaları kurumlarının raporları arasında, hilelerin ortaya çıkarılma yöntemi olarak, whistleblowing (şikayet ve ihbar) ilk sıralarda yer almaktadır.

Çalışmada, Kayseri ilinde faaliyet gösteren işletmelerdeki muhasebe çalışanlarının whistleblowing niyeti ve bu niyeti etkileyen faktörler ile ilgili algıları değerlendirilmiştir. İşletmelerdeki yanlış uygulamalara tanık olma potansiyeli yüksek olan muhasebe çalışanları, hedef kitle olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, araştırma, rastgele seçilen 78 muhasebe çalışanlarına anket yöntemi ile yapılmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre, katılımcıların çoğu, işletmelerdeki yanlış uygulamalara tanık olduklarında, durumu yetkililere (özellikle de işletme içindeki yetkililere) bildirme

eğiliminde (whistleblowing niyetinde) olduklarını ifade etmişlerdir. Söz konusu whistleblowing niyetini olumlu yönde etkileyen, muhasebe hilelerine olan duyarlılıkları, sosyal çevrelerinin bu bildirim ile ilgili düşünceleri ve yanlış uygulama sonucu oluşan mağduriyeti anlama durumu değerlendirilmiştir. Katılımcıların çoğu, muhasebe hilelerine karşı duyarlıdır. Katılımcıların çoğunun, sosyal çevreleri whistleblowing davranışını onaylayan kimselerden oluşmaktadır. Katılımcılar, yanlış uygulama sonucu mağdur olan tarafı anlamaktadır. Whistleblowing niyetini olumsuz yönde etkilediği düşünülen, işveren ve diğer çalışanlar tarafından da yapılabilen tepkisel eylemler ve davranışların olması hususu da değerlendirilmiştir. Katılımcıların bir kısmı söz konusu whistleblowing niyetini olumsuz etkileyen durumlardan etkileneceğini ifade etmiş, bir kısmı etkilenmeyeceğini ifade etmiştir.

Whistleblowing uygulamasını tercih eden muhasebe çalışanlarının varlığı, whistleblowing uygulamasının örgütçe benimsenip gerekli kurumsal kurallar ile desteklenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Hile ile mücadeledeki önemine istinaden, bilgi ifşasının yapılabilmesi için destekleyici bir örgüt kültürü ve etik değerlerin oluşturulması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- ACFE (2012), “2012 Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse”, <http://www.acfe.com/rtnn.aspx> (15.12.2018)
- Ahmad, Syahrul Ahmar (2011), Internal Auditors And Internal Whistleblowing Intentions: A Study Of Organisational, Individual, Situational And Demographic Factors, Doctor Of Philosophy, Edith Covan University, School Of Accounting, Finance And Economics.
- Aktan, Coşkun Can (2006), “Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki Ve Vicdani Red Davranışı: Whistleblowing”, *Mercek Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 1 Ekim, ss.19-36.
- Alleyne, Philmore - Hudaib, Mohammad - Pike, Richard (2013), “Towards a Conceptual Model of Whistleblowing Intentions Among External Auditors”, *The British Accounting Review*, Volume: 45, Issue: 1, pp.10-23.
- Apadore, Kogilavani- Chin, Chan Yee - Qi, Mabel Ding Cheau - Yan, Tham Mun - Yu-Sinn, Waynnie Goh Min, Wong Tze (2018), “Factors Affecting Whistleblowing Intention: An Empirical Study” *South East Asia Journal Of Contemporary Business, Economics And Law*, Volume: 15, Issue: 5, pp.104-114.
- Arnold Sr, Donald F.- Dorminey, Jack W.- Neidermeyer, A. A., Neidermeyer, Presha E. (2013), “Internal and External Auditor Ethical Decision- Making”, *Managerial Auditing Journal*, Volume: 28 Issue: 4, pp.300-322.
- Aydın, Ufuk (2002), “İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi İfşası (Whistleblowing)”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 2, ss.79-100.
- Banisar, David (2011), “Whistleblowing: International Standards And Developments”, <http://ssrn.com/abstract=1753180> (15.12.2018)

- Brennan, Niamh- Kelly, John (2007), "A Study Of Whistleblowing Among Trainee Auditors", The British Accounting Review, Volume: 39, Issue: 1, pp.61-87.
- Bozkurt, Nejat (2011), İşletmelerin Kara Deliği: Hile, Çalışan Hileleri, Alfa Yayınları, 2. Basım.
- Clements, Lynn H. - Shawver, Tara (2011), "Moral Intensity And Intentions of Accounting Professionals To Whistle-blow Internally", Journal of Forensic Studies in Accounting and Business, Volume: 3, Issue: 1, pp.67-82.
- Celep, Cevat - Konaklı, Tuğba (2012), "Bilgi İfşası: Eğitim Örgütlerinde Etik Ve Kural Dışı Uygulamalara Yönelik Bir Tepki", E- International Journal Of Educational Research, Cilt: 3 Sayı: 4, ss.65-88.
- Cemaloğlu, Necati - Akyürek, Muhammet İbrahim (2017), "Örgütlerde Whistleblowing (Bilgi Uçurma)", Turkish Journal of Educational Studies, Cilt:4, Sayı:3, Ekim, ss.123-142.
- Çiğdem, Serpil (2012), "Büro Yönetiminde Whistleblowing Ve Etik İlişkisi", 11. Ulusal Büro Yönetimi Ve Sekreterlik Kongresi, Isparta.
- Dinç, M. Sait- Kuzey, Cemil- Güngörmüş, Ali Haydar, Atalay, Bedia (2018), "Exploring Predictors Of Internal, External And Anonymous Whistle-Blowig Intentions: A Quantitative Analysis Of Accounting Professionals", International Journal Of Applied Statistics And Econometrics, Volume:1, pp.18-29.
- Elias, Rafik (2008), "Auditing Students' Professional Commitment And Anticipatory Socialization And Their Relationship To Whistleblowing", Managerial Auditing Journal, Volume: 23, Issue: 3, pp.283-294.
- Fatoki, Olawale (2013), "Internal Whistleblowing Intentions Of Accounting Students In South Africa: The Impact Of Fear Of Retaliation, Materiality And Gender", Journal Of Social Science, Volume: 37, Issue: 1, pp.31-44.
- Hwang, Dennis- Staley, Blair,-Chen, Ying Te- Lan, Juh-Shan (2008), "Confucian Culture And Whistle-Blowing By Professional Accountants: An Exploratory Study", Managerial Auditing Journal, Volume: 23, Issue: 5, pp.504-526.
- Jones, Tohamas M. (1991), "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue- Contingent Model", The Academy of Management Review, Volume: 16, Issue: 2, pp. 366-395.
- Kleinhempel, M. (2011), "Whistleblowing: Not Easy Thing To Do", https://actoolkit.unprme.org/resourcepdf/NG_20110306_effectiveexecutive_governance_whistleblowing.pdf (15.12.2018)
- Kurnaz, Niyazi- Ercan, Cuma- Kestane, Ali (2018), "Muhasebe Bilgi Kalitesi Ekseninde İç Denetim ve Bilgi İfşası (Whistleblowing) İlişkisi", Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 1, ss.150-169.

- Kozak, Meryem Akođlan- Şahin, Sibel (2018), “Bilgi İfşası (Whistleblowig) Ve Etik İkilem Üzerine Çıkarımlar”, *Anatolia Turizm Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 29, Sayı:1, ss.31-38.
- Latan, Hengky, Ringle- Christian M., Jabbour, Charbel Jose Chiappetta (2016), “Whistleblowing Intentions Among Public Accountants In Indonesia: Testing For The Moderation Effects”, *Journal Business Ethics*, Volume: 152, pp.573-588.
- Lincoln, Sarah Hope- Holmes, Elizabeth K. (2011), “ Ethical Decision Making: A Process Influenced by Moral Intensity”, *Journal of Healthcare, Science and Humanities*, Volume: 1, Issue: 1, pp. 55-69.
- Liyanarachchi, Gregory A. - Adler, Ralph (2011), “Accountants’ Whistle-Blowing Intentions: The Impact Of Retaliation, Age And Gender”, *Australian Accounting Review*, Volume: 21, Issue: 2, pp.167-182.
- Mercan, Nuray- Altınay, Ayşenur- Aksanyar, Yaşar (2012), “Whistleblowing (Bilgi İfşası, İhbar) Ve Yolsuzlukla Mücadelede İç Denetimin Değişen Ve Gelişen Rolü”, *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, ss.167-176.
- Meriç, Arzu - Elden, Bedirhan (2019), “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Whistleblowing’in Önemi ve Muhasebe Öğrencilerinin Whistleblowing Tercihleri: Kayseri Üniversitesi Örneđi”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt:12, Sayı:62, ss.1495-1503.
- Namazi, Mohammad- Ebrahimi, Fahime (2017), “A Study Of Accountants’ Whistle-Blowing Intention: Evidence From Iran”, *International Journal Business Governance And Ethics*, Volume:12, pp.349-373.
- Nayir, Dilek Z.- Herzig, Christian (2012), “Value Orientations As Determinants Of Preference For External And Anonymous Whistleblowing”, *Journal Of Business Ethics*, Volume: 107, pp.197-213.
- Özgener, Şevki- Tanç, Ahmet - Ulu, Seher (2009), “Çalışma Yaşamında Sorun Bildirme Sistemi”, Aşkın Keser, Gözde Yılmaz, Senay Yürür E. (Editör), “Çalışma Yaşamında Davranış Güncel Yaklaşımlar”, *Umuttepe Yayınları*, Kocaeli.
- Pehlivanlı, Davut (2011), “Türkiy’de Suistimal, Etik Kurallara Uyumsuzluklar”,http://www.asildenetim.com/images2/etik_kurallara_uyumsuzluklar_turkiyede_suiistimal.pdf (15.12.2018)
- Sayđan, Sahra - Bedük, Aykut (2013), “Ahlaki Olmayan Davranışların Duyurulması (Whistleblowing) Ve Etik İklimi İlişkisi Üzerine Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 28, Sayı:1, ss.1-23.
- Schneider, Arnold (2008), “The Roles Of Internal Audit In Complying With The Sarbanes-Oxley Act”, *International Journal Of Disclosure And Governance*, Volume: 6, Issue: 1, pp.69-79.

- Seifert, Deborah L.- Sweeney, John T.- Joireman, Jeff - Thornton, John M. (2010), “The Influence Of Organizational Justice On Accountant Whistleblowing”, *Accounting, Organizations and Society*, Volume: 35, Issue: 7, pp.707-717.
- Suryanto, Tulus (2017), “Cultural Ethics And Consequences In Whistle-Blowing Among Professional Accountants: An Empirical Analysis”, *Journal Of Applied Economic Sciences*, Volume: 12, Issue: 6, pp.1725-1731.
- Uyar, Süleyman - Yelgen, Esin (2015), “Bilgi İfşası (Whistleblowing) Ve Denetim, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 1, ss.85-106.
- Wang, Jijie- Keil, Mark- Wang, Li (2015), “The Effect of Moral Intensity on Employees’ Bad News Reporting”, *Journal of Computer Information Systems*, Volume: 55, Issue: 3, pp.1-10.
- Xu, Yin (2003), “Reward Systems, Moral Reasoning, And Internal Auditors’ Whistle-Blowing Wrongdoing Behavior”, Department Of Accounting, College Of Business And Public Administration, Old Dominion University.
- Yılmaz, Emel G. (2009), “Kurumsal İletişim Ve Prensiplere Dayalı Kurumla Uyuşmazlık Davranışı: Whistleblowing”, *Uluslararası Davraz Kongresi, Isparta*.