



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**BAĞIMLI MUHASEBECİLERİN BİLGİ İFŞASINDA
BULUNMALARININ PLANLI DAVRANIŞ TEORİSİ
KAPSAMINDA İNCELENMESİ**

DOKTORA TEZİ

TÜLAY ÖZBEK KABADAYI

DOÇ. DR. MUSTAFA YILMAZ İÇERLİ

AKSARAY-2025

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**BAĞIMLI MUHASEBECİLERİN BİLGİ İFŞASINDA
BULUNMALARININ PLANLI DAVRANIŞ TEORİSİ
KAPSAMINDA İNCELENMESİ**

DOKTORA TEZİ

TÜLAY ÖZBEK KABADAYI

DANIŞMAN: DOÇ. DR. MUSTAFA YILMAZ İÇERLİ

JÜRİ ÜYESİ: PROF. DR. YUNUS CERAN

JÜRİ ÜYESİ: PROF. DR. MUSTAFA AY

JÜRİ ÜYESİ: DOÇ. DR. MEHMET FARUK ÖZÇINAR

JÜRİ ÜYESİ: DOÇ. DR. ÖMER YAZAN

AKSARAY-2025

TELİF HAKLARI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren (....) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : Tülay
Soyadı : ÖZBEK KABADAYI
Bölümü : İşletme Anabilim Dalı
İmza :
Teslim Tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı : Bağımlı Muhasebecilerin Bilgi İfşasında Bulunmalarının Planlı Davranış Teorisi Kapsamında İncelenmesi

İngilizce Adı : An Examination of Whistleblowing by Dependent Accountants within the Framework of the Theory of Planned Behavior

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı: Tülay ÖZBEK KABADAYI

İmza :

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

Tülay ÖZBEK KABADAYI tarafından hazırlanan “**Bağımlı Muhasebecilerin Bilgi İşşasında Bulunmalarının Planlı Davranış Teorisi Kapsamında İncelenmesi**” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı’nda Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

	<u>Kabul</u>	<u>Ret</u>	<u>İmza</u>
Danışman: (Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ) (İşletme, Aksaray Üniversitesi)	☐	☐	
Üye: (Prof. Dr. Yunus CERAN) (İşletme, Selçuk Üniversitesi)	☐	☐	
Üye: (Prof. Dr. Mustafa AY) (İşletme, Selçuk Üniversitesi)	☐	☐	
Üye: (Doç. Dr. Mehmet Faruk ÖZÇINAR) (Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi, Aksaray Üniversitesi)	☐	☐	
Üye: (Doç. Dr. Ömer YAZAN) (İşletme, Aksaray Üniversitesi)	☐	☐	

Tez Savunma Tarihi: 21/07/2025

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Prof. Dr. Aybala ÇAYIR

İmza

TEŞEKKÜR SAYFASI

Doktora eğitimim süresince, yalnızca akademik hayatımda değil, her konuda bilgi ve tecrübeleriyle bana yol gösteren, rehberliği ve desteğiyle yanımda olan kıymetli hocam ve tez danışmanım Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ'ye sonsuz teşekkür ederim. Tez İzleme Komitemde yer alarak önerileriyle çalışmama katkıda bulunan değerli hocalarım Doç. Dr. Mehmet Faruk ÖZÇINAR ve Doç. Dr. Ömer YAZAN'a, tez savunma jürimde yer alan Prof. Dr. Yunus CERAN ve Prof. Dr. Mustafa AY hocalarıma teşekkürlerimi sunarım. Bu süreçte bana her zaman anlayış gösteren, sabrı ve sevgisiyle yanımda olan sevgili eşime ve hayatım boyunca desteklerini benden esirgemeyen varlıkları ile bana güç katan kıymetli aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Tezin hazırlanmasında destek olan tüm akademisyenlere ve araştırma sürecinde katkılarını esirgemeyen herkese teşekkür ederim.

Emeği geçen herkese en içten şükranlarımı sunarım.

ÖZET

Muhasebe hileleri kamu yararına yönelik ciddi bir tehdit oluşturmaktadır ve bilgi ifşasında bulunma en etkili hile ortaya çıkarma mekanizmalarından biri olmaya devam etmektedir. Araştırmanın amacı, bilgi ifşası kavramına yönelik olarak, bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma davranışının Planlı Davranış Teorisi (PDT) kapsamında incelenmesidir. Bu çerçevede, çalışmada birinci bölüm denetim, denetim türleri ve denetçi, ikinci bölüm hile ve bilgi ifşasında bulunma, üçüncü bölüm ise uygulama kısmından oluşmaktadır. Bağımlı muhasebecilerin önemli bir muhasebe hilesini ihbar etme niyetlerini modellemek için PDT hile üçgeni ile entegre edilmiştir. Bu bağlamda araştırma modelinin ölçümü için SmartPLS 4.1.0.6 paket programı kullanılmıştır. Ölçüm modelinin ardından SmartPLS 4.1.0.6 paket programı kullanılarak hipotez testi için yapısal model değerlendirilmiştir. Araştırma, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden (TÜRMOB) elde edilen veriler doğrultusunda belirlenen örneklem kapsamında, basit tesadüfi örnekleme yöntemiyle Türkiye genelinde uygulanmıştır. Bağımlı 410 muhasebeciden alınan yanıtlara dayanan sonuçlar, bilgi ifşasında bulunma konusundaki tutum, öznel norm, kontrol algıları ve ifşa niyeti düzeylerinin yüksek olduğunu göstermiştir. Ayrıca algılanan öznel norm ve tutumun bilgi ifşasında bulunma niyeti üzerinde doğrudan etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öte yandan algılanan davranışsal kontrolün ifşa niyeti üzerinde doğrudan bir etkisi olmadığı gözlemlenmiştir. Bulgular, bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma niyetini açıklamak ve tahmin etmek için entegre teorik modelin kullanılmasına yönelik kanıtlar sunmaktadır. Ayrıca, gerek kurumsal etik kültürünü geliştirmek isteyen kurumlar ve düzenleyiciler ile, gerekse de ihbar niyetini etkileyen çevresel ve bireysel faktörleri anlamaya çalışan araştırmacılar için yol gösterici olacaktır.

Anahtar Kelimeler : Bilgi Ifşası, Bağımlı Muhasebeciler, Denetim, Hile Üçgeni, Planlı Davranış Teorisi

Bilim Kodu : 112202

Sayfa Adedi : 170

Yazar : Tülay ÖZBEK KABADAYI

Danışman : Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ

ABSTRACT

Accounting frauds poses a significant threat to public interest, and whistleblowing remains one of the most effective mechanisms for uncovering such misconducts. This study aims to examine the whistleblowing behavior of dependent accountants within the framework of the Theory of Planned Behavior (TPB). The study consists of three main sections: the first covers auditing, types of audits, and auditors; the second explores fraud and whistleblowing; and the third presents the empirical application. To model the intention of dependent accountants to report major accounting fraud, the Theory of Planned Behavior was integrated with the Fraud Triangle framework. The measurement of the research model was conducted using SmartPLS 4.1.0.6, followed by structural model evaluation for hypothesis testing. The study was carried out across Türkiye, primarily within the Central Anatolia region, using simple random sampling based on data obtained from TÜRMOB (Union of Turkish certified accountant and sworn public accountant chambers). Results derived from responses of 410 dependent accountants indicate high levels of attitude, subjective norm, perceived behavioral control, and intention toward whistleblowing. Furthermore, it was found that perceived subjective norms and attitudes have a direct effect on whistleblowing intentions, while perceived behavioral control does not exhibit a direct effect. The findings provide evidence supporting the use of an integrated theoretical model to explain and predict whistleblowing intentions among dependent accountants. These insights are deemed to offer valuable guidance for both institutions and regulators aiming to enhance ethical culture and researchers seeking to understand the environmental and individual factors influencing whistleblowing behavior.

Keywords : Whistleblowing, Dependent Accountants, Audit, Fraud Triangle, Theory of Planned Behavior

Science Code : 112202

Number of Pages : 170

Author : Tülay ÖZBEK KABADAYI

Supervisor : Assoc. Prof. Mustafa Yılmaz İÇERLİ

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKLARI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI.....	iii
TEŞEKKÜR SAYFASI	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
DENETİM, DENETİM SÜRECİ VE DENETÇİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	3
1.1. Denetim Kavramı	3
1.2. Denetim Türleri	6
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	6
1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi.....	6
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	8
1.2.1.3. Faaliyet (Performans) Denetimi.....	8
1.2.2. Denetim Zamanına Göre Denetim Türleri	9
1.2.2.1. Sürekli (Yıllık) Denetim	10
1.2.2.2. Sınırlı (Ara) Denetim	11
1.2.2.3. Son Denetim.....	11
1.2.3. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri	12
1.2.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	12
1.2.3.2. İhtiyari (İsteğe Bağlı) Denetim	12
1.2.3.3. Özel Denetim	13
1.2.4. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	13
1.2.4.1. İç Denetim.....	14
1.2.4.1.5. İç Denetim – İç Kontrol İlişkisi	21
1.2.4.2. Dış Denetim	22
1.3. Denetçi Kavramı ve Denetçi Nitelikleri.....	24
1.3.1. İç Denetçiler	25

1.3.2. Kamu Denetçileri.....	26
1.3.3. Bağımsız Denetçiler	27
1.4. Denetim Standartları	28
1.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	29
1.4.1.1. Genel Standartlar	30
1.4.1.2. Çalışma Alanı (Saha Çalışması) Standartları.....	30
1.4.1.3. Raporlama Standartları	31
1.5. Denetçinin Değişen Sorumlulukları	32
İKİNCİ BÖLÜM	35
HİLE KAVRAMI, MODELLER VE BİLGİ İFŞASINDA BULUNMA DAVRANIŞI	35
2.1. Hile ve Dolandırıcılık Kavramı.....	36
2.1.1. Dolandırıcılık ve Güven.....	37
2.2.2. Hileyi Belirleyen Unsurlar (Hile Modelleri).....	37
2.2.2.1. Hile Üçgeni Modeli	38
2.2.2.2. Hile Elması (Karusu) Modeli	40
2.2.2.3. Hile Beşgeni	41
2.2. Hile Türleri (En Yaygın Hile Türlerine Örnekler).....	41
2.2.1. Çalışanların Zimmetine Para Geçirmesi	44
2.2.2. Satıcı/Tedarikçi Hileleri	44
2.2.3. Müşteri Tarafından Yapılan Hileler	45
2.2.4. Yönetim Hileleri (Finansal Tablo Hileleri).....	45
2.2.5. Yatırım Hileleri ve Diğer Tüketici Hileleri.....	45
2.3. Hile Denetimine Reaktif ve Proaktif Açından Yaklaşım	46
2.4. Bilgi İfşasında (Whistleblowing) Bulunma Davranışı	49
2.4.1. Bilgi İfşası Kavramı	49
2.4.2. Bilgi İfşası Özellikleri	52
2.4.2.1. Bilgi İfşası Süreci İçin Gerekli Ön Koşullar	52
2.4.2.2. Bilgi İfşasının Meşruiyet Şartları	53
2.4.3. Bilgi İfşası Türleri	54
2.4.3.1. İçsel Bilgi İfşası (Internal Whistleblowing)	55
2.4.3.2. Dışsal Bilgi İfşası (External Whistleblowing).....	56
2.5. Bilgi İfşası Süreci	57
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	62

BAĞIMLI MUHASEBECİLERİN BİLGİ İFŞASINDA BULUNMALARININ PLANLI DAVRANIŞ TEORİSİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ.....	62
3.1. Planlı Davranış Teorisi (PDT)	62
3.1.1. Algılanan Davranışsal Kontrol	64
3.1.2. Özne Normlar	65
3.1.3. Davranışa Yönelik Tutum	66
3.2. Bilgi İfşası Niyetini Modellemek İçin Entegre Bir Çerçeve	66
3.2.1. Fırsat	70
3.2.1.1. Çevresel Özellikler	70
3.2.1.2. Algılanan Davranışsal Kontrol (Kontrol Algıları)	72
3.2.2. Teşvikler / Baskı	74
3.2.2.1. Dış Teşvikler	74
3.2.2.2. İçsel Teşvikler	75
3.2.2.3. Algılanan (Özne) Normlar	76
3.2.3. Tutum/Rasyonelleştirme (Ussallaştırma)	77
3.2.3.1. Tutum	79
3.3. Literatür Taraması	80
3.4. Araştırma	84
3.4.1. Araştırmanın Yöntemi	85
3.4.2. Araştırmanın Sınırlılıkları	85
3.4.3. Araştırma Sorusu, Hipotez Geliştirme ve Araştırma Modeli	86
3.4.4. Araştırmanın Evren ve Örneklemi	90
3.4.5. Veri Toplama Tekniği ve Aracı	91
3.4.5.1. Pilot Çalışma Bulguları	92
3.4.6. Araştırmanın Bulguları	93
3.4.6.1 Katılımcılara İlişkin Demografik Bulgular	94
3.4.6.2. Ölçeklere İlişkin Betimsel Bulgular ve Normallik Analizleri	96
3.4.6.3. Farklılık Analizi Bulguları	100
3.4.6.4. Korelasyon Analizi Bulguları	105
3.4.6.5. Ölçüm Modeline İlişkin Bulgular	106
3.4.6.6. Yapısal Model Analizi ve Hipotez Testleri	110
SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER	112
KAYNAKÇA	118
EKLER.....	149
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ TEZ DEĞERLENDİRME FORMU	153

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Hile Türleri	43
Tablo 2. Şirkette Hileyi Azaltmaya Yönelik Reaktif ve Proaktif Mekanizmalar	48
Tablo 3. Hile/Yanlış Türleri.....	57
Tablo 4. TÜRMOB (Çalışanların Kütüğe Kayıtlı Olanlar - Olmayanlar Özet Tablosu).....	90
Tablo 5. Demografik Bulgular	95
Tablo 6. Demografik Bulgular (Yaşanılan Şehre Göre)	95
Tablo 7. Ölçeklere İlişkin Betimsel Bulgular	96
Tablo 8. İfşa Niyetine İlişkin Betimsel Bulgular	96
Tablo 9. Algılanan Davranışsal Kontrole İlişkin Betimsel Bulgular	97
Tablo 10. Algılanan Özel Norma İlişkin Betimsel Bulgular	98
Tablo 11. İfşaya Yönelik Tutuma İlişkin Betimsel Bulgular.....	99
Tablo 12. Normallik Dağılımları	100
Tablo 13. Cinsiyete Göre T-Testi Sonuçları	101
Tablo 14. Yaşa Göre Anova Testi Sonuçları	102
Tablo 15. Medeni Duruma Göre T-Testi Sonuçları.....	102
Tablo 16. Kurum Türüne Göre Anova Testi Sonuçları	103
Tablo 17. Çalışma Süresine Göre Anova Testi Sonuçları	104
Tablo 18. Etik Dersi Alma Durumuna Göre T-Testi Sonuçları.....	105
Tablo 19. Korelasyon Sonuçları	105
Tablo 20. PLS ile Yapılan Ölçüm Modeli Analizinden Elde Edilen Birleşme Geçerliği, İç Tutarlılık ve T-İstatistiği Değerlerine İlişkin Bulgular.....	108
Tablo 21. Fornell-Larcker Kriteri Sonuçları	109
Tablo 22. HTMT Sonuçları.....	109

Tablo 23. Hipotez Testi Sonuçları	111
---	-----



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Bilgi İfşası Süreci	59
Şekil 2. Planlı Davranış Teorisi	63
Şekil 3. Hile Üçgeni ve Planlı Davranış Teorisi	68
Şekil 4. Bilgi İfşası Niyetine İlişkin Bütünleşik Model ve İlişkiler	69
Şekil 5. Hile Üçgeni ve Planlı Davranış Teorisinin Birleşimi	79
Şekil 6. Bilgi İfşası Niyetine İlişkin Bütünleşik Model, İlişkiler ve Hipotezler.....	89
Şekil 7. Ölçüm Modeli Sonuçları.....	107
Şekil 8. Yapısal Model Sonuçları	110

KISALTMALAR

ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği)
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİDDK	: Kamu İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	: International Federation of Accountants
İİA	: İç Denetim Enstitüsü
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
ISO	: International Organization for Standardization (Uluslararası Standartlar Teşkilatı)
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
PDT	: Planlı Davranış Teorisi
SBDS	: Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı
SEC	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sabanes – Oxley Yasası
SPK	: Semaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TI – NL	: Transparency International Netherlands
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

TÜRMÖB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler
Odaları Birliğı

vb. : ve benzeri

vd. : ve diğlerleri

YMM : Yeminli Mali Müşavir



GİRİŞ

Günümüzde bilgi, iletişim ve ulaşım teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, ekonomik ve sosyal yaşamın tüm alanlarında etkisini göstermektedir. Yaşanan bu hızlı dönüşüm; belirsizlik, artan rekabet, teknolojik imkânlar, yeni uygulamalar ve bireysel çıkar odaklı davranışların işletmelerde yaygınlaşmasına neden olmuş, bu durum da etik dışı uygulamaların ve kurumsal suistimallerin artmasına zemin hazırlamıştır.

Muhasebe mesleği, kamu yararını gözeten yapısı nedeniyle söz konusu etik dışı davranışlardan doğrudan etkilenmektedir. Muhasebeciler; finansal bilgiye doğrudan erişebilme ve mali tablo manipülasyonlarını tespit edebilme imkânına sahip olmaları sayesinde, hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir rol oynayabilmektedirler. Geçmişte Enron ve WorldCom gibi şirketlerde yaşanan büyük skandallarda bu durum açıkça gözlemlenmiştir. Söz konusu şirketlerde görev yapan muhasebeciler Sherron Watkins ve Cynthia Cooper, ortaya çıkardıkları yolsuzluklarla Time dergisi tarafından “Yılın Kişisi” seçilmiştir. Ancak tüm bu örneklerle rağmen, muhasebe alanında bilgi ifşası konusu hâlâ etik açıdan en çok tartışılan alanlardan biri olmaya devam etmektedir. Literatürde, bireylerin sıklıkla sessiz kalmayı tercih ettiği ve ifşada bulunma davranışından kaçındığı vurgulanmaktadır.

Muhasebe skandallarının yalnızca geçmişte değil, günümüzde de küresel düzeyde önemli sorunlara yol açtığı bilinmektedir. Enron ve Arthur Andersen örneklerinin ardından, son yıllarda yaşanan Wirecard (Almanya), Luckin Coffee (Çin), Carillion (İngiltere), Evergrande (Çin) ve Türkiye’deki bazı tasarruf finansman şirketlerinin iflas süreçleri, muhasebe sistemlerinin ve denetim mekanizmalarının şeffaflık ve etik bağlamında yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu gelişmeler, ifşada bulunma davranışının etkinliğini artırmaya yönelik mevzuat değişikliklerini de beraberinde getirmiştir. Özellikle 2002 tarihli Sarbanes-Oxley (SOX) ve 2010 tarihli Dodd-Frank yasaları bu alandaki en kapsamlı yasal düzenlemelerin başında gelmektedir.

Bu çalışma, bağımlı muhasebecilerin önemli bir muhasebe hilesi karşısında bilgi ifşasında bulunma niyetini ve davranışını incelemeyi amaçlamaktadır. Literatürde, bilgi ifşasına

yönelik çalışmaların çoğunun iç kontrol sistemleri ve yöneticilerin etik algıları üzerine odaklandığı; ancak bağımlı muhasebeciler özelinde yürütülen ampirik çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir.

Kuramsal çerçevede, birey davranışlarını açıklamakta sıklıkla kullanılan PDT'nin temel alındığı bir model oluşturularak; muhasebe hilelerinin açıklanmasında yaygın şekilde kullanılan Hile Üçgeni bu modele entegre edilmiştir. Çalışmada, muhasebecilerin bilgi ifşası niyetleri; tutum, öznel norm ve algılanan davranışsal kontrol değişkenleri aracılığıyla değerlendirilmiştir. Bu nedenle, çalışmanın temel problemi; bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasına yönelik niyetlerini etkileyen bireysel ve çevresel faktörlerin hangi boyutlarda şekillendiğinin ortaya konulmasıdır. Araştırmada, tutum, öznel norm (sosyal baskı) ve algılanan davranışsal kontrol unsurlarının bilgi ifşası davranışı üzerinde etkisinin olup olmadığı ve eğer varsa bu etkinin düzeyi ve söz konusu faktörlerin ortaya koyduğu sonuçlar ele alınmaktadır. Bu kapsamda, çalışmanın temel araştırma soruları şu şekilde özetlenebilir: Bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşası davranışında, tutum, sosyal baskı ve algılanan davranışsal kontrol faktörlerinin etkisi var mıdır? Bu faktörlerin etkisi hangi düzeydedir? Bu faktörlerin ortaya koyduğu sonuçlar nelerdir?

Araştırma kapsamında nicel bir yöntem benimsenmiş ve veriler, Türkiye genelinde bağımlı olarak çalışan 410 muhasebeciden anket yoluyla toplanmıştır. Toplanan verilerin analizinde SmartPLS 4.1.0.6 paket programı kullanılmış; önce ölçüm modeli, ardından yapısal model test edilerek hipotezler değerlendirilmiştir.

Çalışmanın kapsamı, yalnızca bağımlı muhasebeciler ile sınırlıdır. Ayrıca, çalışmanın temelinde beyanlara dayalı veriler yer almakta olup, gözleme dayalı davranışsal veriler toplanmamıştır. Bu kapsamda, çalışmanın birinci bölümünde denetim, denetim türleri ve denetçi kavramı; ikinci bölümünde hile, suistimal ve bilgi ifşası kuramsal açıdan ele alınmış; üçüncü bölümde ise araştırma modeli, yöntem, veri analiz süreci ve bulgular detaylandırılmıştır. Bu çalışmanın, kurumsal etik kültürü geliştirmek isteyen kurumlar ve düzenleyiciler için yol gösterici olacağı, ayrıca araştırmacılara bilgi ifşası niyetini etkileyen çevresel ve bireysel faktörleri anlamada katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM, DENETİM SÜRECİ VE DENETÇİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Küresel ekonomik sistemde yaşanan gelişmeler ve artan bilgi ihtiyacı, işletmelerde şeffaflık, güvenilirlik ve hesap verebilirliğin önemini daha da artırmıştır. Bu kapsamda denetim, yalnızca finansal raporların doğruluğunu güvence altına alan bir araç olmanın ötesine geçerek, işletme yönetimi ile paydaşlar arasında güven inşa eden stratejik bir faaliyet haline gelmiştir.

Bu bölümde, denetim kavramı ve amaçları çerçevesinde, denetimin farklı türleri ayrıntılı olarak ele alınmakta; zaman, amaç, yapılma nedeni ve denetçilerin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar açıklanmaktadır. İç ve dış denetim ayrımı kapsamında iç denetçiler, kamu denetçileri ve bağımsız denetçilerin rolleri incelenerek, denetim sistemindeki görev ve sorumlulukları ortaya konulmaktadır. Ayrıca, denetim faaliyetlerinin evrensel standartlara uygun şekilde yürütülmesini sağlayan genel kabul görmüş denetim standartlarına yer verilerek; genel, çalışma alanı ve raporlama standartları alt başlıklarında bu standartlar irdelenmektedir.

Bölümün son kısmında ise, iş ortamında yaşanan değişimlerin denetçiler üzerindeki etkisi incelenmekte ve denetçilerin günümüzde üstlendikleri yeni sorumluluklar açıklanmaktadır.

1.1. Denetim Kavramı

Son yıllarda yaşanan teknolojik gelişmeler, artan rekabet ve toplumun hızla büyümesi, karar alıcılara sunulan bilgilerin güvenilir, ihtiyaca uygun, tarafsız ve anlaşılır olma gerekliliğini artırmıştır. Bilginin stratejik önemi ve değeri gün geçtikçe artarken, muhasebe bilgi sistemleri de işletme yönetiminde en önemli bilgi kaynaklarından biri haline gelmiştir. Ekonomik, sosyal ve toplumsal koşulların giderek ağırlaşması, daha karmaşık muhasebe prosedürlerinin uygulanmasını zorunlu kılmış; bu durum da muhasebe sisteminde yer alan

bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Bu noktada, bilgilerin doğruluğu ve geçerliliğinin sağlanması, aynı zamanda gelecekte ortaya çıkabilecek riskli durumların öngörülebilmesi açısından denetim olgusu, günümüzün en önemli kurumsal ve yönetsel meselelerinden biri haline gelmiştir. Bu gelişmeler, denetim uygulamalarına yönelik yeni yasal ve yapısal düzenlemelerin gerekliliğini de beraberinde getirmiştir.

Denetimin tarihi oldukça eskiye dayanmaktadır. Sanayileşme sonrası yaşanan ekonomik genişlemeyle birlikte farklı ticari organizasyonlar ortaya çıkmış ve bu gelişim, denetimin kurumsal bir ihtiyaç olarak doğmasına neden olmuştur. Özellikle anonim şirketlerde, hissedarların yatırımlarının kötüye kullanılmadığından emin olunması adına yöneticilerin düzenli olarak hesap vermesi zorunlu hale gelmiştir. Hileli uygulamaların, işletme verimsizliklerini ya da gecikmeleri gizleyebilme riski taşıması nedeniyle, birçok ülkede hükümetler denetçilerin muhasebe kayıtlarını kontrol etmesini ve raporlamasını zorunlu kılan yasal hükümler oluşturmuştur (Durmuş, 2019, s. 88).

Denetim, değişen iş ortamı koşullarına bağlı olarak denetçi uygulamalarını yeniden şekillendiren, yüksek düzeyde uzmanlık gerektiren profesyonel hizmetlerden biridir. Temel olarak denetim; kuruluşların ve süreçlerinin belirli ilke, standart ve mevzuat çerçevesinde incelenerek değerlendirilmesini ifade etmektedir. Bu değerlendirme süreci, ilgili süreçlere ilişkin bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmeye yöneliktir. Aynı zamanda, iş süreçlerinin yöneticiler, yasal otoriteler veya diğer paydaşlar tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğini kontrol etme işlevi de taşımaktadır (Aalst vd., 2010, s. 90).

Denetim, ekonomik ve finansal faaliyetlerin gerçek mahiyetinin kabul görmüş ölçütlerle olan uygunluk derecesinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilen inceleme ve değerlendirme sürecidir. Bu sürecin amacı, elde edilen kanıtlara dayanarak ulaşılan sonuçların ilgili kullanıcılarla paylaşılmasıdır. Denetim, bu yönüyle yalnızca teknik bir kontrol aracı değil; aynı zamanda yönetim, hesap verebilirlik ve şeffaflık açısından da kurumsal yapının temel bileşenlerinden biri olarak kabul edilmektedir (Akyüz ve Kestane, 2020, s. 186).

Genel anlamda denetim; uzman kişiler aracılığıyla sağlanan bilgilerin önceden belirlenmiş ilke, kural ve standartlara uygunluğunun araştırılması, bu amaçla gerekli kanıtların toplanması ve ulaşılan sonuçların sistematik biçimde raporlanması süreci olarak tanımlanabilir. Bu süreç, aynı zamanda onaylanmış politikaların veya standart işletim prosedürlerinin uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirlemeye yönelik belgelenmiş

bir kontrol mekanizması işlevi görmektedir (López-Villar & Dolva, 2021, s. 25).

Denetim, finansal raporlama sürecinde güvenilirliğin sağlanması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve karar alıcılar açısından bilgilerin değerinin artırılması amacıyla önemli bir işlev üstlenmektedir. Denetim kavramına ilişkin yapılan çeşitli tanımlar dikkate alındığında, denetimin temel kapsamını ve sürecini belirleyen ve şekillendiren başlıca özellikler şu şekilde sıralanabilir (Uzay, 1999, s. 37–46; Erdoğan, 2002, s. 56):

- İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili bilgiler içerir: Birçok işletmenin özellikle kamuya açılmasından sonra, finansal raporlama önemli bir ilgi alanı haline gelmiştir. Finansal raporlar, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin iddiaları yansıtmakta; bu iddiaların doğruluğu, güvenilirliği, eksik ve aksayan yönlerinin tespiti ile finansal bilgilerin değerinin artırılması ise denetçilerin yürüttüğü denetim faaliyetleri aracılığıyla sağlanmaktadır.
- Önceden belirlenmiş ortak esaslara dayalı bir karşılaştırmadır: Denetçilerin, denetim faaliyetlerine güven duyulabilmesi ve anlam ile kavram birliğinin sağlanabilmesi amacıyla çalışmalarına yardımcı olacak kural, ilke, düzenleme ya da standartlara göre bilgi topladıkları ve bu bilgileri karşılaştırdıkları görülmektedir.
- Objektif inceleme, kanıt toplama ve değerlendirmeyi gerektirir: Denetim fonksiyonunun yürütülmesinde en önemli unsur önyargısızlık ilkesidir. Denetim sürecinde ilgililere sunulacak bilgilerin hazırlanmasında, denetçilerin mesleki yeterlilikleri, bağımsız incelemeler yapmaları ve elde edilen kanıtların objektif olması büyük önem taşımaktadır.
- Denetim uzman kişilerce yürütülen bir süreçtir: Denetim, tek bir işlem değil; denetçi olarak nitelendirilen uzman kişilerce yürütülen, birbirini izleyen aşamaları içeren ve ihtiyaç duyulan bilgi ile belgelerin planlı, akılcı ve anlamlı bir biçimde elde edilmeye çalışıldığı dinamik bir faaliyettir.
- Sonuçların ilgili taraflara raporlanmasıdır: Denetçilerin, ilgili taraflara finansal bilgi ve olaylara ilişkin görüş oluşturma ve bu görüşü sunma sorumluluğu bulunmaktadır. Denetçi, faaliyetleri sonucunda topladığı kanıtları değerlendirerek ulaştığı sonuçlara ilişkin görüşünü yazılı bir raporla açıklamaktadır.
- Denetim geleceğe dönük tahmindir: Denetim, gerçekleşmiş işlem, olay ve faaliyetlerden yola çıkılarak olanın (gerçekleşenin) belirlenmesi ve olması gerekenle karşılaştırılmasını içeren sistematik bir süreçtir. Bu nedenle denetimin temelinde, geçmişe ait ulaşılan sonuçlara dayanarak geleceğe yönelik olası riskler için önlemlerin belirlenmesi

yer almaktadır.

1.2. Denetim Türleri

Denetim türleri, literatürde farklı değişkenler dikkate alınarak çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar; denetimi gerçekleştiren kurumun ya da denetçilerin statüsü ve niteliği, denetlenen kurumun yapısı, denetimin konusu ve amacı, kapsamı, uygulanma nedenleri ile denetim faaliyetlerinde kullanılan yöntem ve teknikler gibi ölçütlere dayanmaktadır. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemeleri ve 3568 sayılı yasa çerçevesinde yapılan denetimler de bu sınıflandırma kapsamında değerlendirilmektedir (Haftacı, 2011, s. 5; López-Villar & Dolva, 2021, s. 26–27; Dalak, 2000, s. 68). Bu bölümde literatürde, çalışmada literatürde sıkça karşılaşılan sınıflandırma başlıkları esas alınarak denetim türleri açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Literatürde, denetime ilişkin sınıflandırmaların genellikle denetimin amacı ve konusu temelinde ele alındığı görülmektedir. Bu doğrultuda, denetim türleri çoğunlukla üç ana başlık altında incelenmektedir: mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet (performans) denetimi.

1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi

Mali tablo denetimi, en sık tercih edilen denetim türlerinden biri olup muhasebe denetiminin temel başlangıç aşaması olarak değerlendirilmektedir. Bu denetim türünde, denetimin konusunu işletmelerin mali tabloları oluşturmaktadır. Denetimin temel amacı ise, söz konusu mali tabloların (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu, kâr dağıtım tablosu) tüm yönleriyle genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri ile geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında yer alan finansal raporlama standartlarına uygunluğunun belirlenmesidir (Karanfiloğlu, 1999, s. 30; Doğan ve Hilal, 2019, s. 30).

Mali tablo denetimi; işletmelerin faaliyet dönemlerine ait mali işlemlerini ve bu tablolarda yer alan bilgilerin ilgili taraflar açısından makul düzeyde güvence sağlayıp sağlamadığına ilişkin bir görüş oluşturmak amacıyla gerçekleştirilmektedir (Tosun, 2021, s. 103). Denetçiler, bu süreci belirli bir plan dâhilinde ve önceden kabul edilmiş ölçütlere göre

yürütürerek, işlemlerin aranan niteliklere sahip olup olmadığını daha kolay tespit edebilmektedir. Böylece denetim işlemleri, ilgili mevzuat ve düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirildiğinde, kamuya veya diğer ilgili taraflara sunulan bilgilerin tarafsızlığı ve yeterliliği konusunda da güvence sağlanmış olmaktadır. Ayrıca, mali tablo denetiminde denetime tabi mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve denetim sürecinde elde edilen kanıtların tarafsızlığı, ancak denetimin işletme dışından kişilerce yani bağımsız ya da dış denetçiler tarafından yürütülmesiyle mümkün olabilmektedir (Erdoğan, 2002, s. 52).

Denetçiler, yalnızca mali tabloları değil, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve dürüstlüğü de değerlendirmektedir. Bu amaçla, mali tabloları oluşturan işlemlere ilişkin bilgi, belge ve kayıtlar; tarafsızlık ve belgelendirme ilkeleri başta olmak üzere, muhasebenin temel kavramları çerçevesinde incelenmektedir (Kaval, 2005, s. 10).

Denetçiler, mali tablo denetimini yürütürken aşağıdaki hususları dikkate alarak değerlendirmelerde bulunmaktadır (Otero, 2019, s. 9-11).

- Muhasebe uygulamaları için seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının yeterli ve açık olup olmadığını,
- Seçilen muhasebe politikalarının genel kabul görmüş ölçütlerle uyumlu olup olmadığını,
- Maddi doğruluk testleri yoluyla, işletmelerin mali tablolarına ilişkin tahminlerinin tutarlı olup olmadığını,
- Muhasebenin “tam açıklama” kavramı çerçevesinde, mali tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcıların karar verme süreçlerine katkı sağlayacak şekilde açık, anlaşılır ve karşılaştırılabilir nitelikte olup olmadığını,
- Muhasebenin “önemlilik” kavramı doğrultusunda, mali olay ve işlemlerin nispi ağırlık ve değerinin işletmenin mali yapısı, kârlılığı, performansı vb. üzerindeki etkilerine ilişkin açıklamaların yeterli olup olmadığını,
- Mali tabloların, başlıklar dâhil olmak üzere tüm bölümlerinde kullanılan ifadelerin muhasebe mesleğine özgü terimlerle uygun biçimde ifade edilip edilmediğini değerlendirmektedirler (MESICIC, 2013, s. 4).

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmelerin her bir bölümünün faaliyet amaçlarına göre önceden belirlenmiş ölçütlere uyma ve bu ölçütleri uygulama derecesinin belirlenmesi açısından, denetimin özü bakımından en dar kapsamlı denetim türü olarak değerlendirilmektedir (Kaval, 2005: 11). Bu denetim türünde, yürütülen işlerin; yetkili otoriteler tarafından faaliyet amaçlarına ulaşmak üzere geliştirilen kural, yöntem, politika, prosedür, emir, talimat, sözleşme gibi belgeler ile yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu incelenmektedir (Kavut vd., 2009, s. 41–42; INTOSAI, 2019, s. 5–6).

Uygunluk denetiminin kapsamını, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen ölçütlere uyup uymadığının değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu denetim türünde etkinliğin sağlanabilmesi; dosyalama, arşivleme ve raporlama sistemlerinin düzenli işlemesine ve denetçilerin denetim alanlarına ilişkin yetkinlik düzeylerine bağlıdır (Thottoli, 2021, s. 137–138).

Uygunluk denetimi, işletmelerde özellikle iç kontrol sisteminde düzenin sağlanabilmesi ve istenen çıktıların elde edilebilmesi açısından önemli bir denetim türü olarak öne çıkmaktadır. Bu denetim kapsamında, işletmelerin iç yapılarındaki çalışma düzeninin uygunluğu genellikle işletme içi kişiler tarafından değerlendirilmekte; işletmelerin vergi mevzuatına uygunluğunu belirlemeye yönelik vergi incelemeleri ise işletme dışı denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, uygunluk denetimi denetimin uygulanacağı işin niteliğine ve örgüt bölümüne bağlı olarak hem iç denetim hem de dış denetim şeklinde yürütülebilmektedir (Thottoli, 2021, s. 140; Başpınar, 2005, s. 39–40).

1.2.1.3. Faaliyet (Performans) Denetimi

Günümüz insanların ihtiyaçları sınırsızken, ekonomik birimlerin kaynakları sınırlıdır. Bu nedenle, işletmelerin yönetsel faaliyetlerinde etkinliğin sağlanması; üretim faktörlerinin ne ölçüde verimli kullanıldığına bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Kaynak kullanımının incelenmesine yönelik olarak, kaynakların belirlenen hedeflere uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit etme noktasında faaliyet denetimi öne çıkmaktadır (Kebeli, 2020, s. 9).

Faaliyet denetimi, işletmeyi bütüncül bir bakış açısıyla tüm yönleriyle değerlendirdiğinden, iç denetime kıyasla daha ayrıntılı bir süreç olarak kabul edilmektedir (Young, 2012, s. 16). Bu denetim türü; işletmelerin önceden belirlemiş olduğu tahmin, amaç ve hedeflerinin

(örneğin bütçe, performans, kârlılık, büyüme vb.) uygun kriterler aracılığıyla özellikle bütçe ve performans ölçütleri kullanılarak örgütsel yapı, iş akışları ve yönetim performansı açısından değerlendirilmesini amaçlamaktadır.

Faaliyet denetimleri, işletmelerin genel performans düzeyini, hedeflere ulaşma seviyesini ve yürütülen faaliyetlerin verimliliğini ortaya koymaya yönelik olarak gerçekleştirilmektedir (Yılancı, 2018, s. 5). Ancak, ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik gibi ölçütlerin her işletmede ve hatta aynı işletmenin farklı departmanlarında dahi farklılık gösterebilmesi nedeniyle, faaliyet denetimlerinde işletme faaliyetlerinin nesnel ve karşılaştırılabilir ölçütlerle değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır (Young, 2012, s. 3; Akbulut, 2007, s. 23–24).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları'na (ISSAI 300-26) göre, faaliyet (performans) denetçileri, denetim tasarımının uygulanabilirliğini sağlamak ve süreci kolaylaştırmak amacıyla genellikle sonuç odaklı, problem odaklı veya sistem odaklı yaklaşımlar arasından ya da bu yaklaşımların bir kombinasyonundan seçim yapmaktadır (Muda vd., 2018, s. 1322).

Faaliyet denetimi kapsamında yürütülen incelemeler, yalnızca işletme faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bir başarı değerlendirmesi ile sınırlı değildir. Bunun ötesinde, işletmelerin başarıya ulaşmasında etkili olan ya da başarısızlıkla sonuçlanan süreçlere ilişkin aksayan yönlerin belirlenmesi, bu sorunlara neden olan faktörlerin analiz edilmesi, gerekli düzeltici önlemlerin ve iyileştirme önerilerinin sunulması da faaliyet denetimi raporlaması kapsamında yer almaktadır (Kaval, 2005, s. 9).

1.2.2. Denetim Zamanına Göre Denetim Türleri

Bu tür bir sınıflandırmada, denetim uygulama zamanı esas alınarak denetimler; sürekli (yılsonu) denetim, sınırlı (ara) denetim, karardan önce ve karardan sonra yapılan denetim, anlık denetim, sürekli denetim ve süreksiz denetim gibi alt başlıklar altında gruplandırılmaktadır (Demirtaş Aydoğan, 2016, s. 774; Haftacı, 2011, s. 8; Ertekin, 2004, s. 59). Zaman açısından yapılan bu denetim türü ayrımı, denetimi yürüten denetçilerin niteliği veya statüsü dikkate alındığında, söz konusu denetim faaliyetlerinin bağımsız denetim kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

1.2.2.1. Sürekli (Yılsonu) Denetim

Sürekli denetim, özellikle bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, muhasebe ve denetim alanlarında karşılaşılan zorluklar ile yaşanan skandallar nedeniyle, denetime tabi işletmeler açısından denetim yaptırılmasını zorunlu kılan bir denetim türü olarak öne çıkmaktadır. Bu denetim türünün “sürekli”, “yılsonu” ya da “yıllık” gibi kavramlarla ifade edilmesi; denetim sözleşmesinin dönem sonu (31.12.XX) gelmeden önce yapılmış olmasını ve denetçinin herhangi bir süre veya denetim alanı kısıtlaması olmaksızın denetimi yürütebilmesini ifade etmektedir. Sürekli denetimde, işletmelerin mali tablolarının mevzuat hükümleri çerçevesinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartlarına uygunluğu esas alınmakta ve denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesi mümkün olmaktadır (Demirtaş Aydoğan, 2016, s. 775).

Sürekli denetim, muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen finansal tabloların içerdiği mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek amacıyla gerçek zamanlı bir yaklaşım sunmaktadır. Bu süreçte, bilgisayar destekli denetim teknikleri ile analitik yöntemler kullanılarak elektronik denetim kanıtları toplanmakta ve elde edilen bulgular doğrultusunda ulaşılan sonuçlar, denetim raporu aracılığıyla bilgi kullanıcılarına iletilmektedir (Cankar, 2006, s. 71).

Sürekli denetim, daha sık ve kapsamlı inceleme ile gözlem yapma ihtiyacını ortadan kaldırmış; yıl boyunca denetim alanlarına belirli aralıklarla sürekli erişim imkânı sağlamıştır. Bu durum hem denetim faaliyetlerinin etkinliğini hem de bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güveni artırmıştır (Memiş ve Tüm, 2011, s. 146).

Sürekli denetim, denetçilere nitelikli ve yeterli bilgi sağlama, denetim faaliyetlerinde herhangi bir sınırlama olmaksızın birden fazla gözlem aracı (denetim tekniği) kullanarak denetim standartlarını tam anlamıyla uygulama gibi çeşitli avantajlar sunmaktadır. Ancak, sürekli kontrol süreci önemli ölçüde çaba gerektirmekte ve beraberinde çeşitli maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte, günümüzde internet tabanlı finansal raporlamaya geçişin yaygınlaşmasıyla birlikte, denetim faaliyetlerinde bilişim teknolojilerinin kullanımı artış göstermiştir (Okan Gökten ve Gökten, 2016, s. 61). Bu gelişmeler doğrultusunda sürekli denetim, artık dijital ortamda bilgi teknolojileriyle yürütülen bir denetim biçimi olarak ele alınmakta; işlemlerin gerçekleştiği anda ya da hemen sonrasında, eş zamanlı veya fiili zamanlı denetim yapılmasını ifade eden bir yöntem olarak önem kazanmaktadır. Bu nedenle, sürekli denetimde teknolojinin benimsenmesiyle birlikte çeşitli zorlukların ortadan kalktığı söylenebilmektedir (Vasarhelyi vd., 2012, s. 268).

1.2.2.2. Sınırlı (Ara) Denetim

İşletmeler, yılın 3., 6. ve 9. aylarında olmak üzere, üçer aylık dönemler itibarıyla ara mali tablolar hazırlamaktadır. Sınırlı denetim, yılda belirli aralıklarla gerçekleştirilen ve daha küçük kapsamlı kontroller içeren bir denetim türü olup, sürekli denetim yapan denetim şirketleri tarafından ara dönem mali tabloların tüm önemli yönleriyle değerlendirilmesi ve raporlanması amacıyla uygulanmaktadır (Gürbüz, 1990, s. 16).

Denetçilerin her zaman tüm işlemleri tüm yönleriyle denetlemesi hem zorlayıcı hem de zaman alıcı bir süreçtir. Bu nedenle sınırlı denetimin, denetçilere kolaylık sağladığı ve zamandan tasarruf imkânı sunduğu ifade edilebilmektedir. Bununla birlikte, sınırlı denetimde kanıt toplama süreci sınırlı ve geçici niteliktedir. Bu durum, sürekli denetime kıyasla finansal tablolara karşı daha düşük düzeyde bir güvence sunulmasına yol açmaktadır (Doğan ve Hilal, 2019, s. 51–52).

Sınırlı denetim, bilgi kullanıcılarına makul güvence sunmaktan ziyade, sürekli denetimin güven düzeyini desteklemeye yönelik bir güvence sağlamaktadır. Bu yönüyle sınırlı denetim, sürekli denetimin bir parçası olarak değerlendirilebilmektedir (Uyar, 2015, s. 20).

SPK'nın Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nin 4. maddesine göre, sınırlı bağımsız denetim; ara dönem finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi, değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması sürecidir. Bu kapsamda, işletmelerin ara döneme ilişkin genel amaçlı tam set finansal tabloları ve/veya özet finansal tabloları sınırlı denetim incelemesine tabi tutulmaktadır (SPK, Seri: X, No: 22).

Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2410'a göre ise sınırlı denetimin amacı; ara dönem mali tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğuna, bu tablolarda ve işletmenin sürekliliğini ciddi ölçüde etkileyebilecek herhangi bir hususun bulunup bulunmadığına ilişkin yeterli kanıtların toplanması ve bu bulgular doğrultusunda denetimin sonuçlandırılmasıdır (Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı [SBDS] 2410, 2018, s. 3, Paragraf 7–9).

1.2.2.3. Son Denetim

Son denetim, bir işletmenin mali kayıtlarının ve raporlarının, hesap döneminin sona

ermesinden sonra gerçekleştirilen kapsamlı ve ayrıntılı bir incelemesidir. Bu denetim türü, genellikle hesap dönemi tamamlandıktan sonra başlamaktadır. Ancak sürece ilişkin hazırlıklar dönem sonuna yaklaşırken yapılmakta ve tüm mali kayıtların kapanışa uygun şekilde düzenlenmesi sağlanmaktadır (Doğan ve Hilal, 2019, s. 52; Dalak, 2000, s. 68–69).

1.2.3. Yapılma Nedenlerine Göre Denetim Türleri

Yapılma nedenleri bakımından denetim türleri, zorunlu (yasal), denetim, ihtiyari (işteğe bağlı) ve özel denetim olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bu denetim türleri arasındaki ayrımda esas alınan husus; denetim faaliyetinin, işletmelerin kendi rızalarına bağlı olarak mı yoksa yasal bir zorunluluk nedeniyle mi gerçekleştirildiğidir (Haftacı, 2011, s. 8; Doğan ve Hilal, 2019, s. 54).

1.2.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetim, denetime tabi işletmelerin kendi isteklerinden bağımsız olarak, Türk Ticaret Kanunu (TTK) erevesinde, denetimin kim tarafından, ne zaman ve nasıl gerçekleştirileceği yasal olarak belirlenmiş olan bir denetim türüdür (KPMG, 2016, s. 169). Halka açık şirketler ve bankalar, mevzuattan doğan yükümlülükler gereği zorunlu denetime tabi tutulmaktadır. Bu denetim türünde, yasal zorunluluğun bulunması nedeniyle, denetim faaliyetlerinin yerine getirilmemesi durumunda çeşitli yaptırımların uygulanması söz konusu olabilmektedir (Yavuz, 2011, s. 148).

1.2.3.2. İhtiyari (İşteğe Bağlı) Denetim

İhtiyari denetim, herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın, işletme karar vericileri ya da ilgili çıkar gruplarının kendi iradeleriyle, istek ve talepleri doğrultusunda gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Bu denetim, bilgi ihtiyacının ortaya çıktığı belirli bir alan, olay, hesap veya kayıtlara yönelik olarak uygulanmaktadır. İhtiyari denetim, bilgi kullanıcılarının, işletmenin çıkar gruplarının ve işletme içinden doğan ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olup; özellikle bilgi talebinin giderilmesi ve gelecekte ortaya çıkabilecek olası yanlışlıklar ile hileli işlemlere karşı önlem alınmasını amaçlayan bir denetim türü olarak değerlendirilmektedir (Tuğcu ve Türedi, 2019, s. 598).

1.2.3.3. Özel Denetim

İşletmelerin özel denetime tabi tutulabilmeleri için, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında yer alan birleşme, bölünme, devir ve tasfiye gibi durumların gerçekleşmesi ya da sermaye piyasası araçlarının halka arzı amacıyla SPK'ya başvuruda bulunmuş olmaları gerekmektedir. Ancak bu koşulların varlığı hâlinde, işletmelerin mali tablo ve raporları, SPK'nın sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleri ile diğer ilgili düzenlemeleri (SPK tarafından belirlenmiş esaslar) uyarınca özel denetime tabi tutulabilmektedir.

Özel bağımsız denetim kapsamında, mali tabloların denetime tabi tutulabilmesi için denetim çalışmasının ya gerçekleştirildiği ay sonu itibarıyla ya da ileri bir tarih esas alınarak hazırlanmış olması gerekmektedir (Seri: X, No: 22 sayılı Tebliğ, m.6; Kürklü, 2023, s. 22–23).

1.2.4. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetçilerin farklı statülere sahip olmaları, bu kişilere ilişkin aranan nitelikler ile mesleki yeterlilik düzeylerinin de farklılaşmasına neden olmaktadır. Bir denetim faaliyetinin etkinliği, ihtiyaca uygunluğu ve gereksinimleri karşılama düzeyi ile denetçinin sahip olduğu statü arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle, denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi için denetimin hangi amaçla yapıldığı ve hangi denetim kanallarının kullanıldığı büyük önem taşımaktadır.

Denetim, denetçilerin niteliklerine göre en genel anlamda iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmaktadır. Dış denetim kendi içinde bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere alt kategorilere ayrılmaktadır. Ancak literatürde, denetçinin statüsüne göre yapılan sınıflandırmalarda denetim türlerinin; iç denetim, dış (bağımsız) denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç ana grup altında toplandığı da görülmektedir. Bu denetim türlerini; yürürlükteki mevzuat, denetçinin organizasyon içindeki konumu, ekonomik ve yasal sorumlulukları gibi faktörler birbirinden ayırmaktadır. Bununla birlikte, günümüzde söz konusu denetim türlerinin birbirinden tamamen bağımsız değil, iş birliği içerisinde ve birbirini tamamlar nitelikte olması gerektiği unutulmamalıdır. Özellikle iç ve dış denetim çalışmalarının uyumlu şekilde koordine edilmesi, denetim sürecinin bütünlüğü ve etkinliği açısından önem arz etmektedir (Yardımcıoğlu, 2007, s. 75–76).

1.2.4.1. İç Denetim

İç denetim, kurum faaliyetlerinin etkinliğini artırmak ve değer üretmek amacıyla yürütülen, bağımsız ve tarafsız nitelikte güvence ve danışmanlık hizmetidir. Bu hizmet, kurumun risk yönetimi, iç kontrol yapısı ve kurumsal yönetim uygulamalarının yeterliliğini değerlendirerek iyileştirmeyi hedefler (İç Denetim Enstitüsü - Institute of Internal Auditors [IIA], 2017). Günümüzde iç denetim yalnızca geçmişteki işlemleri incelemekten ibaret olmayıp, süreçlerin geliştirilmesine ve kurumun stratejik hedeflerine ulaşmasına doğrudan katkı sağlayan proaktif bir fonksiyon hâline gelmiştir (Arena & Azzone, 2009, s. 44; Bubilek, 2017, s. 13-14).

İç denetim, bir başka deyişle örgüte hizmet etmek amacıyla muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve geliştirilmesi üzerine, yönetim veya yönetim kurulu tarafından tasarlanmış bir inceleme ve değerlendirme faaliyetidir (Yassin & Nelson, 2012, s. 188). İç denetim uygulamalarının ağırlıklı olarak hata, hırsızlık, hile ve yolsuzlukları tespit etmek ve önlemek amacıyla yürütülmekte olup, bu çerçevede işletmelerin hem maddi hem de maddi olmayan kaynaklarının korunmasına yönelik faaliyetleri de kapsamaktadır. Ancak zamanla, işletmelerin yapısı, büyüklüğü ve ihtiyaçları doğrultusunda iç denetimin kapsamı ve amaçları genişlemiştir (Çankaya vd., 2012, s. 49). İç denetim faaliyetlerinin kapsamının faaliyetler etkinliğine doğru genişlemesi, işletme uygulamalarının ve süreçlerinin test edilmesi ve değerlendirilmesi amacıyla oluşturulmuş bir kontrol ve risk yönetimi fonksiyonunun üstlenilmesini de beraberinde getirmiştir (Yıldız ve Yılmaz, 2020, s. 259–261; Shahabuddin vd., 2011, s. 78). Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek bir kurumun hedeflerine ulaşmasına ve başarıyı artırıcı role sahiptir (Stewart & Subramaniam, 2010, s. 330).

İç denetimle birlikte, işletmenin tüm yönleriyle amaçlarına ulaşması ve işletme içerisinde etkin bir kontrol mekanizmasının teşvik edilmesi gündeme gelmiştir. Bu doğrultuda, kontrol sisteminin izlenmesi, yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğun denetlenmesi ve elde edilen bulguların yönetime raporlanması, iç denetim biriminin yani iç denetçilerin sorumluluğunda yerine getirilen görevler hâline gelmiştir (Yavuz, 2002, s. 44–56).

İç denetimde, denetçilerin faaliyet alanları bağımsız denetçilere kıyasla oldukça kapsamlı ve ayrıntılı olup, işletmedeki bilgilerin güvenilirliği ile iç işleyiş hakkında ilgililere teminat sunmaktadır. İç denetim, aksayan ve zayıf yönlerin tespit edilip geliştirilmesi yoluyla, işletmelerin amaçlarına ulaşmasında yol gösterici bir rol üstlenmektedir. Bu yönüyle, işletme

içinde oluşturulan çözüm odaklı bir danışmanlık ve yönetim aracı hâline dönüşmüştür. Bu bağlamda, iç denetimin kapsamı ve sorumluluğu dâhilinde ele alınan konular aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Karcıoğlu ve Yanık, 2010, s. 230; Sağlar ve Tuan, 2009, s. 344; Chun, 1997, s. 247–249):

- Finansal ve faaliyetler bilgisi ile belgelere yönelik incelemelerin yapılması; işletme politika ve planları ile yasal düzenlemeler ve etik kurallara uygunluğun kontrol edilmesi (uygunluk denetiminin gerçekleştirilmesi),
- Yönetim talebi doğrultusunda belirli alanlarda özel inceleme ve soruşturmanın yürütülmesi,
- İşletmelerde, finansal ve finansal nitelik taşımayan tüm faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve yeterlilik açısından değerlendirilmesi (faaliyet denetimlerinin gerçekleştirilmesi),
- Muhasebe bilgisi ve belgelerinde yer alan hata, hile ve risk unsurlarının tespit edilerek analiz edilmesi; doğruluk ve güvenilirliğin sağlanması amacıyla işletme varlıklarını koruyacak önlemlerin alınması ve elde edilen bulguların ilgili taraflara raporlanmasıdır.

1.2.4.1.1. İç Denetimin Kuruluş İçindeki Rolü

İç denetim uygulamaları, kurumun varlıklarının korunması, mali bilgilerin doğruluğunun sağlanması, süreçlerin etkinliğinin artırılması ve yasal düzenlemelere uyumun temini gibi hedefleri kapsar (Moeller, 2016; Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE], 2016, s. 3-4; Kamu İç Denetim Koordinasyon Kurulu [KİDDK], 2018, s. 11-12). Aynı zamanda yönetim kararlarını destekleyen raporlar hazırlayarak riskleri önceden tespit etmek, olası kayıpları önlemek ve kurumsal yönetim ilkelerine uyumu güçlendirmek de iç denetimin temel işlevleri arasındadır (Sarens & De Beelde, 2006, s. 221-223; Sarens & De Beelde, 2006, s. 65; IIA, 2017, s. 2).

İç denetim, kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla tasarlanmaktadır. Kuruluşun hedeflerinin gerçekleştirilmesi, şirketin elde ettiği başarıyı tanımlamaktadır. İç denetçi açısından bu hedefler görev hedeflerinin temelini teşkil etmektedir. Yani görev hedefleri, iç denetçinin kuruluş içerisinde ulaşması gereken amaçları ifade etmektedir. İş hedefleri, kuruluşun amaçlarını ve şirketin ulaşmak istediği hedefleri ifade etmektedir. İç denetçinin görevi, kuruluşun belirlenen hedeflerine ulaşmasına destek sağlamaktır. Eğer bu

hedefler tutarlı ve ölçülebilir nitelikte ise, aslında kuruluşun başarısının değerlendirme kriterlerini oluşturmaktadır. Kuruluş, hedeflerini misyon ve vizyon beyanlarında belirtmektedir. Misyon beyanı, kuruluşun ne olduğunu ve günümüzde neyi başarmayı amaçladığını ifade ederken; vizyon beyanı, gelecekte ulaşılmak istenen hedefleri ortaya koymaktadır (Pickett, 2010, s. 35).

İş hedeflerinin sınıflandırılması ise tartışma ve inanç meselesi olarak değerlendirilmektedir. COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) bu hedefleri şu şekilde sınıflandırmaktadır (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, [COSO], 2013):

- Stratejik hedefler, organizasyonun paydaşları için değer yaratmak amacıyla yönetim tarafından yapılan ve planlanan faaliyetler (strateji) ile ilgilenmektedir.
- Operasyonel hedefler, etkinliği ve verimliliği artırmak amacıyla organizasyonun operasyonlarına odaklanmaktadır.
- Raporlama hedefleri, iç ve dış bilgilerin raporlanması ile bu bilgilerin güvenilirlik düzeyine ilişkin konuları kapsamaktadır.
- Uyum hedefleri, mevcut yasa ve yönetmeliklere ve bunların organizasyonda uygulanmasına odaklanmaktadır.

Organizasyonel hedeflerin gerçekleştirilmesi ve sürdürülebilir başarının sağlanması için bir diğer önemli unsur, etkili risk yönetimi, kontrol ve yönetim sürecidir (Sarens & De Beelde, 2006, s. 75). İç denetçinin rolü ise bu süreçleri değerlendirmek ve iyileştirmektir (Moeller, 2016, s. 4-5; KİDDK, 2018, s. 13; TİDE, 2016, s. 4; Suyono & Hariyanto, 2012, s. 1237).

- Yönetişim süreci, yönetim kurulunun yetkilendirme, yönlendirme ve denetim faaliyetleri aracılığıyla kuruluşun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktadır.
- Risk yönetimi, organizasyon yönetimi tarafından belirsizliklerin anlaşılması ve yönetilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır. Belirsizlikler, organizasyonun hedeflerine ulaşma kapasitesini olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebilecek tüm riskleri ve fırsatları kapsamaktadır.
- Kontrol riski, kuruluş yönetimi tarafından kabul edilebilir bir düzeye indirme sürecini ifade etmektedir.

Genel olarak, yönetim kurulu yönetim sürecini yürütmekte; süreci yönlendirme ve rehberlik etme görevini üstlenmektedir. Yönetim ise risk yönetimi ve kontrol süreçlerini

uygulamaktadır. Yönetim kurulu ile yönetimin iş birliği, tüm süreçlerin verimli bir şekilde hayata geçirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçinin rolü ise bu süreçleri değerlendirmek, geliştirmek ve rehberlik sağlamaktır. Bu nedenle, iç denetim de sürecin önemli bir parçası olarak görülmektedir (IIA, 2017: 2).

İç denetçiler üst yönetime aşağıdaki konularda yardımcı olabilirler (KİDDK, 2018, s. 14-15):

- Üst yönetimin doğrudan izleyemediği faaliyetleri takip etmek.
- Ortaya çıkan fırsatları belirlemek ve başarısızlık risklerini en aza indirmek.
- Üst yönetime sunulan raporların doğruluğunu teyit etmek.
- Üst yönetimi, kendi bilgi alanının ötesinde kalan teknik analizlerde desteklemek ve korumak.
- Karar verme sürecine bilgi sağlamak ve geçmişin yanı sıra geleceği de gözden geçirmektedir.
- Prosedürlerin ve yönetim ilkelerinin ihlalini işaret ederek hatalı kararların alınmasını önlemekte ve bu şekilde yanlış kararların verilmesinin önüne geçmektedir.

İç denetimin temel rolü, güvence ve danışmanlık faaliyetleri gerçekleştirerek kuruluşa değer katmak olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2017, s. 2). İç denetimin operasyonel, taktiksel ve stratejik nitelikte olması ve ilk olarak operasyonları iyileştirmesi gerekmektedir. Ancak bu rolün yorumu oldukça geniş bir kapsam taşımaktadır. Bu durum, kuruluşların özel ihtiyaçlarına ve faaliyet gösterdikleri sektöre bağlı olarak değişiklik göstermektedir (Goodwin, 2004, s. 642).

Skandallarla dolu sektörlerde faaliyet gösteren kuruluşlar için değer katan denetim hizmeti, uyum incelemeleri olmaktadır. Hızla büyüyen sektörlerde faaliyet gösteren kuruluşlar için değer katan hizmet, programlar ve projelerle ilgili danışmanlık hizmetleri olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren kuruluşlar için değer katan hizmet, denetimlerin oluşturulması ve dolandırıcılık veya yolsuzluğun önlenmesi olabilmektedir. Küresel ölçekte faaliyet gösteren kuruluşlar için değer katan hizmet ise risklerin yönetimi ve merkez ofis ile bilgi koordinasyonunun lojistiği gibi unsurları içermektedir (Pickett, 2010, s. 335).

İç denetimin rolü kuruluşun çevresine değil, kuruluşun türüne (kamu veya özel sektör) göre başka bir şekilde de sınıflandırılmaktadır. Kamu sektöründe iç denetimin rolü, “kamu parasının verimli ve etkili harcanması”na odaklanacaktır (IIA, 2003, s. 6). Kurumsal ortamda

ise iç denetimin rolü, paydaşları memnun etme ve kâr sağlama becerisiyle ölçülecek ve bu beceriye odaklanacaktır (Madawaki vd., 2017, s. 2).

Değer katan denetim hizmetlerinin belirlenmesi, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımına dayandırılmalıdır. Ayrıca “Denetçiler hem güvence hem de danışmanlık rolleri aracılığıyla risk yönetimi, kontrol ve yönetim hizmetlerine en iyi şekilde nasıl katkıda bulunabilir?” sorusunun da yanıtlanması gerekmektedir (Pickett, 2010, s. 337; Eulerich & Eulerich, 2020, s. 84-87).

Bağımlı iç denetim, şirket için önemli bir risk kaynağıdır. Dolandırıcılık, maddi kayıp, itibar ve marka kaybı veya şirketin çöküşüne neden olabilir. Bu nedenle, iç denetim fonksiyonunun bağımsız yetki ve raporlama hatlarına sahip olması ve denetim komitesine yeterli erişime sahip olması esastır. İç denetim fonksiyonları, bir kuruluşun faaliyet ortamının niteliği, büyüklüğü ve karmaşıklığına bağlı olarak uygun uzmanlık becerilerine sahip, iyi finanse edilmiş, yeterli personel ve eğitim ile donatılmış olmalıdır (KİDDK, 2018, s. 13-14). İç denetim hizmetleri, yüksek kalitede sürdürüldükleri takdirde toplamda değer sağlar. İç denetimin profesyonel standartlarına uyum, bunu sağlamanın bir yoludur.

1.2.4.1.2. İç Kontrol Kavramı

İç kontrolün birçok tanımı bulunduğu gibi “kontrol” kelimesinin de birçok tanım ve anlam içerdiği ifade edilmektedir. Bu tanımlar, kuruluşlarda uygulanacak farklı hedefler, değerler ve başarılar içermektedir (Lakis & Giurinas, 2008, s. 146). Dolayısıyla, iç kontrol kavramının çeşitli şekillerde tanımlanabileceği öngörülmektedir. Duruma bağlı olarak her seferinde farklı biçimlerde anlaşılması mümkün olmaktadır.

İç kontrol ile ilgili en yaygın tanım COSO tarafından yapılmaktadır. İç kontrol, bir kurumun operasyonlarının etkinliğini ve verimliliğini artırmak, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak ve yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygunluğu temin etmek amacıyla oluşturulan, kurumun yönetimi, yönetim kurulu ve diğer personeli tarafından tasarlanan ve yürütülen bir süreçtir (COSO, 2013, s. 3). Etkili bir iç kontrol sistemi; hata ve hileleri önleme, varlıkların güvence altına alınması, mali raporların güvenilirliğinin sağlanması ve operasyonların mevzuata uygun yürütülmesi gibi amaçlar taşır (Karagiorgos vd., 2009, s. 431; Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü [AICPA], s. 3).

COSO, Amerikan Muhasebe Derneği, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Uluslararası Finans Yöneticileri Derneği, İç Denetçiler Enstitüsü ve Yönetim

Muhasebecileri Enstitüsü olmak üzere beş kuruluşun ortak girişimi olarak faaliyet göstermektedir. Komite, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve dolandırıcılığın önlenmesi konularında çerçeveler ve kılavuzlar geliştirerek, bu alanlarda düşünce liderliği sağlamayı amaçlamaktadır (COSO, 2017).

1.2.4.1.3. İç kontrol ve Organizasyondaki Rolü

Organizasyonlarda veya işletmelerde iç kontrolün rolüne ilişkin en bütünsel bakış açısının, iç kontrol çerçevesi tarafından sunulduğu kabul edilmektedir. Bu çerçeve, iç kontrolün tanımını ve ana bileşenlerini birbiriyle ilişkilendirmektedir. Bu araştırmada, iç kontrolün rolü, COSO tarafından geliştirilen “İç Kontrol Çerçevesi” ile temsil edilmektedir. COSO Çerçevesi, en yaygın olarak tanınan ve uygulanan çerçevelerden biridir. İlk olarak 1992 yılında yayımlanmış, 2013 yılında ise güncellenmiş olması nedeniyle gelişmiş bir yapıya sahiptir (COSO, 2013, s. 3-5).

2013 yılında güncellenen “COSO Çerçevesi”, bileşenlerin birbirlerini etkilediğini ve “kuruluşun tamamını veya belirli bir bölümünü, bölgeyi ya da ürün grubunu” etkilediğini ortaya koymak amacıyla küp şeklinde tasvir edilmektedir (Leland, 2024). Bu çerçeve, satırlarda yer alan beş ana bileşenden (Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ile İzleme Faaliyetleri) oluşmaktadır. Bu bileşenler, “etkili” iç kontrolü meydana getirerek hedeflerin gerçekleştirilmesi yoluyla kuruluşun amaçlarına ulaşılmasını sağlamaktadır (COSO, 2013, s. 5-6; Thabit, 2017).

COSO tanımında belirtildiği gibi, iç kontrol, hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlayan bir süreçtir (Türedi vd., 2014, s. 143):

- Operasyonel – Verimli ve Etkili Operasyonlar
- Raporlama – Güvenilir Finansal Raporlama
- Uyum – Yasa ve Yönetmeliklere Uyum

Beş ana bileşen, kontrolün sağlanmasına yönelik uygulamaları ifade etmektedir (Leland, 2024; Thabit, 2017):

- Kontrol ortamı: Yönetim, iç kontrolün önemi konusunda çalışanlarına ne tür bir mesaj göndermektedir?
- Risk değerlendirmesi: Yönetim, risk değerlendirmesini nasıl yapmaktadır; en

büyük risklerin bulunduğu alanlara nasıl çaba harcamaktadır; iç kontroller için belirlenen riskler, çalışanların karşılaştığı riskler ve günlük sorunlarla nasıl uyumlu olmaktadır?

- Kontrol faaliyetleri: Mevcut kontroller (görevlerin ayrılması, yetkilendirme ve işlemler) nelerdir?

- Bilgi ve iletişim: Sonuçlar nasıl ve kime iletilmektedir; departmanlar birbirleriyle nasıl iletişim kurmaktadır, bu iletişim kurum içi mi yoksa kurum dışı mı gerçekleşmektedir?

- İzleme: Yönetim, kontrolleri düzenli olarak izlemekte, sorunların tespit edilmesini ve iletilmesini sağlamaktadır. Ayrıca, bu sorunlara yönelik çözümler üretilmekte ve dinamik olarak değişen ortama yanıt verilmektedir.

İç kontrolün rolü, kuruluşun belirli hedeflere veya amaçlara ulaşmasına yardımcı olmaktır. COSO Çerçevesi'nin rolü ise, iç kontrolleri yönlendirmek ve iyileştirilmiş kurumsal performans ile yönetim aracılığıyla bu hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamaktır (Lakis & Giriunas, 2012, s. 142). İç kontrolün uygulanmasının temel faydaları, operasyonların verimliliğinin artırılması ve risklerin etkin bir şekilde yönetilmesidir. Bunun yanı sıra, yönetim aşağıdaki unsurlarla da desteklenmektedir (Atmaca, 2012, s. 196-199).

- Standart prosedürlerin, kuralların ve düzenlemelerin uygulanmasını sağlamaktadır.

- Kuruluşun mevcut varlıklarını güvence altına almaktadır.
- Güvenilir finansal raporlama sağlamaktadır.
- Yasa ve düzenlemelere uyumu temin etmektedir.
- Gelir veya kaynak kayıplarını ortadan kaldırmaktadır.
- Hedef odaklı ve doğru karar vermeyi desteklemektedir.
- Dolandırıcılığın tespit edilmesine ve önlenmesine katkıda bulunmaktadır.

Yetersiz iç kontrol sistemleri, şirketin işleyişini yavaşlatan bir engel oluşturmaktadır. İç kontrollerin geliştirilmesi sürecinde, belirli ve temel risklere yanıt vermesi önem taşımaktadır. Ayrıca, maliyet açısından verimli ve kapsamlı olmasının yanı sıra tutarlı olması ve tüm çalışanlar tarafından iyi anlaşılması gerekmektedir (Atmaca, 2012, s. 196).

İç kontrol, şirketlerin sektörlerindeki diğer şirketlere göre avantaj elde etmelerini sağlayan

temel kurumsal kontrol araçlarının bir parçasıdır. Lakis & Giriunas (2012) göre, yalnızca etkili iç kontrol hedef ve görevlerin gerçekleştirilmesine olanak tanır. Bunu risk kontrolü ve tehditleri algılama ve ortadan kaldırma yeteneği ile yapar. İç kontrol, sadece finansal kontrol değil, sürekli değişen iş ortamında bir güvenlik kaynağıdır. Bu nedenle, bir kuruluştaki iyi bir şekilde uygulanmalı, izlenmeli ve sürekli güncellenmelidir (Lakis & Giriunas, 2012, s. 142).

1.2.4.1.5. İç Denetim – İç Kontrol İlişkisi

İç denetim ve iç kontrol, ilk bakışta birbirine benzer kavramlar olarak görülmektedir. Her iki birim de süreçlerin iyileştirilmesi ile kuruluşun amaç ve hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir. İç denetim, risklerin yönetilmesine yardımcı olurken; iç kontrol, denetimlerin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Her iki yaklaşım da iş ortamını değerlendirmek ve analiz etmek amacıyla denetim teknikleri ile analitik araçlardan yararlanmaktadır. Her iki kavram birbirini tamamlayıcı nitelikte olup, her ne kadar nihai amaç aynı olsa da iç denetim ile iç kontrol işlevsel düzeyde farklılık göstermektedir. Ayrıca, organizasyonel yapıdaki bağımsızlık, sorumluluk ve raporlama düzeyleri bakımından da ayrılmaktadır. Faaliyetlerin sıklığı ve kapsamı da iki kavram arasında farklıdır. İç kontrol ve iç denetim kavramları, kurumsal yönetim ve organizasyonel güvence sistemlerinin iki temel bileşenini oluşturur (Nie, 2017).

İç kontrol; politika, prosedür, talimat, onay mekanizmaları ve gözetim faaliyetleri gibi unsurları içerir. Bu yönüyle iç kontrol, kurumsal işleyişin ayrılmaz bir parçası olup günlük faaliyetlerin doğal akışı içerisinde yer alır (COSO, 2013, s. 3).

İç kontrol, kurumun günlük işleyişinde süreklilik arz eden bir mekanizma iken; iç denetim, bu mekanizmanın etkinliğini bağımsız bir bakış açısıyla değerlendiren bir faaliyettir (Pickett, 2010, s. 5; IIA, 2013: 3). İç kontrol, organizasyonun günlük işleyişinin bir parçası olarak kesintisiz işlerken; iç denetim, belirli periyotlarda veya ihtiyaç duyulduğunda gerçekleştirilir ve kontrol süreçlerinin hedeflere ne ölçüde hizmet ettiğini ölçer (Moeller, 2016, s. 23; COSO, 2013, s. 5). Etkin risk yönetimi ve iç denetim, iç kontrol mekanizmalarının güçlendirilmesinde kritik bir rol oynamaktadır (Karagiorgos, 2011, s. 68).

Rol bakımından da iki kavram arasında net bir ayrım vardır. İç denetim, “bir işlev” iken; iç kontrol, “bir sistem” olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2013, s. 3). Bu iki kavram arasındaki en önemli ve belirgin farklardan biri, organizasyon yapısından kaynaklanmaktadır. Yani iç kontrol, tüm çalışanların katılımıyla işletme genelinde uygulanan yönetim sorumluluğundaki

bir sistemdir. İç denetim ise bağımsız denetim birimlerince yürütülerek yönetim ve yönetim kurulu gibi paydaşlara raporlanır. Bu nedenle, iç kontrol “sistemin nasıl çalıştığına” odaklanırken, iç denetim “sistemin etkinliğini” değerlendirir ve geliştirme önerileri sunar. Aynı zamanda, iç kontrol fonksiyonu; şirketin operasyonel ve finansal hedefleri ile amaçlarını tanımlama, belgeleme, iletme, eğitim verme, test etme ve destekleme konularında proaktif bir katılımcı rolü üstlenmelidir (COSO, 2013, s. 5; Pickett, 2010, s. 45).

1.2.4.2. Dış Denetim

Dış denetim, işletmelerin kendi personeli dışında kalan; kamu düzeni ve yararı açısından yasal olarak yetkilendirilmiş kamu kurumlarına bağlı kişiler, serbest meslek mensupları veya bir denetim şirketinde görev yapan yetkili denetçi niteliğine sahip uzman kişiler tarafından gerçekleştirilen denetim türüdür. Bu denetimin işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar tarafından yapılması, iç denetimden ayrılmasını sağlayan temel kriter olarak kabul edilmektedir. Ayrıca bu kriter, denetim faaliyetlerinde bağımsızlık ve tarafsızlığın sağlanacağı yönünde ilgili taraflarda güven algısının oluşmasına katkıda bulunmaktadır. Dış denetim, kamu (kamusal) denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir (Yardımcıoğlu, 2007, s. 76).

1.2.4.2.1. Kamu (Kamusal Denetim) Denetimi

Kamu denetimi, en genel ifadeyle kamu adına, kamu yararının ve kamu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yalnızca devlet organları aracılığıyla gerçekleştirilen bir dış denetim türüdür. Kamu kavramı, kapsam olarak oldukça geniş bir alanı ifade etse de denetim faaliyetlerinin yalnızca devlet organları tarafından yürütülmesi açısından değerlendirildiğinde, dar kapsamlı bir dış denetim türü olduğu söylenebilir. Kamu denetim faaliyetlerini yürüten kişiler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yetkilendirilmiş kamu (devlet) denetçileridir (Çömlekçi vd., 1992, s. 7).

Kamu denetimi, kamu denetçileri tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının ya da özel sektör işletmelerinin finansal tablolarının ve ekonomik faaliyetlerinin mevzuat, politika ve benzeri prosedürlere uygunluğunun denetlenmesini kapsamaktadır. Bu denetimde temel amaç; kamu düzeninin, huzurunun ve güvenliğinin sağlanması, kamu haklarının korunması ve kamu kurumlarının faaliyet ile uygunluk denetimlerinin gerçekleştirilmesidir. Söz konusu denetimin temel kapsamını, kamu yarar ve çıkarlarının ön planda tutulması ile kamusal bilgi

ihtiyacının karşılanması oluşturmaktadır (Gürbüz, 1990, s. 17).

Kamu denetimi süreci, kamu adına toplanan bilgilerin, kamu denetçileri tarafından bağlı oldukları kamu kurumlarına raporlanmasıyla sonuçlanmaktadır (Haftacı, 2011, s. 9). Bu süreçte, denetime tabi işletmelerin denetim faaliyetleri sırasında herhangi bir söz hakkı bulunmamaktadır.

1.2.4.2.2. Bağımsız Denetim

Türkiye’de mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esaslarda, 1987 yılına kadar TTK ve vergi mevzuatı hükümlerinin geçerli olduğu görülmektedir. 1987 yılına gelindiğinde, bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin olarak SPK tarafından “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Bu gelişmeyi takiben, “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimlerine İlişkin 1 No’lu Tebliğ” ile bağımsız denetime yönelik esaslar ve düzenlemeler belirlenmiş; bankalar için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir.

1989 yılında ise 3568 sayılı Meslek Kanunu’nun kabul edilmesiyle birlikte TÜRMOB kurulmuş, çeşitli yönetmelik ve tebliğler yayımlanmış ve bu süreçle birlikte bağımsız denetim uygulamalarının kurumsallaşması yönünde önemli adımlar atılmıştır (Dönmez ve Ersoy, 2006, s. 73–74).

Günümüzde dış denetim kapsamında genellikle yalnızca bağımsız denetimin ele alınması gerektiği yönünde bir görüş hakimdir. Ancak, dış denetim türünün, işletme dışı personel yani işletmenin kendi çalışanı olmayan bir kişi tarafından yürütüldüğü dikkate alındığında, bağımsız denetimin dış denetim türlerinden biri olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle bağımsız denetimde sürecin işletme dışından bir kişi tarafından yürütülmesi ve yönetilmesi, bilgi kullanıcıları nezdinde objektifliğin tartışılmaz bir özellik olarak algılanmasını sağlamaktadır. Bu durum, tarafsız, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanması açısından günümüzde büyük önem taşımaktadır. Çünkü değişen ve gelişen dünyada, ekonomik karar birimlerinin en temel sorumluluklarından biri, ihtiyaç duyulan bilgiyi hem iç hem de dış paydaşlara sunmak ve sunulan bu bilgilerden faydalanarak doğru kararlar alabilmektir (Oktay, 2013, s. 44).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında, bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK],

2011):

“Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını içeren süreçtir.”

Bağımsız denetimle ilgili literatürde yer alan tanımlamalar ve KGK’nın yaptığı tanım dikkate alındığında, ortak özelliklerin aşağıdaki şekilde sıralandığı görülmektedir:

- Denetçilerin, serbest meslek erbabı olarak kendi adına çalışan ve denetledikleri işletmenin çalışanı olmayan kişi veya kuruluşlar olması,
- Denetimi gerçekleştirecek kişi veya kuruluşların, bu alanda yetkiye sahip uzmanlar olması,
- Denetim faaliyetleri sonucunda ilgili taraflara (bilgi kullanıcılarına) makul düzeyde güvence sağlanması,
- Makul güvence sağlanabilmesi amacıyla yeterli, uygun ve objektif denetim kanıtlarının toplanması,
- Finansal tablo ve bilgilerin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne ve geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Denetim sürecinin sonunda elde edilen bilgilerin yazılı bir rapor ile ilgili taraflara sunulması.

Yukarıda sıralanan özellikler hem bağımsız denetim kavramını hem de bu denetim türünün temel niteliklerini ortaya koymaktadır. Bağımsız denetim faaliyetleri, denetçinin niteliğine bağlı olarak bağımsız (dış) denetçiler tarafından yürütülmektedir. Bağımsız denetçiler, genellikle işletmelerin finansal bilgilerini denetlemekle yükümlüdür. Bu bağlamda, bağımsız denetimin temel amacı; uzman kişiler tarafından hazırlanan rapor aracılığıyla işletmenin gerçek finansal durumunun nesnel bir şekilde, olumlu ya da olumsuz yönleriyle ortaya konulmasını sağlamaktır.

1.3. Denetçi Kavramı ve Denetçi Nitelikleri

Denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirme sorumluluğunu üstlenmiş, denetçilik meslek

mensubu uzman kişidir. Denetçilik mesleğinin icrasında, işin niteliği ve önemi gereği denetçilerin gerekli ve yeterli mesleki donanımına sahip olmalarının yanı sıra, temel becerileri ve ahlaki nitelikleri de taşıması gerekmektedir. Denetçi; denetlenecek işletme, yönetim veya yönetim kurulu gibi müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gerekli mesleki eğitime sahip, iş ahlakına bağlı, bağımsız davranan ve profesyonel bir anlayışla denetim faaliyetlerini yerine getiren kişidir. Genel anlamda denetçinin temel rolü, muhasebe bilgilerinin kalitesini sağlamaktır (Gerlofstig, 2010, s. 3). Bir başka ifadeyle denetçinin görevi, muhasebenin ölçümlerini ve iletişim süreçlerini analitik ve eleştirel bir yaklaşımla doğruluk açısından gözden geçirmektir (Trıfu, 2018, s. 754).

Denetçiler, denetim sorumluluğu çerçevesinde yürüttükleri görevleri bazı temel ilkeler doğrultusunda yerine getirmektedir. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, gizlilik ve mesleğe uygun davranış gibi ilkeler, denetçilerin sahip olması gereken temel nitelikleri yansıtmaktadır. Denetçiler, hazırladıkları denetim raporunun ilgililer için güvenilir bir bilgi kaynağı olması adına, denetim süreçlerini bu etik ilkeler çerçevesinde yürütmeyi ilke edinmektedir.

Denetçiler, genel olarak görev yaptıkları pozisyonlara göre iç denetçi ve dış denetçi olarak sınıflandırılmaktadır. Dış denetçiler ise kendi içinde bağımsız denetçi ve kamu denetçisi olarak alt başlıklara ayrılmaktadır. Ancak literatürde yaygın biçimde denetçiler için, iç denetçiler, kamu denetçileri ve bağımsız (dış) denetçiler şeklinde üçlü bir ayırım ile ele alındığı anlaşılmaktadır (Doğan, 2015, s. 122; Demir vd., 2018, s. 83-84).

1.3.1. İç Denetçiler

İç denetçiler, işletmelerin bir parçası olarak, işletme yönetiminin ihtiyaçlarına hizmet etmek ve iç kontrol amaçlarına başarıyla ulaşılmasını sağlamakla sorumlu kişiler olarak görev yapmaktadır. Bu kapsamda iç denetçiler, işletmenin iç kontrol sistemini izleyebilmekte, bu sistemi gözden geçirerek değerlendirmelerde bulunabilmektedir. Böylece, iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği değerlendirilmektedir. Nitekim, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, büyük ölçüde iç denetime verilen önem ile mümkün olabilmektedir.

İç denetçi, yöneticilerin birer temsilcisi olarak, işletmelerin mali ve mali olmayan faaliyetlerinin, yönetim tarafından belirlenmiş ilke ve kurallara uygunluğunu denetlemekte ve işletmenin iç bilgi sistemine yönelik analizleri yürütmektedir. Türkiye’de yasal zorunluluk gereği, TTK göre belirli niteliklere sahip işletmelerde iç denetçilerin bulunması

zorunludur (Uzay, 1999, s. 211). İç denetçilerin temel amacı, işletme yönetimine yararlı bilgiler sunmak, bu kapsamda denetim faaliyetlerini yürütmek ve çalışanların sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Özellikle iç denetçilerin, işletme çalışanlarına yönelik hedeflerinden biri, personel tarafından gerçekleştirilebilecek yolsuzluk ve dolandırıcılık gibi faaliyetlerin önüne geçilmesini sağlamaktır. Bu doğrultuda iç denetçiler, işletmenin varlığını tehdit eden ya da tehdit etme potansiyeli bulunan herhangi bir durumun tespitine ilişkin yönetime bilgi sunma ve gerekli uyarıları yapma sorumluluğunu taşımaktadır. Ayrıca, yürütülen denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporlar aracılığıyla, yalnızca yönetime değil, dış denetçilere de önemli ve faydalı bilgiler sunulmaktadır. Bu nedenle, iç ve dış denetçiler arasında sağlanacak koordinasyon ve iş birliği büyük önem taşımaktadır (Güredin, 2007, s. 20–21).

İç denetimin kapsamı ve amaçları, yönetimin ihtiyaçları, işletmenin büyüklüğü ve yapısı, yönetimin iç denetçiye sağladığı yetki ve hareket alanı ile denetçiye karşı tutumu, iç denetçinin tarafsızlığı ve denetimin verimliliği gibi unsurları etkilemektedir. İç denetçilerin işletme bünyesinde, işletme ortaklığına bağlı bir personel olarak görev yapmaları, onların tamamen bağımsız hareket edemeyeceklerini göstermekte ve bu durum, genel anlamda tarafsız davranıp davranamayacaklarına ilişkin bazı kuşklara yol açmaktadır. Bu durum, iç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en önemli ayrımı ortaya koymaktadır. Ancak bağımsız (dış) denetimde olduğu gibi, iç denetim faaliyetlerinde de iç denetçilerin tarafsız davranmaları ve güvenilir bilgiler sunmaları beklenmektedir (Güredin, 2007, s. 21).

1.3.2. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak kamu yararına denetim faaliyetlerini yürüten denetçilerdir. Bu denetçiler, devletin çeşitli organizasyon yapıları içinde yer alan denetim birimlerinde görev almaktadır. Kamu denetçileri yalnızca ülke genelindeki kamu kurumlarının değil, aynı zamanda kamu adına özel kurumların da denetimini gerçekleştirebilmektedir. Yürüttükleri çalışmalarla, bağlı bulundukları kamu kurumları bünyesinde iç denetim faaliyetlerini de yerine getirmiş olmaktadır.

Kamu denetçilerinin temel amaçları, kamu kuruluşları ile özel sektördeki işletmelerin kanun, düzenleme, ilgili mevzuat ve talimatlara uygunluğu ve denetim faaliyetlerini devlet adına yürüttüğünden, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlı olup olmadıklarını izlemek ve denetlemek olarak sayılabilir. Bu amaçlardan da anlaşılacağı üzere, görev

yetkilerini kanundan alan kamu denetçileri mali tablo ve faaliyet denetimlerini de yürütmekle beraber daha çok uygunluk denetimi yaptıkları söylenebilir. Kamu denetçileri, denetim faaliyetlerini kamu yararını gözeterek yürütmekle sorumlu olsalar da elde ettikleri sonuçları kamuya sunma açısından bir yükümlülükleri bulunmamaktadır. Daha ziyade denetim faaliyetlerinden sağladıkları bilgileri yönetim kademesine yani üst yönetime bildirme sorumluluğuna sahiptirler (Yılcı, 2018, s. 7).

Ülkemizde kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin devlet adına denetimini Sayıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı farklı unvanlara (uzman, denetçi, müfettiş vb.) sahip kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Özellikle muhasebe ağırlıklı denetim yapmakla yetkilendirilmiş kamu denetçileri Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapmaktadır (Ataman, 2010, s. 20).

1.3.3. Bağımsız Denetçiler

26.02.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre, bağımsız denetçi "Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişiler" şeklinde tanımlanmaktadır (KGK, 2021).

Günümüzde denetim ve denetçi kavramlarının önemi giderek artış göstermektedir. Bu artışın temel nedenleri arasında, son yıllarda dünya genelinde muhasebe ve denetim alanlarında yaşanan kriz ve skandallar ile bu durumlara bağlı olarak ortaya çıkan ekonomik krizler yer almaktadır. Özellikle denetim alanındaki eksiklik ve zafiyetler; hile, yolsuzluk ve vergi kayıplarına neden olmuştur. Bu olumsuzluklar, yerel, bölgesel ve ulusal düzeyde önemli maddi kayıplara yol açarken, ekonomik birimlerin itibar ve imaj gibi manevi değerlerinde de ciddi kayıplar yaşandığı görülmektedir. Tüm bu gelişmelerin yaşanmasında denetçi açısından en belirleyici etkenin, denetçi ile denetlenen işletme arasındaki tarafsızlığı zedeleyebilecek ilişkilerin varlığı olduğu ifade edilmektedir (Sağmanlı ve Cömert, 2010, s. 42).

Bağımsız denetçilerin bağımsızlığından temelde herhangi bir kişi veya kuruluşa bağlı olmadan denetim faaliyetlerini yürütmesi gerekliliği ifade edilmek istense de tüm denetçiler denetim sürecinin her bir aşamasını tarafsız bir şekilde yürütmek durumundadırlar.

Tarafsızlığın sağlanabilmesi ise ancak denetçilerin bağımsız olmalarına bağlıdır. Denetçilerin bağımsızlığının sağlanabilmesi ve denetim işlevini değersiz hale getirmemesi için; denetçi ve denetim işletmeleri arasındaki ilişki yasalarla güvence altına alınmıştır (Sağmanlı ve Cömert, 2010, s. 44).

Bağımsız denetçi, işletmelerin denetim talebi üzerine bireysel veya bir denetim şirketi bünyesinde çalışan, çalışma alanları faaliyet ve uygunluk denetimi dahil olmak üzere, özellikle mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esaslarına göre gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran uzman kişilerdir. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetlerini herhangi kişi veya kuruluşa kendini bağlı hissetmeden ve belirli sınavlar sonucu uzman niteliğine sahip olarak denetim faaliyetlerini yürüttüğü için, özellikle kamuoyuna sunulan bilgilerin güvenilirliği, doğruluğu hakkında daha profesyonel denetim hizmeti verildiği düşünülmektedir. Bu yüzden bağımsız denetçilerin toplum açısından itibarlarının yüksek seviyede olduğu söylenebilir (Güredin, 2007, s. 19-20).

1.4. Denetim Standartları

Muhasebe alanına verilen önemin artması, mesleğin güçlendirilmesi ve niteliğinin artırılmasına yönelik çalışmaları beraberinde getirmiştir. Bu doğrultuda, muhasebenin değeri ile kamu yararının ön planda tutulduğu yüksek kalitede hizmet sunulmasının gerekliliği açık bir şekilde fark edilmiştir. Söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesinde, yasal düzenlemeler ve denetim standartları başlıca araçlar olarak kullanılmaktadır (Gökten ve Gökten, 2016, s. 51-52; Yılmaz, 2017, s. 6).

Muhasebe bilim dalına verilen önemin giderek artması, muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi yönündeki gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Bunun için, muhasebenin değerini ve kamu yararının ön planda tutulduğu yüksek kalitede hizmet sunulmasını sağlayacak çalışmaların gerekliliği fark edilmiştir. Bunu gerçekleştirebilmek için gerek yasal düzenlemeler gerekse denetim standartları kullanılan temel araçlar olmaktadır (Gökten ve Gökten, 2016, s. 51-52; Yılmaz, 2017, s. 6).

Son zamanlarda muhasebe skandallarının had safhada yarattığı olumsuz etkiler bağımsız denetim mesleğinin önemini artırmıştır. Bu kapsamda bütün mesleklerde olduğu gibi, denetim mesleğinde de denetim faaliyetlerinin ortak bir ölçüt ve şekil çerçevesinde gerçekleştirilmesi ile beklenen faydanın sağlanması için uyulması gereken ilke ve kurallar belirlenmiştir. Buna bağlı olarak, denetim mesleğinde denetim standartları mesleki

örgütlerce veya kanun koyucular tarafından yasalarla düzenlenmiş, denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olması ve mesleklerini profesyonel olarak sürdürebilmeleri arzulanmıştır (Uzay, 2004, s. 446).

1.4.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; denetim faaliyetlerinin kimler tarafından nasıl ve ne şekilde yapılacağı ile elde edilen sonuçların nasıl raporlanması gerektiğine ilişkin asgari seviyede bilgi sunan bir kılavuz niteliğindedir (Kaval, 2005, s. 37; Türker, 2006, s. 92). Bu standartlar; denetim faaliyetlerinde kalitenin kontrol altında tutulması, kalitenin artırılması ve gerektiğinde ölçülmesi amacıyla oluşturulmuştur. Çünkü bir denetim çalışmasının kabul edilebilirliği ve güvenilirliği bazı kıstaslara uygunluğu ile belirlenmektedir (Gürbüz, 1990, s. 34).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda; AICPA tarafından 1947 yılında geliştirilmiş kurallar referans alınmıştır. Zaman zaman Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na ilişkin açıklayıcı ve yorumlayıcı nitelikte alt ilkeler de yayımlanmış olsa da AICPA'nın meslek standartları, pek çok ülke tarafından benimsenmiş, günümüze kadar çok az değişiklikle gelmiş ve uluslararası standartlara temel oluşturmuştur (Çömlekçi vd., 1992, s. 18; Güredin, 2007, s. 41). Bu standartlar temelde; denetçinin kişisel özellikleri yani denetçiye ilişkin standartlar ile denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve raporlama ile ilgili standartlar olmak üzere iki çeşittir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın ilk bölümü, denetim prosedürlerinin uygun şekilde eğitilmiş, gerekli mesleki yeterlilikle beraber, kişisel ve ahlaki özelliklere sahip kişiler tarafından uygulanmasını gerektirmektedir. İkinci bölüm ise denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla elde edilecek kanıtların niteliğini ve kapsamını yani denetim incelemelerinin performansını kontrol eden ilkeler ile ilgilidir. Fakat Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın kolaylık olması açısından; denetçi, denetim faaliyetleri ve denetim raporu ile ilgili olmak üzere üç ana grupta toplandığı görülmektedir (Blough, 1949, s. 266).

Bunlar;

- Genel (Kişisel/ Denetçi Kişiliğine İlişkin) Standartlar
- Çalışma Alanı (Saha Çalışması) Standartları
- Raporlama Standartlarıdır.

1.4.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, denetim faaliyetlerini üstlenen uzman kişilerin denetim sürecinin tüm aşamalarında (planlanma, yürütme, raporlama) sahip olması gereken eğitim ve uzmanlık seviyeleri ile mesleki kişiliğini hedef alan kuralları ortaya koymaktadır. Bu kapsamda, denetçilerin denetim eylemlerinde nasıl davranması gerektiğinin ortaya koyulmaya çalışıldığı kişisel nitelikli standartlar olarak ifade edildiği söylenebilir (Blough, 1949, s. 266).

Genel standartlar; eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı, mesleki dikkat ve özen standardı olmak üzere üç standart başlığı altında ele alınmaktadır (Yılcı, 2018, s. 23). Bu standartlar özetlenecek olursa (Gülbüz, 1990, s. 35; Berryman, 1960, s. 71);

- Denetçi, denetimi gerçekleştirmek için yeterli teknik eğitime ve yeterliliğe sahip olmalıdır. Mesleki eğitim ve deneyim, denetim faaliyetlerinden sorumlu kişilerde zorunlu olarak bulunması gereken bir standarttır.
- Denetçi, denetimle ilgili tüm konularda zihinsel tutumda bağımsızlığını korumalıdır. Çünkü denetim mesleğinin temelini güven unsuru oluşturmaktadır.
- Denetçi, denetimin yürütülmesinde ve denetçi raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özeni ve dikkati göstermelidir. Denetçi, kendisinden beklenen uzmanlığı tüm standartlara eksiksiz bir şekilde uyarak gösterebilmelidir

1.4.1.2. Çalışma Alanı (Saha Çalışması) Standartları

Çalışma alanı standartları; denetçinin makul bir güvencenin sunulabileceği görüşe ulaşabilmesi için, denetimin yapılışında uymak zorunda olduğu, doğrudan doğruya denetim faaliyetlerinin uygulama alanını oluşturan standartlardır (Dönmez vd., 2005, s. 56). Planlama, iç kontrol ve kanıt toplama ile ilgili standartlar çalışma alanı standartlarını oluşturmaktadır. Çalışma alanı standartları ile; zaman, iş gücü, kaynak vb. planlamalarının yapılması, bu faktörlerin verimli kullanılmasıyla gerekli tasarrufun sağlanması ve böylece yeterli nitelikte kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi amaçlarına ulaşılması sağlanmaktadır. Çalışma alanı standartları özetlenecek olursa (Blough, 1949, s. 267);

- Denetçi, denetim çalışmalarını yeterince planlamalı ve varsa yardımcılarını uygun şekilde denetlemelidir.

- Denetçi, denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını tasarlamak ve beraberinde finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık riskini değerlendirmek için, mevcut iç kontrol sistem, işletme ve çevresi hakkında yeterli bilgi edinmelidir.
- Denetçi, denetlenen mali tablolara ilişkin bir kanaate makul bir temel sağlamak üzere inceleme, gözlem, soruşturma ve teyit yoluyla denetim prosedürlerini uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.

1.4.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetçinin yaptığı denetim faaliyetlerini tamamlayabilmek için denetim çıktısı olan raporun hazırlanmasına ilişkin düzen ile ilgili kuralları kapsamaktadır. Denetim raporu ilgililere sunulan tek belge olduğundan dolayı, bu belgenin hazırlanmasına ilişkin raporlama standartları diğer standartlara oranla daha açık ve kesin sınırlar taşımaktadır (Kaval, 2005, s. 46). Raporlama standartları, kendi içerisinde genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk standardı, tutarlılık (devamlılık) standardı, açıklama standardı ve görüş beyanı standardı olmak üzere dörde ayrılmaktadır (Güredin, 2007, s. 50-52). Raporlama standartları özetlenecek olursa (Gürbüz, 1990, s. 35);

- Denetçi, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığını denetim raporunda belirtmelidir.
- Denetçi, muhasebe ilkelerinin cari dönemde bir önceki döneme göre tutarlı bir şekilde gözetilip gözetilmediğini denetim raporunda belirtmelidir.
- Denetçi, mali tablolardaki bilgilendirici açıklamaların makul ölçüde yeterli olmadığına karar verirse, bunu denetim raporunda belirtmelidir. Aksi belirtilmedikçe mali tablolardaki bilgilendirici bilgiler makul düzeyde yeterli kabul edilecektir.
- Denetçi raporu, mali tablolara ilişkin ya bir bütün görüş bildirmeli ya da görüşe ulaşılmadığını belirtmelidir. Denetçi genel bir görüş bildiremediğinde, denetçi raporunda gerekçelerini açıkça belirtmelidir. Ayrıca denetçi, denetim raporunda denetim çalışmasının niteliğini ve üstlendiği sorumluluğun derecesini açıklamalıdır.

1.5. Denetçinin Değişen Sorumlulukları

İş ortamındaki değişiklikler denetçinin diğer önemli görevlerine de dikkat çekmiştir. Denetçi, denetim faaliyetlerini yürütürken çeşitli taraflara karşı sorumluluk taşır. Bu sorumluluklar, denetim türüne, kapsamına ve denetçinin bağlı olduğu standartlara göre değişiklik gösterebilir. Genel olarak denetçinin sorumlu olduğu taraflar şunlardır (Mautz, 1972, s. 88-89; International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2020; International Federation of Accountants [IFAC], 2020):

1. Yatırımcılar ve Hissedarlar: Denetçiler, öncelikli olarak hissedarlara karşı sadakatle hareket etmekle yükümlüdür. Bu yükümlülük, hissedarların menfaatlerine zarar verebilecek bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğunu da içerir (Hayes vd., 2014; IFAC, 2020).

- Doğru Bilgi Sağlama: Denetçi, yatırımcıların ve hissedarların güvenilir finansal bilgiye erişimini sağlamakla yükümlüdür (IAASB, 2020).
- Güven İnşa Etme: Denetçinin bağımsız ve tarafsız çalışmaları, yatırımcılar ve hissedarlar arasında güven oluşturur (International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA], 2022).

2. Yönetim: Denetçinin yönetime karşı ikincil bir sorumluluğu vardır. Ancak bu sorumluluk, denetçinin bağımsızlığı ilkesini zedelemeyecek şekilde tanımlanmıştır (IFAC, 2020). Yönetimin, yeminli mali müşavirin (YMM) faaliyetlerindeki çıkarları, hissedarların yetkili temsilcisi olarak sahip olduğu konumdan kaynaklanır. Denetçi, yönetimin taleplerini, bu talepler de hissedarların çıkarlarına hizmet ettiği ve denetçinin bağımsızlığını zedelediği sürece dikkate almalıdır. Ancak, yönetimin hissedarların çıkarlarına zarar veren uygunsuz faaliyetleri, hissedarların yararına olan taleplerle tamamen çelişir.

3. Kreditörler (Kredi verenler): Denetçi, kredi verenlerin risk değerlendirmesi yapabilmesi için güvenilir finansal raporların hazırlanmasına katkı sağlar (IAASB, 2020). Bankalar ve diğer finansal kurumlar, denetçi raporlarına dayanarak kredi kararları alır. Kreditörler, şirkete karşı halihazırda bir finansal çıkarı ve taahhüdü bulunanlar ile yalnızca potansiyel bir çıkarı olanlar şeklinde iki gruba ayrılabilir. Bu iki grup için denetçinin sorumluluklarının aynı olması beklenemez. İlk grupta, gerçek bir finansal taahhüt söz konusudur; ikinci grupta ise yalnızca olasılık düzeyinde bir durum mevcuttur. Gerçeklik ile olasılık birbirinden farklıdır. Örneğin, bir bankanın şirkete sağladığı büyük bir kredi hem şirket hem de banka için o kadar önemli olabilir ki, taraflar arasında bankanın periyodik olarak özel raporlar alması gerektiği konusunda uzlaşma sağlanabilir. Böyle bir durumda, bu

tür bir alacaklının bilgi edinme hakkının, küçük potansiyel ticari alacaklılarla aynı seviyede olduğunu düşünmek hem gerçeklik hem de adalet anlayışına aykırı olacaktır.

4. Potansiyel Yatırımcılar: Potansiyel yatırımcılar, tıpkı potansiyel alacaklılar gibi, denetçilerden belirli beklentilere sahiptir; ancak bu beklentiler, mevcut yatırımcılar ve alacaklılara kıyasla daha sınırlı düzeydedir. Denetçi, finansal tabloları incelerken ve bu tablolar hakkında görüş bildirirken, mesleki sorumluluğu gereği Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde hareket etmekle yükümlüdür. Bu standartlar, KGK tarafından yayımlanmakta olup, esas olarak Uluslararası Denetim Standartları (ISA) temel alınarak oluşturulmuştur (KGK, 2021). Ayrıca, denetçiler bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki özen gibi etik ilkeler doğrultusunda çalışmalıdır (IESBA, 2022). Potansiyel yatırımcılar, denetçinin bu standartlara uygun biçimde gerçekleştirdiği denetim sonucunda sunduğu görüşe güvenme hakkına sahiptir. Ancak, potansiyel yatırımcıların denetçiye talimat verme, özel taleplerde bulunma ya da denetçi seçim sürecine müdahale etme yetkisi bulunmamaktadır. Denetçinin mesleki yükümlülüklerini ihlal ederek güvenilir olmayan bir rapor sunması durumunda ise, potansiyel yatırımcılar hukuki yollara başvurma hakkına sahiptir.

5. Toplum: Kamu, denetçilerin lisanslı ve tanınmış meslek mensupları olarak her zaman kamu yararını gözetmesini beklemektedir. Bu durum, en temel düzeyde, denetçinin yasadışı faaliyetlere veya bu tür faaliyetlerin gizlenmesine hiçbir şekilde destek vermeyeceği anlamına gelir (IFAC, 2020).

Bu bölümde, denetim olgusunun kuramsal temelleri açıklanarak; denetim türleri, denetçilerin statüleri, mesleki sorumlulukları ve denetim standartları çerçevesinde uygulama alanları değerlendirilmiştir. Denetim faaliyetlerinin, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamada üstlendiği temel rol üzerinde durulmuş; bu kapsamda iç, dış ve bağımsız denetimin kamu yararı ve bilgi kullanıcılarının karar alma süreçleri açısından taşıdığı önem ortaya konmuştur. Ne var ki denetim faaliyetlerinin temel amacı olan finansal bilginin doğruluk ve şeffaflığının sağlanması, her zaman sorunsuz bir biçimde gerçekleşmemekte; özellikle kötü niyetli eylemler olan hileli işlemler ve yanıltıcı raporlamalar, bu süreci zedeleyebilmektedir. Bu bağlamda, denetçilerin yalnızca mali tabloların uygunluğunu değerlendirmekle sınırlı olmayan sorumlulukları, aynı zamanda işletme içindeki usulsüzlüklerin ve finansal hilelerin tespiti ve ifşası ile doğrudan ilişkilidir. Nitekim son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları, finansal raporlama süreçlerine duyulan güvenin ciddi biçimde sarsılmasına neden olmuş ve hileye karşı daha etkin denetim

mekanizmalarının gerekliliğini gündeme getirmiştir.

Bu çerçevede, çalışmanın ikinci bölümünde, muhasebe sisteminin güvenilirliğini tehdit eden hile olgusu, hileli finansal raporlama ve bilgi ifşası konuları ele alınmıştır.



İKİNCİ BÖLÜM

HİLE KAVRAMI, MODELLER VE BİLGİ İFŞASINDA BULUNMA DAVRANIŞI

Günümüz işletme ortamında, artan rekabet baskısının yanı sıra, zayıf iç kontrol sistemleri, yetersiz kurumsal yönetim, etik kültür eksikliği ve finansal performans üzerindeki yoğun beklentiler gibi bir dizi faktör, işletmelerde hileli faaliyetlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır. İşletmelerde gerçekleştirilen hileli eylemler, yalnızca finansal kayıplara yol açmakla kalmamakta, aynı zamanda kamuoyu güvenini zedelemekte ve kurumsal itibarın sarsılmasına neden olmaktadır. Bu noktada, hilelerin tespit edilmesi ve ifşa edilmesi, işletmelerdeki etik ve şeffaflık kültürünün geliştirilmesi açısından hayati öneme sahiptir. Hile ve bilgi ifşası kavramları bu bağlamda doğrudan ilişkilidir. Hile, genellikle işletme içindeki kontrol mekanizmalarının zayıflığından faydalanılarak gerçekleştirilen kasıtlı yanlışlıklarken, bilgi ifşası bu yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında etkili bir denetim dışı mekanizma olarak işlev görmektedir. Özellikle iç denetimin yetersiz kaldığı durumlarda, bilgi ifşası yoluyla yapılan bildirimler, kurum içi usulsüzlüklerin ve hileli işlemlerin aydınlatılmasında kritik rol oynamaktadır.

Bu bölümde ilk olarak, hile ve dolandırıcılık kavramları ile hilenin işletmelerde nasıl ortaya çıktığı açıklanmaktadır. Hileye neden olan psikolojik ve yapısal faktörler, Hile Üçgeni, Hile Elmas Modeli ve Hile Beşgeni gibi teorik yaklaşımlar çerçevesinde ele alınmıştır. Devamında, en yaygın karşılaşılan hile türleri detaylandırılarak, farklı paydaş gruplarının (çalışanlar, yöneticiler, müşteriler ve tedarikçiler) gerçekleştirdiği hileli faaliyetlere ilişkin örneklerle yer verilmiştir. Devamında, bilgi ifşası kavramı kapsamlı biçimde incelenecek; bu süreçte bilgi ifşasının tanımı, yasal ve etik boyutları, türleri (içsel ve dışsal) ile meşruiyet koşulları açıklanmıştır. Ayrıca, bilgi ifşasının gerçekleşme süreci ile bilgi ifşasında bulunan bireylerin karşılaştığı zorluklar ve riskler değerlendirilmiştir. Tüm bu değerlendirmeler, işletmelerdeki hileli eylemlerin nasıl ve hangi yollarla ortaya çıkarılabileceğini, ifşanın neden ve nasıl bir denetim aracı işlevi görebileceğini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda bölüm hem

teorik çerçeve hem de uygulamaya yönelik yaklaşımlar ile işletmelerde etik dışı davranışların önlenmesi ve şeffaflık kültürünün geliştirilmesi için bilgi temeli sağlamayı hedeflemektedir.

2.1. Hile ve Dolandırıcılık Kavramı

Hile, bir silah ya da fiziksel bir tehdit ya da şiddet kullanmak yerine, kelimeler ve belgeler aracılığıyla aldatmak ya da yanlış beyan kullanarak yanıltmak suretiyle insanları paralarını vermeye ikna etmek, yani, fail/ikna eden ile mağdur/ikna edilen arasında bir tür ilişki olduğunu varsayan bir suç olarak kabul edilmiştir. Bu genellikle failin, mağdurun istediği ya da ikna edilebileceği bir şeye sahip olmasını veya mağdurdan bir şey alabilmesini sağlamaya yönelik bir durumu içermektedir. Bu ilişki normalde evrak işlerinde çalışan ve masa başı iş yapan kişilerle ilgili bir iş ya da organizasyon çerçevesinde gerçekleşmektedir (Doig, 2013, s. 1; Albrecht vd., 2018, s. 4).

ACFE (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği) hile kavramını, bir kişinin görevini, çalıştığı işletmenin kaynak ve varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanması veya suistimal ederek kendine haksız fayda sağlaması şeklinde tanımlamaktadır (ACFE, 2020; Kazan, 2021, s. 24).

TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü) “fraud” (hile) kavramını “suistimal” Türkçe’ye çevirmiş ve şu şekilde tanımlamıştır (TİDE, 2023): “Hile, sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir”.

Dolandırıcılık, daima aldatma, güvenin kötüye kullanılması ve hile unsurlarını içeren bir olgudur. Bu bağlamda hile, dolandırıcılık suçunun temel bileşeni olarak kabul edilmektedir. Dolandırıcılık, insan zekâsının tasarlayabileceği ve bir bireyin diğerini yanıltıcı beyanlarla kandırarak avantaj elde etmeye çalıştığı çok çeşitli yöntemleri kapsayan geniş bir kavramdır. Bu nedenle, dolandırıcılığın tanımında kesin ve değişmez bir kural belirlemek mümkün değildir. Zira bu kavram; sürpriz, kurnazlık, hile ve başkalarını haksız biçimde aldatmaya yönelik çeşitli yolları bünyesinde barındırmaktadır. Dolandırıcılık, bireyleri, tüketicileri ve kurumları farklı şekillerde etkilemektedir. Kurumlar açısından bakıldığında, dolandırıcılık genellikle net gelirden azalmaya neden olmakta ve oluşan bu kayıpların telafisi amacıyla tüketiciler ve bireyler mal ve hizmetler için daha yüksek bedeller ödemek zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla dolandırıcılığın yarattığı maliyet, doğrudan ya da dolaylı olarak ekonomik sistemin tüm paydaşlarına yansımaktadır (Albrecht vd., 2018, s. 4).

Dolandırıcılık, kasıtsız hatalar veya kusurlardan temel olarak farklılık göstermektedir. Örneğin,

bir bireyin mali tablolara yanlışlıkla hatalı rakamlar girmesi durumu, dolandırıcılık kapsamında değerlendirilmemektedir. Çünkü bu durumda, bilinçli bir şekilde yalan söyleme ya da bir başkasına avantaj sağlama amacı bulunmamaktadır. Bu türden istem dışı ve bilinçsizce gerçekleşen hatalar, genel olarak kusur kavramı çerçevesinde ele alınmaktadır. Buna karşın, benzer bir durumda bir kişinin yatırımcıları yanıltmak amacıyla mali tablolara kasten hatalı rakamlar girmesi ise dolandırıcılık suçu olarak tanımlanmaktadır. Bu noktada, kasıtlı olarak gerçekleştirilen ve kişisel ya da kurumsal bir fayda elde etmeyi hedefleyen bir eylem söz konusudur (Tekavčič & Damijan, 2021, s. 31-32).

2.1.1. Dolandırıcılık ve Güven

Dolandırıcılığın başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için en kritik unsurun güven olduğu ifade edilmektedir. Nitekim “dolandırmak” kavramı, doğrudan “güven” kavramı ile ilişkilendirilmektedir. Bir kişinin aldatılabilmesi, öncelikle o kişinin dolandırıcıya güven duyması koşuluna bağlıdır. Mağdur konumundaki bireyin dolandırıcıya güvenmediği bir durumda, kandırılma ihtimali oldukça düşüktür. Bu bağlamda, birey bir kişiye güvenmediği sürece dolandırılması da söz konusu olamamaktadır. Benzer şekilde, çalışanlarının güvenini kazanamamış bir işverenin, güven ortamı oluşturamadığı için çalışanlarını dolandırması mümkün değildir. Aynı durum, yatırımcılar açısından da geçerlidir; yatırımcıların güvenini kazanamamış bir şirketin, bu bireyleri aldatması oldukça zordur. Araştırmalara göre, dolandırıcılık eylemlerini gerçekleştiren kişiler genellikle mağdurların en az şüphelendiği ve en çok güvendiği bireyler olmaktadır. Dolandırıcılık eylemi dört temel unsurdan oluşmaktadır (Skalak vd., 2006, s. 2):

- Birincisi, önemli bir gerçeğin yanlış beyan edilmesi veya gizlenmesidir.
- İkincisi, bu eylemi gerçekleştiren kişinin söz konusu yanlış beyanın ya da gizlenmiş bilginin farkında olmasıdır.
- Üçüncü unsur, mağdurun bu beyana inanarak güven duymasıdır.
- Son olarak dördüncü unsur ise, mağdurun bu güven sonucunda maddi veya başka türde bir zarara uğramasıdır.

2.2.2. Hileli Belirleyen Unsurlar (Hile Modelleri)

Suçların en önemli ve ilk ayrımlarından biri, 1940 yılında Sutherland tarafından yapılmıştır.

Sutherland, suçları “sokak suçları” ve “beyaz yaka suçları” olarak ikiye ayırmış ve beyaz yaka suçunu “güven ihlali” olarak tanımlamıştır. Bu ayrım, kriminoloji açısından oldukça önemlidir; çünkü motivasyonları, mağdurları ve cezalandırılma biçimleri bakımından birbirinden önemli ölçüde farklı iki suç türünün incelenmesine olanak tanımaktadır. Sokak suçlarının aksine, beyaz yaka suçları şiddetten ziyade güven ihlali ve aldatma ile ilgilidir. Sutherland, beyaz yaka suçlarını, güçlü ve prestijli mesleklere sahip kişilerin konumlarının sağladığı fırsatlar sayesinde işledikleri suçlar olarak tanımlamıştır. Genellikle masa başında ve yüksek sosyal ya da mesleki statüye sahip, saygın kişiler tarafından işlendiği için bu suçlar çok açık değildir (Kagias vd., 2022, s. 909). Sutherland (1983), kamuoyunu şirketlerin yanlış uygulamalarına karşı bilinçlendirmek amacıyla, 70 şirketin cezai ve hukuki geçmişlerini incelediği bir arşiv çalışması yayımlamıştır (Homer, 2020, s. 172).

Hileyi belirleyen unsurlar (hile modelleri) şunlardır (Kazan, 2021, s. 247; Bircan, 2024, s. 333-334):

- Hile Üçgeni Modeli
- Hile Elması (Karusu) Modeli
- Hile Beşgeni

2.2.2.1. Hile Üçgeni Modeli

Hile modeli alanında önemli bir gelişme, Donald Cressey’in ortaya koyduğu “*hile üçgeni*” ile sağlanmıştır. Her ne kadar bu terim doğrudan Cressey tarafından ortaya atılmamış olsa da onun modeli bu adla tanınmış ve çeşitli eleştirilere maruz kalmasına rağmen, sonraki araştırmacılar tarafından geliştirilerek en etkili hile modellerinden biri olmaya devam etmiştir. Ayrıca Cressey’in modeli, dış denetçilerin kullandığı Uluslararası Denetim Standartları ile iç denetçilerin benimsediği Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi’ne dahil edilerek, en yaygın şekilde uygulanan model haline gelmiştir. Cressey’in (1950) araştırması, güven esasına dayalı bir pozisyonu iyi niyetle kabul eden ancak bu güveni ihlal eden 250 gerçek vakanın incelenmesine dayanmaktadır. Cressey, “güveni ihlal eden kişilerin, kendilerini paylaşılması mümkün olmayan bir mali sorunla karşı karşıya hissettiklerinde, bu sorunun mevcut mali güven pozisyonunu ihlal ederek gizlice çözülebileceğinin farkında olduklarını” tespit etmiştir. Ayrıca bu kişilerin, davranışlarını kendi rollerine uygun hâle getirebilmek için, kendilerine duyulan güveni ve emanet edilen fon ya da mülkü kullanma biçimlerine dair algılarını gerekçelendirebilecek ussallaştırmaları (rasyonalizasyonları) kullandıkları belirlenmiştir.

Model, bir suçun oluşması için üç bileşenin de mevcut olması gerektiğini vurgulamaktadır. Cressey'in hilelinin üç temel unsurunu ortaya koyduğu belirtilmelidir. Bu unsurlar (Kagias vd., 2022, s. 910):

- Finansal zorluklardan kaynaklanan baskı ya da motivasyon,
- Sorunun gizlice yürütülmesine imkân tanıyan iç kontrol zayıflıklarından doğan fırsat ve
- Dolandırıcının kendi eylemlerini meşrulaştırmasına, hatta kendisini talihsiz koşulların mağduru olarak görmesine neden olan rasyonalizasyondur.

Hile üçgeni, denetçi ve muhasebecilere yönelik bir hile açıklama modeli olarak geliştikçe, finansal suçların kökenlerini inceleyen araştırmalar da yön değiştirmiş; güven ihlalcilerinin suç davranışlarını açıklamak amacıyla kullanılan sosyoloji literatüründen, muhasebe ve denetim literatürüne doğru kaymıştır. Konuya ilişkin mevcut araştırmaların büyük bir bölümü, artık muhasebe ve denetim alanında yer almaktadır. Hile üçgeni, finansal suçları açıklama aracı olarak giderek daha fazla kabul gördükçe, birçok ulusal ve uluslararası denetim ve muhasebe politikasının temelini oluşturmaya başlamıştır (Lin vd., 2015, s. 460).

Cressey tarafından geliştirilen modelin zamanla güncellenmesi gerektiğine yönelik değerlendirmeler doğrultusunda, farklı disiplinlerden araştırmacılar söz konusu modeli yeniden ele almış ve bu durum, çeşitli revizyon önerilerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin, bazı kaynaklar hile üçgeninin, kurumun kendine özgü özelliklerini yansıtacak şekilde dört (Cieslewicz, 2012; Yusof, 2016), beş (Tugas, 2012) veya altı (Soltani, 2014) unsurla genişletilmesini önermiştir. Bazı araştırmacılar ise üçgenin bileşenlerinden birinin diğerlerinden daha önemli olup olmadığını ve bu üç bileşenin ağırlıklarının anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığını incelemiştir (Schuchter & Levi, 2015).

Lister (2007), rasyonalizasyon kavramını kişisel baskılar, piyasa beklentileri gibi ek unsurlar ekleyerek genişletmiştir. Ancak hile modeline en büyük katkısı, hile üçgenini ateşe benzetmesi olmuştur. Lister, baskıyı ısıya, fırsatı yakıta ve rasyonalizasyonu da oksijene benzetmiştir. Lister'in yaklaşımındaki ilginç nokta, bir yangını söndürmek için onu oluşturan unsurlardan birini ortadan kaldırmanın yeterli olmasıdır. Ancak, tüm unsurları doğrudan gözlemlenebilir olan bir yangının aksine, hilede baskı ve rasyonalizasyon unsurları en az gözlemlenebilir olanlardır. Bu durum, fırsat unsurunu ve iç kontrolleri, niyet edilen ve gerçekleşen bir hile arasındaki ana engel haline getirmektedir. Bu hipotez, dolandırıcılık yapma kararında doğrusal bir düzen olduğu düşüncesinden hareketle daha da güçlenmektedir. Baskı hisseden bir birey,

mevcut fırsatlardan yararlanarak sonunda eylemi rasyonelleştirebilecektir (ya da rasyonelleştiremeyecektir) (Kagias vd., 2022, s. 911).

Modelin uygulanabilirliğini ve genellenebilirliğini daha iyi değerlendirmek amacıyla, araştırmacılar hile üçgenini sınıfta kopya çekme davranışı (Becker vd., 2006; Nkundabanyanga vd., 2014), kurumsal ihbar (Gao & Brink, 2017) ve devlet yolsuzluğu gibi mali olmayan suçlara da uyarlamıştır (Bowen vd., 2012). Ayrıca, modelin açıklayıcılığını artırmak amacıyla diğer modellerle birleştirilerek kullanıldığı çalışmalar da mevcuttur (Christian, 2010; Cohen vd., 2010). Bu çalışmalar hem şirketleri hem de bireyleri kapsayan finansal suç vakalarını incelemiştir.

2.2.2.2. Hile Elması (Karusu) Modeli

Hile Elmas Modeli, Wolfe ve Hermanson (2004) tarafından, Hile Üçgeni Modeli'nin (Cressey, 1953) genişletilmiş bir versiyonu olarak geliştirilmiştir. Wolfe ve Hermanson (2004), hile üçgenine dördüncü bir unsur ekleyerek “Hile Elmas Modeli”ni *ortaya* koymuştur. Bu unsur, failin hile yapma konusundaki benzersiz yeteneğini ifade eden kabiliyet unsurudur. Wolfe ve Hermanson’a göre, birçok hile, gerekli beceri ve yeteneklere sahip doğru kişinin bulunmaması durumunda gerçekleşmemektedir (Wolfe & Hermanson, 2004).

Wolfe ve Hermanson (2004) tarafından ortaya konan kabiliyet unsuru; kurum içindeki statüye sahip olma, muhasebe sistemlerini ve iç kontrol zayıflıklarını anlama yeteneği, hilenin tespit edilemeyeceğine dair güven ve stres altında hareket edebilme becerisine dayanmaktadır. Araştırmacılar, hileyi gerçekleştirebilmek için bireylerin sahip olması gereken dört gözlemlenebilir özellik önermektedir. Bu özellikler (Wolfe & Hermanson, 2004):

- (1) Kurum içinde yetkili bir pozisyon (güç) veya işlev,
- (2) Muhasebe sistemlerini ve iç kontrol zayıflıklarını anlama ve bunları kullanma kapasitesi,
- (3) Tespit edilmeyeceğine veya yakalanırsa kolayca kurtulacağına dair güven,
- (4) Kötü eylemler gerçekleştirdiğinde, normalde iyi olan bir kişinin içinde yarattığı stresle başa çıkma yeteneğinin olmasıdır.

Yukarıdaki özellikler, en çok eğitilmiş, kurum içinde daha fazla deneyime sahip, kontrol mekanizmalarıyla başa çıkma deneyimi olan ve başkalarını ikna veya tehdit ederek onlarla iş birliği yapan bir çalışan için yaygındır. Ampirik kanıtlar bu teoriyi doğrulamaktadır. ACFE, her

iki yılda bir, gerçek hile vakalarının sonuçlarına dayanan ve değerli bilgiler sağlayan mesleki suistimal ve dolandırıcılık üzerine küresel bir çalışma yayınlamaktadır (Kagias vd., 2022, s. 914).

2.2.2.3. Hile Beşgeni

“Hile Beşgeni”, 2011 yılında, ABD’de Crowe Horwath LLP’de Suistimal, Etik ve Yolsuzlukla Mücadele Ürün ve Çözümleri girişiminin ortağı ve lideri olan Jonathan Marks tarafından geliştirilmiştir. Bu model Crowe’un Suistimal Pentagon Modeli (2011) olarak da bilinir. Crowe Horwarth, hile kavramını daha iyi anlamak için kişiyi hile yapmaya iten sebeplere bir unsur daha ekleyerek “Hile Beşgeni” modelini geliştirmiştir (Chimonaki vd., 2023, s. 4; Humphrey vd., 2023, s. 104-105; Bircan, 2024, s. 334). Günümüz ortamına uyarlanan Crowe’un Hile Beşgeni, Hile Üçgeni Modeline (Cressey, 1953) kibir ve yetkinlik olmak üzere iki ek unsur eklemiştir (Antawirya vd., 2019, s. 74). Yani bu model, hile elmasındaki unsurlara ek olarak kibir unsurunu da içermektedir. Kibir veya vicdan eksikliği, iç kontrollerin, şirket politikalarının ve kurallarının kişisel olarak uygulanmadığına inanan bir kişinin üstünlük ve hak sahibi olma veya açgözlülük tutumudur (Kazan, 2020, s. 253).

Hile beşgeni modeli, bu kibir duygusu aracılığıyla, hile yapan kişinin yüksek bir üstünlük ve ego duygusu taşıdığını ve bu nedenle yakalanmayacağına inanarak yaptığı hileyi gizlemeye çalışmayacağını vurgulamaktadır. Başka bir deyişle, model, hileyi gerçekleştiren kişideki bu yüksek egonun, onu hile yapmaya daha fazla cesaretlendireceği görüşünü savunmaktadır (Antawirya vd., 2019, s. 76).

2.2. Hile Türleri (En Yaygın Hile Türlerine Örnekler)

Hile türlerini sınıflandırmanın birçok farklı yöntemi bulunsa da literatürde en yaygın kullanılan sınıflandırma biçimi, hileleri iki ana grupta ele almaktadır. Bunlar; kuruluşlara karşı yapılan hileler ve kuruluşlar adına işlenen hilelerdir. Kuruluşlara karşı yapılan hilelerde fail genellikle kurumun bir çalışanı olurken, mağdur doğrudan işveren konumundaki kurumdur. Örneğin, çalışanların zimmetine para geçirmesi bu tür bir hileye örnek teşkil etmektedir. Buna karşılık, mali tablo hileleri gibi bazı durumlarda ise yöneticiler, kurumun “adına” hareket ederek hileli faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu tür eylemlerde amaç, kurumun mali performansını olduğundan daha iyi göstermek suretiyle, genellikle hisse senedi fiyatını yapay olarak yükseltmek veya mevcut seviyesini korumaktır. Bu bağlamda, mağdur konumunda olanlar kurumun

yatırımcılarıdır. Yöneticiler, şirketin mali tablolarını yanıltıcı bir şekilde sunarak, kazançları yanlış beyan edebilir. Yöneticiler tarafından gerçekleştirilen mali tablo hileleri çoğunlukla beklenenin altında kâr açıklayan ya da net zarar bildiren işletmelerde gözlemlenmektedir (Albrecht vd., 2018, s. 7).

Hile türlerinin sınıflandırılmasında bir diğer yöntem, ACFE'nin "mesleki hile" tanımına dayanmaktadır. Mesleki hile, bireyin işverene ait kaynak veya varlıkları kişisel çıkar sağlamak amacıyla, sahip olduğu mesleki görev ve yetkileri kötüye kullanması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tür hileli eylemler çoğunlukla çalışanlar, yöneticiler ya da idareciler tarafından kaynaklanmaktadır. Mesleki hilelerin karakteristik özellikleri arasında, eylemlerin gizlilik içinde yürütülmesi, failin doğrudan ya da dolaylı şekilde fayda sağlaması ve mağdur tarafın genellikle kurum olması yer almaktadır. Bu mağduriyet, kurumun maddi varlıklarının kaybı, zaman kaybı veya kurumsal itibarın zedelenmesi şeklinde kendini gösterebilmektedir. ACFE, mesleki hileleri varlıkların zimmete geçirilmesi veya kötüye kullanılması, yolsuzluk ve mali tablo hileleri olmak üzere üç ana kategoride sınıflandırmıştır (ACFE, 2016, s. 10). Ayrıca, hile türlerinin sınıflandırılmasında üçüncü bir yaklaşım ise mağdur tarafın kim olduğuna göre yapılan ayrımlara dayanmaktadır (Albrecht vd., 2018).

1. Bir şirket veya kuruluşun mağdur olduğu dolandırıcılıklar.

a. Çalışanların zimmetine para geçirmesi-fail kurumun bir çalışanıdır.

b. Satıcı hileleri-fail kuruluşun bir satıcısıdır.

c. Müşteri dolandırıcılığı-fail kuruluşun bir müşterisidir.

2. Yönetim hilesinin mağdurları, genellikle kuruluşun hissedarları veya borç sahipleridir.

3. Yatırım dolandırıcılığı ve diğer tüketici dolandırıcılıklarının mağdurları ise dikkatsiz bireylerdir.

4. Çeşitli dolandırıcılıklar ise, diğer tüm dolandırıcılık türlerine girmeyen ve finansal kazanç dışında farklı amaçlarla işlenen dolandırıcılıkları kapsar.

Hile türlerini daha iyi anlamak ve bu türlerin hangi aktörler tarafından gerçekleştirildiğini, kimleri mağdur ettiğini ve nasıl uygulandığını sistematik biçimde ortaya koymak, denetim süreçlerinin etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır. Hileli davranışların doğası gereği çok boyutlu olması, bu davranışların sınıflandırılmasını gerekli kılmaktadır. Bu çerçevede, aşağıda sunulan Tablo 1, dolandırıcılık türlerini faillerine ve mağdurlarına göre kategorize ederek açıklamaktadır.

Tablo 1. Hile Türleri

Hile Türleri	Fail	Mağdur	Açıklama
Çalışanların zimmete para geçirmesi	Bir kuruluşun çalışanları	İşveren	Çalışanlar pozisyonlarını kullanarak işverenlerine ait varlıkları alır ya da başka yere aktarır. Bu en yaygın dolandırıcılık türüdür.
Satıcı/Tedarikçi hileleri	Bir kuruluşun satıcıları/tedarikçileri	Satıcıların mal veya hizmet sattığı kuruluş	Satıcılar ya fazla fatura keserler ya da anlaşmaya göre daha düşük kaliteli veya daha az ürün sağlarlar.
Müşteri tarafından yapılan hile	Bir kuruluşun müşterileri	Müşterilere satış yapan kuruluş	Müşteriler ödeme yapmaz, çok az ödeme yapar veya aldatma yoluyla kuruluştan daha fazla ürün/hizmet alır.
Yönetim kademesi hileleri (mali tablo hileleri)	Bir şirketin yönetimi	Hissedarlar veya borç sahipleri ve düzenleyiciler (vergi makamları, vb.)	Yönetim, şirketi olduğundan daha iyi (veya vergi dolandırıcılığı durumunda daha kötü) görünmesini sağlamak için finansal tabloları manipüle eder. Bu, en maliyetli dolandırıcılık türüdür.
Yatırım hileleri ve diğer tüketici hileleri	Her türlü hile failleri	Dikkatsiz yatırımcılar	Bu tür dolandırıcılıklar internet üzerinden ve şahsen yapılmakta ve bireylerin güvenini kazanarak değersiz planlara para yatırımları sağlanmaktadır.
Diğer (çeşitli) hile türleri	Duruma göre değişen ve diğerlerinin dışında kalan failler	Her türlü- duruma göre kişi değişir.	Herhangi bir kimse, bir başkasının güvenini kullanarak onu aldatmaya çalışır.

Kaynak: Albrecht, vd., (2018); Çetin & Önal, (2022)

Söz konusu tablo, işletme ve bireyleri etkileyen başlıca hile türlerini ortaya koymaktadır. Çalışanlar tarafından gerçekleştirilen zimmete para geçirme, tedarikçi/satıcı hileleri, müşteri tarafından yapılan hileler, yönetim kaynaklı mali tablo hileleri ve yatırım dolandırıcılıkları gibi temel başlıklar altında hile failleri ve mağdurları eşleştirilmiş; her bir türün özelliğine ilişkin kısa açıklamalar eklenmiştir. Böylece, denetim faaliyetlerinde riskin nerede yoğunlaştığı ve hangi grupların daha fazla koruma ihtiyacı içinde olduğu daha net bir biçimde analiz edilebilmektedir. Bu türden sistematik sınıflandırmalar hem teorik analizlerde hem de uygulamalı denetim süreçlerinde yol gösterici bir araç işlevi görmektedir.

2.2.1. Çalışanların Zimmetine Para Geçirmesi

Çalışanların zimmetine para geçirmesi, en yaygın biçimde karşılaşılan mesleki hile türlerinden biridir. Bu tür dolandırıcılıkta, çalışanlar sahip oldukları görev ve yetkileri kötüye kullanarak işletmeye ait varlıkları izinsiz şekilde kendilerine mal eder. Böylece işveren doğrudan maddi zarara uğratılır ve kurumun kaynakları yasa dışı biçimde çalışan tarafından kişisel çıkar doğrultusunda kullanılmış olur. Zimmete geçirme işlemi doğrudan ya da dolaylı hileli faaliyetlerle gerçekleştirilebilmektedir. Doğrudan yapılan faaliyet direkt olarak gerçekleştirilen hiledir. Doğrudan hile, bir çalışanın şirketin nakit parası, envanteri, aletleri, malzemeleri ya da diğer varlıklarını çaldığı durumları kapsar. Ayrıca, çalışanlar sahte şirketler kurarak ve gerçekte teslim etmeyecekleri veya teslim edilmeyen ürünler için işverenden ödeme alarak da bu tür hileli davranışlarda bulunabilirler. Doğrudan hilede, şirket varlıkları doğrudan failin cebine girer, bu süreçte üçüncü bir taraf yer almaz. Dolaylı faaliyette ise, çalışanların satıcılardan, müşterilerden ya da şirket dışındaki diğer kişilerden daha düşük fiyatlarla mal alması, daha yüksek fiyatlarla satış yapması, malların teslim edilmemesi ya da düşük kaliteli ürünlerin teslim edilmesini sağlamak amacıyla rüşvet veya komisyon alması şeklinde ortaya çıkar. Bu tür hileli faaliyetlerde, çalışanlara yapılan ödemeler genellikle işveren tarafından değil, işvereniyle iş yapan başka kurumlar tarafından yapılır (Yaylalı, 2024, s. 117-118; Çetin ve Önal, 2022, s. 13).

2.2.2. Satıcı/Tedarikçi Hileleri

Satıcı hileleri, büyük satıcıların savunma ve diğer devlet sözleşmelerinde yaptığı aşırı ödemeler nedeniyle yıllar içinde birçok kez gündeme gelmiştir. Satıcı hileleri genel olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar: Bağımsız olarak hareket eden satıcılar tarafından yapılan hileler ve alıcılarla satıcılar arasında gizli anlaşmalar yoluyla gerçekleştirilen hilelerdir (Singh vd., 2013, s. 15; Varma & Khan, 2017, s. 1-2).

Satıcı hileleri, gerçekte var olmayan mal veya hizmetler için sahte faturalar, tutarı abartılmış faturalar ya da kişisel harcamalara ait faturalar sunularak bir kuruluşun ödeme yapmasının sağlanması, kalitesiz malların gönderilmesi veya ödeme yapıldığı halde malların gönderilmemesi gibi durumlarla ortaya çıkar (Singh vd., 2013, s. 15; Varma & Khan, 2017, s. 1-2; Çetin ve Önal, 2022, s. 13).

2.2.3. Müşteri Tarafından Yapılan Hileler

Yaygın ve giderek artan bir müşteri davranışı biçimi olarak alışverişten vazgeçme eğilimi büyümektedir. Perakendecilerin iyi müşteri hizmetlerine odaklanması ve esnek iade politikaları sunması, müşterilerin ürün iadesi konusundaki suistimale açık davranışlarını artırmıştır. Müşteri tarafından yapılan hilelerde, müşteriler satın aldıkları mallar için ödeme yapmazlar, çok az ödeme yaparlar veya bir şeyi bedavaya alırlar (King vd., 2008, s. 2-3; Çetin ve Önal, 2022, s. 13-14).

2.2.4. Yönetim Hileleri (Finansal Tablo Hileleri)

Genellikle mali (finansal) tablo hileleri olarak adlandırılan yönetim hileleri hem faillerin niteliği hem de aldatma yöntemi ile diğer hile türlerinden ayrılır. En yaygın şekliyle yönetim hilesi, üst yönetimin mali tabloları aldatıcı bir şekilde manipüle etmesini içermektedir (Çetin ve Önal, 2022, s. 13). Yönetim hilesinin iyi bilinen örnekleri arasında WorldCom, Enron, Tyco, Global Crossing, Waste Management, Sunbeam, Rite-Aid, Phar-Mor, Parmalat, Adelphia, ESM Government Securities, Regina Vacuum Company, Tesco, Olympus Corporation, Penn West ve Vatikan Bankası yer almaktadır (Yaylalı, 2024, s. 113-114; Zahra vd., 2005, s. 804).

Yönetim hilelerinde stoklar şişirilip, hayali gelir kayıtları yapılabilmekte ve hatta bu hayali gelir kayıtları ile kayıplar gizlenebilmektedir. Bahsi geçen örneklerde hileli faaliyetler çeşitli şekillerde ortaya çıkarılabilmektedir; hileler, bir ihbar, şikâyet, denetim prosedürü veya izleme yoluyla olabilmektedir. Hatta bazen tesadüfen de keşfedilebilir. ACFE (2020) tarafından yayınlanan rapora (Report to the Nations) göre, tüm iç soruşturmaların yani hile tespitine yönelik araştırmaların yaklaşık %43'ü ipuçları ve bir çalışan, müşteri veya satıcıdan gelen ihbarlar sonucu başlatılmaktadır. Yönetim incelemeleri ile %12 oranında, iç denetimler ise yaklaşık %15 oranında tespit edilebilmektedir. Bu istatistiklere göre ihbar yönteminin diğerlerine oranla daha yaygın hile tespit yöntemi olduğu anlaşılmaktadır (ACFE, 2020, s. 19; Selimoğlu ve Altunel, 2020, s. 132).

2.2.5. Yatırım Hileleri ve Diğer Tüketici Hileleri

Yönetim hilesi ile yakından ilişkili olan bir diğer hile türü de yatırım hileleridir. Bu tür hilelerde, şüphelenmeyen yatırımcılara hileli ve genellikle değersiz yatırımlar satılmaktadır. Değersiz ortaklık paylarının ve diğer yatırım fırsatlarının satılması gibi tele pazarlama hileleri de bu

kategoriye girmektedir. Charles Ponzi yatırım hilesinin babası olarak kabul edilmektedir. Yatırım hilelerinin en dikkat çeken ve en sık karşılaşılan örneklerinden biri ise saadet zinciri olarak da bilinen Ponzi şemalarıdır. Ne yazık ki, bu hile türü günümüzde son derece yaygın olarak karşımıza çıkmaktadır (Jacobs & Schain, 2011, s. 40).

Saadet Zinciri (Ponzi Şemaları): Ponzi şemaları Charles Ponzi'nin adını taşımaktadır ve oldukça basittir. Mağdurlardan yatırım fonlarını çekmek ve daha sonra bu mağdurlara sonraki yatırımcılar tarafından ödenen paradan prim veya faiz ödemek şeklinde devam etmektedir. Tipik bir saadet zincirinde, yatırımcılara, zincirin organizatörünün benzersiz becerileri ve yatırım stratejisi sayesinde olağanüstü yüksek getiri elde edecekleri söylenmektedir. Ancak gerçekte, organizatör bu ödemeleri yapabilmek için yeni yatırımcılardan para toplar. Saadet zinciri esasen, işletmecinin geleneksel yatırımlar yoluyla elde edilemeyen yüksek finansal getiriler veya temettüler vaat ettiği bir yatırım hilesi olmaktadır. İşletmeci, mağdurların fonlarına yatırım yapmak yerine, sonraki yatırımcılar tarafından “yatırılan” anapara tutarlarını kullanarak ilk yatırımcılara “temettü” ödenmektedir (Jory & Perry, 2011, s. 2).

2.3. Hile Denetimine Reaktif ve Proaktif Açidan Yaklaşım

Zaleznik (1977), iş dünyasındaki liderleri, çevresel tehdit ve fırsatlara karşı benimsedikleri tutum ve davranışlara göre proaktif ve reaktif olmak üzere iki temel gruba ayırmaktadır. Proaktif liderler, örgütsel hedeflerin belirlenmesi, yapısal düzenlemelerin başlatılması, inisiyatif alınması ve ekonomik kararların kararlılıkla verilmesi gibi konularda aktif bir yaklaşım sergilemektedir. Buna karşılık, kayıtsızlık sergileyen ve belirlenen hedefleri arzu edilen değil, zorunluluklar doğrultusunda şekillendiren liderler ise reaktif bir tutum sergileyenler olarak değerlendirilmektedir. Glueck ve Jauch (1984), proaktif stratejiyi, yöneticilerin çevresel tehdit ve fırsatlara ilişkin değişimlere tepki vermeye zorlanmadan önce harekete geçmeleri biçiminde tanımlamaktadır. Reaktif strateji ise bunun tersine, yöneticilerin örgütsel tehdit ve fırsatlara karşı tepki vermeye mecbur kalmalarıyla karakterize edilmektedir. Bailey (2016) reaktif davranışın, çoğu zaman önceden öngörülen krizlere yönelik yetersiz planlamanın bir sonucu olarak, hayati riskler taşıyan durumlarla mücadele etmeyi gerektirdiğini ifade etmektedir (Ololade, 2025, s. 51).

Günümüzde işletmeler, kârlılık, sürdürülebilirlik ve büyüme gibi temel hedeflere ulaşabilmek adına yoğun çaba sarf etmektedir. Ancak bu hedeflere yönelik yürütülen faaliyetler sırasında karşılaşılan çeşitli riskler, işletmelerin geleceğini tehdit edebilecek boyutlara ulaşabilmektedir.

Söz konusu risklerin her zaman önceden tespit edilmesi mümkün olamayabileceği gibi, bazı durumlarda işletmeler risklerin farkında olmalarına rağmen gerekli önlemleri almakta gecikmektedir. Bununla birlikte, bazı işletmeler potansiyel riskleri göz ardı ederek bu tehditleri yalnızca maliyet unsuru olarak değerlendirebilmektedir. Bu tür yaklaşımlar, ilerleyen süreçte kriz ortamlarının oluşmasına neden olabilmektedir. Kriz dönemlerinde alınan kararlar ise işletmenin uzun vadeli varlığını sürdürebilmesi açısından hayati önem taşımaktadır (Pearson & Clair, 1998; Vašíčková, 2019; Ugwuja, 2024).

Krizle başa çıkma sürecinde izlenecek stratejiler ise işletmenin yapısına ve koşullarına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Hong ve diğerleri (2012), kriz yönetim sürecinin KOBİ (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) sahipleri tarafından nasıl algılandığını incelemiş ve bu süreçte proaktif ya da reaktif stratejilerin kullanımını değerlendirmiştir. Çalışmada kriz olgusu; ekonomik durgunluk, büyük ölçekli tedarikçi ya da müşteri kayıpları, bilgi teknolojisi sistemlerindeki arızalar ve doğal afetler gibi unsurları içerecek şekilde tanımlanmıştır (Hong vd., 2012). Bazı işletmeler, kriz sırasında hızlı ve doğru kararlar alarak bu durumu fırsata çevirebilmektedir. Diğerleri ise krizden önce proaktif bir yaklaşım sergileyerek, sorunun büyümesini engellemekte ve önceden gerekli önlemleri almaktadır. Kriz anlarında etkili bir yönetim, işletmenin krizden minimal zararlarla çıkmasını sağlayabilmektedir. Bu bağlamda, reaktif ve proaktif yaklaşımlar arasındaki farklar önem kazanmaktadır. Reaktif yaklaşım, kriz ortaya çıktıktan sonra tepki gösterirken, proaktif yaklaşım ise sorunlar büyümeden önce önlem almayı hedeflemektedir. Her iki yaklaşım da işletme yönetiminin alacağı kararlar ve yapılan denetimler ile doğrudan ilişkilidir. Hileli faaliyetler ve suistimaller, proaktif yöneticiler tarafından gerçekleşmeden önce öngörülebilir beklenmedik olaylar arasında yer almaktadır (Gunasegaran vd., 2018, s. 1025-1026). KOBİ'lerde hile oluşumunun engellenmesine yönelik hazırlık düzeyi, işletmenin sürdürülebilirliği açısından kritik bir öneme sahip bulunmaktadır (Ates ve Bititci, 2011, s. 5605; Koronis & Ponis, 2018, s. 34). Literatürde işletmeler tarafından hem proaktif hem de reaktif stratejilerin anlaşılmasının, beklenmedik olaylarla başa çıkılabilmesi, hileli faaliyetlerin azaltılması ve bu tür durumların ardından toparlanabilmeleri için kurumsal yetkinliklerini geliştirmeleri açısından gerekli olduğu vurgulanmaktadır (Jia vd., 2020, s. 7; Skoczylas-Tworek, 2019, s. 140). Bununla birlikte, yıkıcı olayların etkin biçimde yönetilebilmesi adına, proaktif stratejilerin reaktif stratejilerden önce uygulanması gerektiği de ifade edilmektedir. Bu bağlamda, çalışanların işyeri hırsızlığı ve varlıkların zimmete geçirilmesi gibi hileli eylemlerini önlemek amacıyla proaktif stratejiler benimseyenler için, bu tür tehditlere karşı önleyici kontrol mekanizmalarını zamanında devreye sokmaları ve

uygulamaya koymaları gerekmektedir. Proaktif stratejiler, reaktif yaklaşımlardan farklı olarak; iç kontrol sistemlerinin tasarımı, kaynakların etkin tahsisi, sistem uygulamaları ve operasyonel verimliliğin artırılması ile potansiyel hile vakalarının engellenmesine yönelik izleme süreçlerinde belirgin bir şekilde kendini göstermektedir. Dolayısıyla, proaktif yaklaşımı benimseyenler, reaktif strateji kullananlara kıyasla çalışan suistimallerine ilişkin daha az sayıda ya da hiç vaka kaydetmemektedir (Ololade, 2025, s. 52).

Proaktif bir mekanizma; bir kişi ya da kuruluşun zor durumlarla başa çıkma sorumluluğunu üstlendiği, geçmişe takılmadan sürekli olarak harekete geçtiği, destek beklemeksizin kendi imkânlarıyla mücadele ettiği ve ortaya çıkan fırsatları değerlendirdiği bir durumu ifade etmektedir (Bańka, 2015, s. 99-100). Hileli faaliyetleri azaltmaya yönelik reaktif mekanizmalar ise; yapılmaması gereken davranışları belirleyen prosedürler, etik kurallar ve kılavuzlar geliştirerek kurum tarafından üstlenilen bir dizi faaliyeti kapsamaktadır. Bu faaliyetler hem mevzuatla belirlenen zorunlu düzenlemeleri hem de kurumun kendi bünyesinde oluşturduğu uygulamaları içermektedir. Öte yandan, proaktif mekanizmalar; hileli faaliyetleri etkin şekilde tespit edebilmek amacıyla kurum yönetimi tarafından alınan ve hayata geçirilen çeşitli araç ve eylemleri kapsamaktadır. Aşağıdaki tabloda, şirket düzeyinde uygulanan reaktif ve proaktif mekanizmalara ilişkin örnekler sunulmaktadır.

Tablo 2. Şirkette Hileyi Azaltmaya Yönelik Reaktif ve Proaktif Mekanizmalar

Reaktif hile azaltma mekanizmaları	Hileyi sınırlandırmak için proaktif mekanizmalar
Etik Kurallar	İç Denetim
Finansal Raporlama Standartları	Dış Denetim
Muhasebe Politikası	Kurumsal İç Kontrol
Yolsuzlukla Mücadele Politikası	Harici Kontrol
Dolandırıcılıkla Mücadele Politikası	Revizyonlar
Uygunluk Politikası	Yönetim Kurulu
Çıkar Çatışması Yönetimi politikası	Bilgi Teknolojileri ve Araçları
Dahili Operasyonel Prosedürler	İhbarcılık
Eğitimler	

Kaynak: Skoczylas-Tworek, (2019)

Tablo 2'ye göre reaktif mekanizmalar bilgilendirici ve eğitici bir niteliğe sahip olmakla birlikte hem yönetim kurulu hem de kurum çalışanları açısından yoğun bir çalışma gerektirmektedir. Bu mekanizmaların hazırlanmasında gösterilecek özen, istenmeyen etkilerin ortadan

kaldırılmasına katkı sağlayabilmektedir. Söz konusu prosedürlerin, hileli faaliyetleri gerçekleştirme potansiyeli taşıyan kişiler tarafından kolaylıkla istismar edilebilecek boşluklar içermemesi son derece önemli olmaktadır. Benzer şekilde, proaktif mekanizmaların etkinliğinde de doğru yaklaşımın benimsenmesi ve bu süreçleri yürüten kişilerin hassasiyet göstermesi kritik bir rol oynamaktadır. Dolandırıcılığın önlenmesine ilişkin olarak ACFE tarafından yapılan araştırmalar, kurumlar tarafından kullanılan çeşitli araçlar arasında iç ve dış denetim faaliyetlerinin, veri izleme ve analizinin, yönetim uygulamalarının ve hileye yönelik eğitimlerin; hile kaynaklı kayıpların azaltılmasında ve hile süresinin kısaltılmasında en etkili araçlar olduğunu ortaya koymaktadır (Skoczylas-Tworek, 2019, s. 140).

2.4. Bilgi İfşasında (Whistleblowing) Bulunma Davranışı

İşletmelerde ortaya çıkan hileli davranışlar, özellikle hileli finansal raporlama yoluyla kurum içi ve dışı paydaşları yanıltmakta, karar alma süreçlerini olumsuz etkilemekte ve ekonomik düzenin güvenilirliğini tehdit etmektedir. Bu tür etik dışı faaliyetlerin önlenmesi ve açığa çıkarılmasında en etkili mekanizmalardan biri çalışanların sergilediği bilgi ifşasında bulunma davranışıdır. Bilgi ifşası, bireylerin bir organizasyonda yasa dışı, etik dışı ya da hileli faaliyetleri yetkili kişi veya kurumlara bildirme süreci olarak tanımlanmakta ve bu yönüyle hileli finansal raporlamanın tespit edilmesinde kritik bir araç olarak görülmektedir (Near & Miceli, 1985; Miceli vd., 2009).

Türkçe yazında “whistleblowing” kavramına karşılık olarak “ihbar” ve “bilgi ifşası” terimleri kullanılmakta olup, “bilgi ifşası” kavramı, ihbarın ötesine geçerek etik dışı uygulamaların açıklanmasını ve paydaşlarla paylaşılmasını da kapsayan daha geniş bir anlam taşımaktadır (Köse vd., 2023, s. 308; Uyar ve Yelgen, 2015, s. 87; Mercan vd., 2012; Kurnaz vd., 2018; Özgenç ve Özgenç, 2024; Kırpık, 2025). Bu nedenle, bu çalışmada uluslararası literatürde yer alan “whistleblowing” kavramı yerine “bilgi ifşası” terimi tercih edilmekte, bireylerin hileli faaliyetleri bildirme davranışları bu kavram çerçevesinde ele alınmaktadır.

2.4.1. Bilgi İfşası Kavramı

Bilgi ifşasının en yaygın kullanılan tanımının Near ve Miceli (1985) tarafından önerildiği ifade edilmektedir. Bu tanıma göre bilgi ifşası, örgüt üyelerinin (eski ya da mevcut), işverenlerinin kontrolü altındaki yasadışı, etik dışı veya gayrimeşru uygulamaları harekete geçebilecek kişi ya da kuruluşlara ifşa etmesi olarak tanımlanmaktadır (Near & Miceli, 1985, s. 4).

Bilgi ifşası, başka bir kişinin etik olmayan davranışlarını üçüncü bir tarafa bildirmek ya da kişisel verilerin, gizli bilgilerin ve kurumsal verilerin yetkisiz kişiler veya gruplar tarafından erişilmesi ve bu bilgilerin kullanılması durumu olarak ifade edilmektedir (Dungan vd., 2015: 129). Bu tür olayların genellikle siber saldırılar, güvenlik ihlalleri veya sistemdeki zayıflıklardan kaynaklandığı belirtilmektedir. Bilgi ifşası bireylerin ya da kurumların verilerini tehlikeye atabilmektedir. Bu durumda çoğu zaman önemli finansal zararlar, güven kaybı, itibar zedelenmesi ve bazen yasal yaptırımlara yol açabilmektedir. Kavramın başlangıçta bir İngiliz polisinin suç işleyen birini uyarmak amacıyla ısıklık çalmasıyla ilişkilendirilmiştir. Günümüzde ise çalışanlar veya paydaşlar tarafından örgüt içindeki veya dışındaki yetkili kişilere ya da kurumlara rapor edilen yanlış ve zararlı eylemleri ifade ettiği belirtilmektedir (Aktan, 2006, s. 1).

Bilgi ifşası, kişisel, ticari ya da kurumsal bilgilerin izinsiz bir şekilde ele geçirilmesi veya yayımlanması olarak tanımlanır. Bu durum, verilerin sızması veya kötüye kullanılması anlamına gelir ve bazen sistem güvenlik açıklarından, bazen de kötü niyetli kişilerin saldırılarından kaynaklanabilir. Ifşada bulunan (whistleblower), bu tür bilgileri bildiren kişiye verilen isimdir. Ifşada bulunanlar, örgüt içindeki üst yönetime (internal) veya dışarıdaki makamlara, medyaya ve kişilere (external) bildirimde bulunabilirler. Bilgi ifşası davranışında, ifşada bulunan, örgüt, yönetim ve diğer paylaşımcılar (kamu) olmak üzere üç ana faktör etkili olur (Liebenau, 2006, s. 18).

Suçlar, suistimaller ortaya çıktığında, bunların ilgili makamların dikkatine sunulmasının birincil yolu, tipik olarak sıradan bireyler tarafından yapılan ihbarlar olur. Polis soruşturmalarının %95'inin vatandaş ihbarlarından kaynaklandığı ve kurumsal suistimal vakalarının büyük çoğunluğunun ihbar yoluyla ortaya çıktığı tahmin edilir (Miethe & Rothschild, 1994, s. 324). Bu tür ihbarlar, sosyal düzenin korunması, toplumların, hükümetlerin ve kuruluşların işleyişi ve kuralları ve yasaları ihlal edenlerin eylemlerinden sorumlu tutulması açısından hayati önem taşır. Ancak raporlamanın önemine rağmen, suç ve suistimal gibi davranışlara tanık olan ya da bu davranışlardan haberdar olan pek çok kişi bunları rapor etmez. Bu raporlama eksikliği, raporlama kararını anlamaya çalışan birçok araştırmanın yapılmasını beraberinde getirir. Ancak bu konudaki araştırmaların oldukça dağınık olduğu anlaşılmaktadır.

Yıllardır sosyologlar ve kriminologlar, bireylerin suçları polise bildirmelerine neyin yol açtığını incelemiştir. Aynı zamanda, örgütsel sosyologlar ve psikologlar, bireylerin kurumlardaki “yasadışı, ahlak dışı veya gayrimeşru” davranışları neden rapor ettiklerini ya da etmediklerini anlamaya çalışan bilgi ifşası konusunda sağlam bir literatür oluşturmuştur (Near & Miceli 1985,

s. 4). Sosyologlar, siyaset bilimciler ve tarihçiler, vatandaşların neden devletin sosyal kontrol kurumlarıyla ilişki kurduğunu daha iyi anlamak amacıyla ihbarları, yani siyasi veya dini uygunsuzluk raporlarını incelemiştir. Araştırmacılar, cinsel saldırı ya da akademik kopya gibi belirli yanlış davranış türlerinin raporlanması veya Çocuk Koruma Hizmetleri'ne yapılan ihbarlar gibi belirli ihbar türleri üzerinde uzmanlaşmıştır. Farklılıklarına rağmen, çeşitli geleneklerin hepsi aynı temel olguyu incelemektedir. Bireylerin kural ihlali içeren bu uygunsuz davranışları ilgili makamlara neden bildirdiklerini ya da bildirmediklerini anlamaya yönelik araştırmalar yapılmaktadır. Bu geniş çalışma yelpazesinin ortaya koyduğu sonuç, farklı geleneklerin rasyonaliteyi, duyguları ve çeşitli kişisel ile durumsal faktörlerin rolünü incelediğinden, raporlamanın çeşitli yönleri bulunan karmaşık bir karar olduğudur (Greenberg & Beach, 2004, s. 180).

Bir bildirimin gerçekleşmesi için öncelikle gerçek veya algılanan bir sapma eylemi (veya eylemleri) olmalıdır. Bildirim üzerine yapılan birçok çalışmada “suç”, “kabahat” veya “suiistimal” terimleri kullanılsa da sapma, bildirilebilecek tüm davranışları daha iyi ifade eden daha geniş bir terimdir. Yasa dışı eylemler hakkında çok sayıda raporlama yapılırken, kuruluşlar içindeki yanlış davranışlar genellikle suç niteliğinde olmamakla birlikte yine de kuruluş yetkililerine bildirilebilir (Bergemann, 2024, s. 210-211).

Raporlamanın gerçekleşebilmesi için öncelikle bir bireyin norm dışı bir eylemi fark etmesi ya da algılaması gerekir. Bu tür durumlara tanıklık eden kişiler literatürde genellikle “tanık” olarak adlandırılmaktadır. Tanıklar, söz konusu eylemin doğrudan mağduru olabileceği gibi, mağdur olmadan olayı gözlemlemiş veya ikinci elden öğrenmiş de olabilir. Tanığın, norm dışı davranışı sergileyen kişiyi şahsen tanıması, onunla bir ilişkisinin bulunması ya da kimliğini tanımadan sadece eylemi gözlemlemesi mümkün olmaktadır. Bazı durumlarda, örneğin bir hırsızlık olayının olaydan sonra fark edilmesi halinde, tanığın failin kimliğini tespit edememesi söz konusu olabilir. Ayrıca bazı tanıklar, meslekleri veya görevleri gereği (örneğin denetçiler veya öğretmenler) raporlama yükümlülüğüne sahipken, diğer tanıklarda böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak tüm tanıklar, ihbarda bulunup bulunmamaya ilişkin aynı karar süreciyle karşı karşıya kalmakta ve zorunlu olarak bilgi ifşasında bulunması gereken konumda bulunanlar dahi çoğu zaman raporlama yapmamayı tercih edebilmektedir (Zellman, 1990, s. 10-18).

2.4.2. Bilgi İfşası Özellikleri

Bilgi ifşasında bulunma, yolsuzluğun ve suç eylemlerinin azaltılmasında hayati bir faktör olarak giderek daha fazla kabul görülmekte ve dolandırıcılık ve hile ile mücadelede en etkili araç olarak kabul edilmektedir (ACFE, 2022).

Bilgi ifşası, bir organizasyonda yasa dışı veya etik dışı davranışların açığa çıkarılması ve bu durumların yetkili mercilere bildirilmesi sürecidir. Bu sürecin doğru bir şekilde gerçekleşmesi için belirli faktörlerin varlığı gerekmektedir. Bu faktörler, bilgi ifşasında bulunma davranışı için önemli bir temel oluşturmaktadır. Bilgi ifşasında bulunma süreci, temelde bilgi, ifşa (açıklama) ve sonuçlar olmak üzere üç ana faktör ve ifşada bulunan, yanlış davranışın sorumlusu (yanlışın faili) ve yanlışlığın bildirildiği taraf şeklinde üç ana aktörden oluşur (Dasgupta & Kesharwani, 2011, s. 59; Tsahuridu & Vandenkerckhove, 2008, s. 109). Bu faktörlerin başarılı bir şekilde işlemeye başlaması için, bazı ön koşulların yerine gelmesi gerekmektedir (Mercan vd., 2015, s. 171-172; Tsahuridu & Vandenkerckhove, 2008, s. 109; Gunsalus, 1998, s. 76; Celep ve Konaklı, 2012, s. 67; Henik, 2015, s. 444).

2.4.2.1. Bilgi İfşası Süreci İçin Gerekli Ön Koşullar

Modern örgütlerde etik dışı davranışların ortaya çıkarılması, kurum içi şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, çalışanların yasa dışı, etik dışı ya da kamu zararına yol açabilecek uygulamaları ifşa etmesi anlamına gelen bilgi ifşası süreci, kurumsal denetim mekanizmalarının önemli bir parçası hâline gelmiştir. Ancak bu sürecin sağlıklı işlemesi için belirli koşulların sağlanması gerekmektedir (Near & Miceli 1985; Miceli vd., 2009; Park & Blenkinsopp, 2009; Chen, 2019):

- **Yanlış ve Hatalı Durumun Açığa Çıkması:** İlk adım, organizasyonda bir yanlışlık ya da etik dışı bir durumun fark edilmesidir. İfşada bulunan kişinin, çalışma çevresinde gördüğü hatalı, hileli veya suistimal edilen davranışları tespit etmesi beklenmektedir. Bu suistimallerin, özellikle çalışanların sağlığını, güvenliğini veya hayatını tehdit etmesi gibi ciddi sonuçlar doğurması gerekmektedir. Örneğin, sağlık riskleri veya iş güvenliğinin azalması gibi tehlikeler, bilgi ifşasında bulunma davranışı için önemli bir tetikleyici olabilmektedir.
- **İfşada Bulunanın Kendi Menfaatlerini Göz Ardı Etmesi:** Bilgi ifşasının, ifşada bulunan kişinin kendi çıkarlarını düşünmeden, yalnızca doğruyu ortaya koymaya odaklanarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yani ifşada bulunan kişinin, yaptığı açıklama ile

kendisi ve çevresi için herhangi bir avantaj elde etmemesi ya da kişisel bir yarar sağlamaması beklenmektedir.

- Risk ve Dezavantajlara Katlanabilme: İfşada bulunan kişinin, açıklama yaparak mesleki kariyerini veya işini riske atma olasılığını göze alması gerekmektedir. Bu eylemin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçlara, örneğin işten çıkarılma, itibar kaybı gibi dezavantajlara katlanabilmelidir. Bu, bilgi ifşası sürecinin meşruiyet kazanabilmesi için önemli bir şarttır.

2.4.2.2. Bilgi İfşasının Meşruiyet Şartları

Bilgi ifşasının meşru kabul edilebilmesi için şu şartların oluşması gerekmektedir (Aktan, 2015, s. 28-29):

- Ciddi Maliyetler: Örgüt içindeki yasa dışı veya etik dışı davranışların toplum üzerindeki maliyetinin çok yüksek olması gerekir. Bu durumun sadece örgüte değil, geniş bir toplumsal kesime de ciddi zararlar verebileceği anlaşılmalıdır.
- İç Bildirim: Enformasyon sahibi kişi, bu durumu öncelikle örgüt içindeki üst yönetim veya sorumlu departmanlarla paylaşması gerekir. Bu kişinin, sorun hakkında kaygılarını iletmış ve çözüm için adımlar atılmasını beklemiş olması gerekir.
- Yetersiz Tepki: Eğer örgüt içindeki yöneticiler, bildirilen durumu ciddiye almaz ve çözüm için herhangi bir adım atmazlarsa, ifşada bulunan, çaresiz kalmış olur. Bu durumda dışarıya açıklama yapma kararı alınabilir.
- Kanıtların İkna Edici Olması: İfşada bulunan kişinin, elinde güçlü ve mantıklı kanıtlar bulundurması gerekir. Bu kanıtları, sorunun çözülmesi için yetkili bir makama sunması beklenir.
- Kamuoyuna Sunma İhtiyacı: İfşada bulunan, iç düzeyde çözüm sağlanamadığı takdirde, durumu kamuya açıklayarak mevcut durumu düzeltmeye yönelik bir çözüm bekler.
- Örgüt İçi Çaba: İfşada bulunan, durumu dışarıya ifşa etmeden önce örgüt içindeki tüm çabalarını harcamalı ve yönetime raporlamada samimi olmalıdır.

2.4.3. Bilgi İfşası Türleri

Miceli ve diğerleri (2009), ifşada bulunma davranışının diğer davranış türlerine kıyasla sık rastlanan bir olgu olmadığını ileri sürmektedir. Ayrıca, ifşada bulunma davranışının çoğunlukla gizli ihbar hatları veya isimsiz mektuplar aracılığıyla yapılması nedeniyle gözlemlenmesinin güç olduğunu belirtmektedir. Mevcut literatürde ihbar davranışını ölçmek amacıyla iki temel yöntemin kullanıldığı anlaşılmıştır. İlk yöntemde, fiili ifşada bulunma davranışı ölçülmektedir. Bu kapsamda katılımcılara, “Etik dışı bir davranış fark edildiğinde, durum üst düzey yöneticilere rapor edilir mi?” gibi sorular yöneltilmekte ve verilen yanıtlar ikili değişkenler şeklinde kaydedilmektedir. İkinci yöntemde ise fiili ifşada bulunma davranışının ölçülmesinde karşılaşılan güçlük, ifşada bulunma niyetinin ölçülmesi yoluyla aşılmaya çalışılmaktadır (Chen, 2019, s. 296).

Bir tanığın ifşada bulunabilmesi için, bilgiyi alabilecek ve değerlendirebilecek bir makamın hazır ve istekli olması gerekir. Bu tür makamlar genellikle resmi bir yapıya sahiptir; yani merkezi bir otoriteye bağlı bulunur, kurallar oluşturur, bunları uygular, sapkın davranışları denetler ve gerektiğinde yargı sürecini başlatır (Baldassarri & Grossman, 2011, s. 11023-11027; Near & Miceli, 2008, s. 265). Yetkili konumda bulunanlar arasında; polis ve diğer devlet görevlilerinin yanı sıra, okullar, dini kurumlar ve iş yerleri gibi kuruluşlardaki yönetici pozisyonundaki kişiler ile belirli ölçüde resmi yetkilere sahip olan diğer kurumsal sorumlular yer alır (Ellickson, 1987, s. 68). Yetkililer, bir davranış sapkın olarak gördüklerinde ve buna karşı yaptırım uygulamak üzere meşru yargı yetkisini ellerinde bulundurdıklarında önemli bir görev üstlenmiş olurlar. Bu nedenle, bir kurum içindeki yanlış uygulamaların örneğin bir aile üyesine aktarılması, teknik olarak ifşada bulunulmuş olarak değerlendirilmez. Çünkü Caillier’in (2017) belirttiği gibi, bir aile ferdinden bu tür bir davranışa müdahale etmesi beklenemez. Bazı durumlarda, hiyerarşik yapıda daha üst seviyede bulunan tüm yöneticiler sapkın davranışları inceleme ve karar verme yetkisine sahipken, diğer durumlarda bu yetki yalnızca özel olarak görevlendirilmiş kişilere tanımlanır (Jeon, 2017, s. 155).

Bilgi ifşası türleri, yasa dışı veya etik olmayan davranışların, bir organizasyonda içeride (dahili) ya da dışarıda (harici) yetkili makamlara bildirilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Jeon, 2017, s. 157; Tuan Mansor vd., 2020, s. 1037).

Bilgi ifşası türleri, yasa dışı veya etik olmayan davranışların, bir organizasyonda içeride (dahili) veya dışarıda (harici) yetkililere bildirilmesi işlemi şeklinde ifade edilmektedir (Jeon, 2017, s. 157; Tuan vd., 2020, s. 1037). Bu tanım doğrultusunda, bilgi ifşası genellikle içsel ve dışsal olmak üzere iki temel başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bununla birlikte, ifşada bulunan

kişilerin motivasyonları ile bildirdikleri eylemlerin niteliğine göre farklı alt türler de ortaya çıkabilmektedir (Chen, 2019, s. 296).

2.4.3.1. İçsel Bilgi İfşası (Internal Whistleblowing)

İçsel bilgi ifşası, bir çalışanın, organizasyon içindeki yöneticilere veya yetkililere yasa dışı veya etik dışı bir durumu bildirmesidir. Bu tür bilgi ifşası, organizasyonun içindeki sorunları çözmeyi amaçlar ve genellikle iç denetim, üst yönetim veya etik komiteleri gibi iç otoritelerle iletişime geçilerek yapılır. İçsel bilgi ifşası, genellikle daha az risk taşıyan, çünkü ifşayı yapan kişinin örgüt içindeki kişilerle doğrudan ilişkisi olduğu bir yöntemdir. Ancak, bu tür bilgi ifşasında da örgüt içinde alacağı karşılıklar (ceza, dışlanma vb.) söz konusu olabilir (Nayır, 2012, s. 32, Alper, 2018, s. 23-24).

Bilgi ifşası kavramı, başlangıçta yalnızca çalışanları potansiyel ifşacı olarak kabul etmiştir. Örneğin Near ve Miceli (1985), bilgi ifşasını; örgüt üyelerinin (hem mevcut hem de eski çalışanların), işverenlerinin denetimi altındaki yasa dışı, ahlaka aykırı veya gayrimeşru uygulamaları, bu durumu düzeltebilecek kişi ya da kurumlara bildirmesi olarak tanımlamıştır (Near & Miceli, 1985, s. 4). Benzer bir tanımlı Ravishankar (2003) da yapmıştır. Ancak bazı araştırmacılar, bu bakış açısını eleştirmiştir (Jeon, 2017, s. 157). Örneğin, Ayers ve Kaplan (2005), söz konusu tanımın ifşada bulunan kişiyi yeterince kapsamlı biçimde tanımlamadığını savunmuş ve dışsal olarak ifşada bulunabilecek kişilerin de anlamlı bilgiler sağlayabileceğini belirtmiştir. Kagias ve diğerleri (2023) ise ACFE (2022) gibi kaynaklara dayanarak, dışsal bilgi ifşasında bulunan bireylerin de önemli bir rol üstlenebileceğine dikkat çekmiştir. Bunun yanı sıra, Dworkin ve Baucus (1998), dışsal olarak bilgi ifşasında bulunan kişilerin raporlarının genellikle daha fazla kanıt içerdiğini ve bu tür ifşaların kurumsal uygulamaların değiştirilmesinde daha etkili olabileceğini ileri sürmüştür.

Bilgi ifşasına ilişkin modern anlayışlar, dışsal olarak ifşada bulunan kişileri de kapsam altına almaktadır. Örneğin, ISO (Uluslararası Standartlar Teşkilatı) (2022), TI-NL (Uluslararası Şeffaflık Örgütü) (2019) ve US Accountability Project (2015) gibi kuruluşlar, dışsal olarak ifşada bulunanları dışlamamaktadır. Ayrıca, Culiberg ve Mihelič (2017) de dışarıdan bilgi ifşasında bulunan bireyleri göz ardı etmeyen bir yaklaşımı benimsemiştir. Bu doğrultuda, bilgi ifşası kavramı yalnızca çalışanlarla sınırlı bir anlayış olmaktan çıkmış; dışsal kaynaklardan gelen bilgi ifşalarının da önemli katkılar sağlayabileceği daha kapsayıcı bir yapıya dönüşmüştür.

İşsel olarak ifşada bulunanlar, bir çalışanın kurum içerisindeki bir üst yöneticiye ya da yanlışlığı düzeltme yetkisine veya etkisine sahip bir başka kişiye durumu bildirmesiyle tanımlanmaktadır. Bu kişi, her ne kadar resmi olarak düzeltici eylemle yükümlü olmasa da sürece müdahale etme gücüne sahip olabilir (Park vd., 2008, s. 930).

Genel olarak, muhasebe mesleği üyelerinin, dış raporlama yöntemlerine başvurmadan önce, öncelikle kurum içi ifşa yollarını tercih etmeleri teşvik edilmektedir (Tuan Mansor vd., 2020, s. 1037).

2.4.3.2. Dışsal Bilgi İfşası (External Whistleblowing)

Dışsal bilgi ifşası, bir çalışanın veya paydaşın, organizasyon içindeki kötüye kullanımları, yasa dışı faaliyetleri veya etik ihlalleri dışarıdaki otoriteler, medya veya kamuya bildirmesidir. Bu tür bilgi ifşası, örgüt içindeki süreçlerin yetersiz olduğu veya sorunların çözülmediği durumlarda başvurulmuş bir yöntemdir. Dışsal bilgi ifşası, bir kişinin, örgüt içindeki etik ve ahlaki değerlere aykırı durumları, bu tür durumları çözebilecek yetkili kişiler veya birimler dışında, dış denetleyici kuruluşlara bildirmesidir. Bu dış kuruluşlar arasında medya, güvenlik birimleri, meslek kuruluşları, sendikalar, parlamento üyeleri ve benzeri kurumlar yer alır (Özdemir, 2015, s. 18).

Literatürde, dışsal ifşanın yapılmadan önce örgüt içindeki tüm çözüm yollarının tükenmiş olması gerektiği görüşü yaygındır. Ancak bazı durumlarda, bireyler doğrudan dışsal ifşayı tercih edebilir. Bu her iki durumda da önemli olan nokta, ifşayı yapan kişinin iyi niyetli olmasıdır. Eğer kişi kötü niyetli ise, bu durum, sadece ifşayı yapan ve ifşaya sebep olan kişileri değil, aynı zamanda ilgili kurum ve ülkeyi de zarara uğratabilir (Timurtaş, 2018, s. 21). Bu nedenle, dışsal ifşaya başvurulmadan önce iç süreçlerin tamamlanıp olaylar çözülerek, örgütün minimum zarar görmesi sağlanabilir ve kurumsal itibarın zedelenmesinin önüne geçilebilir. Eğer süreç doğru bir şekilde yönetilmezse, bu durum örgütün büyük kayıplar yaşamasına, hatta yok olmasına neden olabilecek bir sürecin başlangıcı olabilir. Bu sebeple, yaşanan krizden kaynaklanan zararların en aza indirilmesi ve kurumun olaydan kazançlı çıkabilmesi, etkili bir kurumsal iletişim stratejisinin uygulanmasına bağlıdır (Yılmaz, 2009, s. 1464).

Dışsal bilgi ifşası, daha büyük kamu yararını gözetebilir ancak aynı zamanda daha büyük riskler taşır çünkü ifşayı yapan kişi, örgütle olan ilişkisini zedeleyebilir ve olumsuz sonuçlarla karşılaşabilir.

2.5. Bilgi İfşası Süreci

İfşada bulunma süreci incelenirken ilk analiz edilmesi gereken şey, ifşada bulunmayı gerektirecek kadar önemli ve öncelikli olan yanlış davranış türlerinin bilinmesi veya tahmin edilebilmesidir. Bilgi ifşası sürecinde, çalışanların hangi tür yanlış davranışlarla karşılaştıklarında ifşada bulunmaya eğilimli olduklarını anlamak önemlidir. Bu bağlamda, ifşa kararlarını etkileyebilecek farklı yanlış davranış kategorileri ve bu kategorilerin içerdiği bileşenlerin sistematik biçimde sınıflandırılması gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda bazı hile/yanlış türleri verilmiştir (Dasgupta & Kesharwani, 2011, s. 59; Near & Miceli 2016, s. 110-111).

Tablo 3. Hile/Yanlış Türleri

Kategori	Bileşenler
Çalmak/Hırsızlık	Fonların, mülklerin çalınması, rüşvet/ komisyon kabul edilmesi, resmi pozisyonun kişisel çıkar için kullanılması, yükleniciye haksız avantaj sağlanması ve çalışanın görevini kötüye kullanması.
İsraf	Uygun olmayan kişilerin yardım almasından kaynaklanan israf, kötü yönetilen bir programdan kaynaklanan israf ve kurumsal varlıkların israfı.
Kötü/Yanlış Yönetim	Yönetimin düşük performansı gizlemesi ve yanlış performans tahminleri yapması.
Güvenlik Problemleri/Sorunları	Güvenli veya uyumlu olmayan ürünler, güvensiz çalışma koşulları.
Uygunsuz davranışlar/Cinsel istismar	İstenmeyen, hoş karşılanmayan fiziksel yaklaşımlar/temaslar veya istenmeyen içerikli sözlü temas.
Ayrımcılık	İrk, cinsiyet, din vb. temelli ayrımcılık.
Yasal İhlaller	Kanun ihlali vb.

Kaynak: Dasgupta & Kesharwani (2011); Near & Miceli (2016)

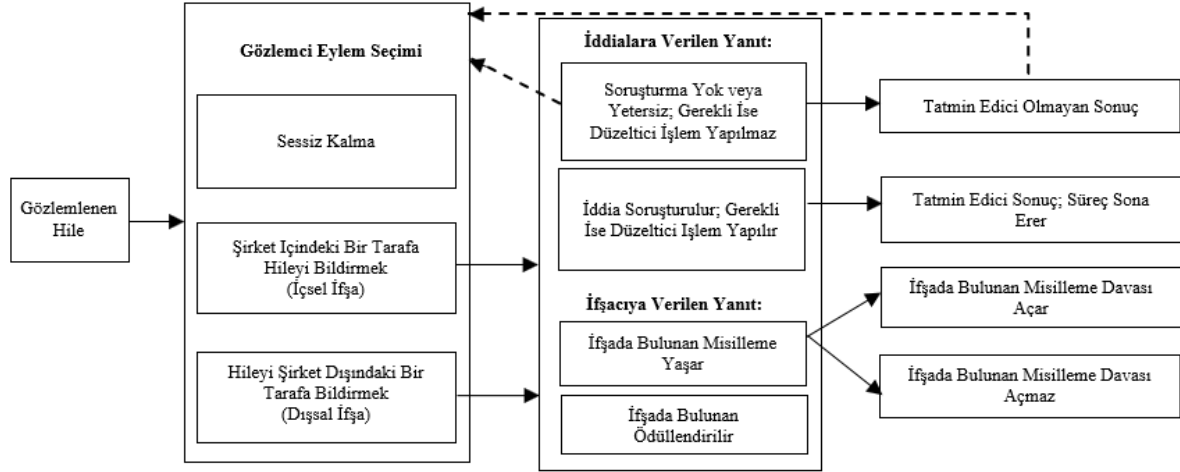
Tablo 3, çalışanların bilgi ifşasında bulunmalarına neden olabilecek çeşitli yanlış davranış türlerini ve bu türlere karşılık gelen bileşenleri sunmaktadır. Çalmak/hırsızlık, israf, kötü yönetim, güvenlik sorunları, uygunsuz davranışlar, ayrımcılık ve yasal ihlaller gibi kategoriler, bilgi ifşası kararlarının arkasındaki gerekçelerin çeşitliliğini ortaya koymaktadır. Her bir kategori, farklı derecelerde ahlaki, hukuki ve kurumsal sonuçlar doğurabilecek özgün örneklerle temsil edilmektedir. Bu çeşitlilik, ifşa kanalının (içsel veya dışsal) seçimini, ifşada bulunma niyetini ve ifşanın zamanlamasını etkileyebilecek önemli bir değişken olarak değerlendirilmektedir (Joel, 2017, s. 160; Dasgupta & Kesharwani, 2011, s. 59; Near & Miceli 2016, s. 110-111).

İfşada bulunan kişi genellikle yasadışı olan yanlış eylemlerin yanı sıra kendisinin algılarına

göre ahlaksız ve gayrimeşru olarak kabul edilen eylemler hakkında da ifşada bulunabilmektedir. Hem ABD’de hem de İngiltere’de yasalara göre, kurum tarafından yapılan bir yanlışlığın, ifşada bulunmak isteyen kişi tarafından toplumun bir kısmına ya da üyelerine zarar vereceği ve kamu politikalarına aykırı olduğu düşünülüyorsa, bilgi ifşası gereklidir. Bir yanlışlığın dikkate alınabilmesi için, yalnızca yanlış olması yeterli değildir; aynı zamanda önemli bir etkiye sahip olmalıdır. Bu tür bir yanlışlıkla ilişkili maliyetlerin, durumu araştırmaya devam etmek için yeterince ciddi olması gerekir. Ayrıca, etik bir bakış açısıyla bakıldığında, ifşada bulunacak kişinin, yanlışlığın niteliğini kritik olarak değerlendirmesi ve bu yanlışlığın ciddi bir tehlike oluşturduğunu algılaması gerekmektedir (Dasgupta & Kesharwani, 2011, s. 58).

Her ne kadar sınırlı sayıda olsa da bazı çalışmalar yanlış davranış türünün bilgi ifşası sürecini etkileyebileceğini öne sürmektedir. Near ve diğerleri (2004), belirli türdeki yanlış davranışları (örneğin yasal ihlaller) gözlemleyen çalışanların, diğer türdeki yanlış davranışları (örneğin, hırsızlık, israf veya güvenlik sorunları) gözlemleyenlere kıyasla ifşada bulunma olasılıklarının daha yüksek olduğunu bulmuştur. Yanlış davranışın türü, aynı zamanda ifşada bulunacak kişinin hangi yolla ifşada bulunacağına ilişkin seçimini de etkileyebilir. Farklı türdeki yanlış davranışların farklı özellikleri bulunmaktadır: Bazı yanlış davranışlar açıkça yasa dışı olabilirken, bazılarının yasa dışılığı daha az belirgin olabilir. Ayrıca, bazı yanlış davranış türleri için kanıt toplamak daha kolay ve daha güçlü olabilirken, diğer türlerde bu süreç daha zorlayıcı olabilir. Bu nedenle, farklı hile ya da yanlış türlerinin özellikleri, çalışanların iç ya da dış ifşa kanallarını tercih etme kararını etkileyebilir. Ancak, Near ve diğerlerinin (2004) de belirttiği gibi, hile türünün bilgi ifşası süreciyle nasıl bir ilişki içinde olduğunu açıklayan net bir teori henüz geliştirilmemiştir. Bu nedenle, hile türü ile ifşa kanalının seçimi arasındaki ilişkinin belirli bir yönünü öngörmek oldukça zordur. Yine de önceki tartışmalara dayanarak, hile türünün muhtemelen tercih edilen ifşa kanalıyla bağlantılı olabileceği varsayılabilir (Joel, 2017, s. 160).

Genel olarak, bilgi ifşasında bulunma sürecinin dört adımdan oluştuğu söylenebilir (Dasgupta & Kesharwani, 2011, s. 59-60; Dworkin & Baucus, 1998, s. 1282; Keil vd., 2010, s. 789-790; Near & Miceli 2016, s. 110-111; Lee & Xiao, 2018, s. 32-33; Wyer, 2004, s. 6-7). Bu aşamalar aşağıda Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1. Bilgi İfşası Süreci

Kaynak: (Lee & Xiao 2018, s. 33)

Bilgi ifşası süreci, bir bireyin bir suistimale tanık olması ve bu durumu ihbar edip etmeme kararıyla başlar. İlk adımda, potansiyel ifşada bulunacak kişi, gözlemlediği faaliyetin gerçekten bir tür yanlışlık içerip içermediğine karar vermelidir. Bu yanlışlık; yasadışı, etik dışı veya gayrimeşru bir durum olabilir. Bir faaliyet ya ifşada bulunacak kişinin kişisel değerleriyle çelişiyor ya da kurumun belirttiği değerlere aykırı düşüyorsa, yanlış bir davranış olarak algılanmaktadır. Bilgi ifşasında bulunmaya karar veren bireyler, hileyi ya da yanlış faaliyeti kurum içinde mi yoksa düzenleyiciler veya medya gibi kurum dışı taraflara mı bildireceklerine karar vermek zorundadır (Wyer, 2004, s. 6-7).

Faaliyeti ifşada bulunma kararı, bilgi ifşasında bulunacak kişinin böyle bir karar alırken çeşitli alternatifleri göz önünde bulundurması gereken bir sonraki adımı oluşturur. İfşada bulunacak kişinin, etik dışı veya yasadışı bir faaliyeti bildirip bildirmeme kararı, dikkatli bir değerlendirme sürecini gerektirir. Bu süreçte ifşada bulunacak olan kişi, öncelikle söz konusu yanlışlığın ciddiyetini değerlendirmeli ve bilgi ifşasında bulunmadan bu tür bir faaliyeti durdurmanın mümkün olup olmadığını analiz etmelidir. Ayrıca, bilgi ifşasının hangi makama veya kişiye yapılması gerektiğini doğru bir şekilde belirlemek de kritik bir öneme sahiptir. Bundan dolayı ifşada bulunacak kişi yanlışlığı kime bildirmesi gerektiğinin de farkında olmalıdır. Bilgi ifşasında bulunacak kişinin, kişisel, durumsal ve örgütsel durumu da bu karar üzerinde önemli bir etki yaratır. Kişisel faktörler arasında ifşada bulunan bireyin iş doyumu, eğitim düzeyi ve kuruma olan bağlılığı yer alır. Durumsal faktörler, etik dışı uygulamaların ciddiyet düzeyi ile bu uygulamaların çevresine olan zarar potansiyelini kapsar. Örgütsel faktörler ise bilgi ifşasına destek sağlayan bir kurum kültürünün varlığı, katılımcı yönetim anlayışı ve ifşada bulunan çalışana yönelik olası misillemelerin önlenmesi gibi unsurları içerir. Özellikle bilgi ifşasında

bulunacak kişiler örneğin, bilgi ifşasında bulunmadan kaynaklanabilecek finansal ve duygusal maliyetlere katlanmaya hazır olup olmadığını göz önünde bulundurması gerekir. Bunun yanı sıra, ifşada bulunmanın kamuya yansımaları durumunda, karşılaşılabileceği zorluklarla başa çıkmak için gerekli finansal ve duygusal desteği sağlayıp sağlayamayacağını da değerlendirmelidir. Ifşada bulunanlar genellikle kurum içi bildirim yapmayı dışarıya bildirmeyi tercih etmektedir (Seifert, 2006, s. 7-8).

Bilgi ifşasında bulunma kararı verildikten sonra, sıradaki adım kurumun bu duruma vereceği tepki ve yanıtı içerir. Bu aşamada, kurumun ifşada bulunma eylemine karşı göstereceği ilk tepki belirleyici olmaktadır. Kuruluş, bilgi ifşasında bulunan kişiyle ilgili nasıl bir tutum sergileyeceğine karar vermelidir. Kurumlar, rapora olumlu bir yaklaşım sergileyerek, kapsamlı bir soruşturma yürütmek, hatalı davranışı düzeltmek (gerekirse) ya da durdurmak, ifşada bulunan kişiyi misillemeye karşı korumak veya ödüllendirmek gibi adımlar atabilir. Ancak bazı durumlarda, uygun bir soruşturma yürütmemek, gerekli düzeltici önlemleri almamak veya yanlış davranışa devam etmek, bilgi ifşasında bulunan kişiye karşı misilleme yapmak gibi olumsuz tepkiler de gösterebilirler. Ayrıca kurum, bilgi ifşasında bulunan kişiyi tamamen görmezden gelmeyi, onu susturmaya yönelik adımlar atmayı veya kişinin öne sürdüğü suçlamaları itibarsızlaştırmayı tercih edebilir (Seifert, 2006, s. 7-8; Farrell, 1983).

Bilgi ifşası süreci, ifşada bulunma sonucunun bilgi ifşasında bulunan kişi için tatmin edici olmasıyla sona erer. Ancak, bilgi ifşasında bulunmanın dikkate alınmaması, suistimalin düzeltilmemesi veya ihbarcının misillemeye maruz kalması gibi durumlarda süreç tatmin edici bir şekilde sonuçlanmaz. Bu tür durumlarda, ihbarcı süreci tekrarlayarak bir sonraki girişiminde genellikle içsel bilgi ifşası yerine dışsal bilgi ifşasında bulunmayı tercih eder. Diğer yandan, bilgi ifşasında bulunan, başarısız bir ilk girişimin ardından sessiz kalmayı seçerek süreci sonlandırabilir. Bilgi ifşası süreci, her vaka için farklılık gösterebilir. Sürecin zaman çerçevesi ise sorunun çözümü için kullanılan mekanizmaya bağlıdır. Eğer yasal organların müdahalesi ve katılımı gerekiyorsa, meselenin çözülmesi, kurum içinde dahili mekanizmalarla ele alınan ifşaya konu olan vakalara kıyasla daha uzun sürebilir (Dasgupta & Kesharwani, 2011, s. 60).

Bilgi ifşası üzerine çalışan araştırmacılar, genellikle bilgi ifşası sürecinin farklı aşamalarını etkileyen faktörlere odaklanmıştır. Örneğin, birinci aşamada gözlemlenen yanlışlığın türü ve ciddiyeti gibi tetikleyici olayın özellikleri, üçüncü aşamada bireyin bilgi ifşasında bulunma olasılığını ve dördüncü aşamada kurumun bilgi ifşasında bulunan kişiye nasıl bir yanıt vereceğini etkileyebilir. Ayrıca, kurum içindeki paylaşılan normlar, inançlar ve çalışanların ifşa kanalları hakkındaki bilgi düzeyi gibi kurumsal özellikler hem bilgi ifşası olasılığını hem de

kurum üyelerinin bilgi ifşasında bulunan kişiye yönelik tepkilerini şekillendirebilir (Dworkin & Baucus, 1998, s. 1282).

Son yıllarda yapılan çalışmalar, PDT ile bilgi ifşasında bulunmanın açıklanabileceğini ortaya koymuştur. Bu teoriye göre, bilgi ifşasında bulunma gibi toplumsal davranışlar, belirli faktörlerin etkisiyle planlı biçimde şekillenir. Ifşada bulunan kişinin davranışı, sahip olduğu tutumlar, çevresel normlar ve algıladığı kontrol faktörlerinden etkilenmektedir. Bu unsurlar, bilgi ifşasının başarısını ve yaratacağı sonuçları belirlemede rol oynar (Park, 2005, s. 4-5).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMLI MUHASEBECİLERİN BİLGİ İFŞASINDA BULUNMALARININ PLANLI DAVRANIŞ TEORİSİ KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Bu bölümde, araştırmanın kuramsal temelleri, kavramsal çerçevesi ve literatür altyapısı ayrıntılı olarak sunulmaktadır. Öncelikle, çalışmanın temel dayanağını oluşturan PDT açıklanmakta; algılanan davranışsal kontrol, öznel normlar ve davranışa yönelik tutum gibi ana bileşenler tanımlanmaktadır. Daha sonra, bilgi ifşası niyetini modellemek amacıyla geliştirilen bütünleşik çerçeve ele alınmakta ve bu çerçevede fırsat, teşvik/baskı ve tutum/rasyonalizasyon gibi faktörler alt başlıklar hâlinde incelenmektedir.

Bu kuramsal açıklamaların ardından, bilgi ifşası ve ilgili değişkenler üzerine yapılmış önceki çalışmalar ışığında literatür taraması sunulmaktadır. Bölümün devamında, araştırmanın yöntemi, araştırma soruları, hipotez geliştirme süreci ve önerilen araştırma modeli ayrıntılı biçimde ortaya konulmaktadır. Ayrıca, araştırmanın evren ve örnekleme, veri toplama teknikleri ve kullanılan ölçeklere ilişkin bilgiler yer almaktadır.

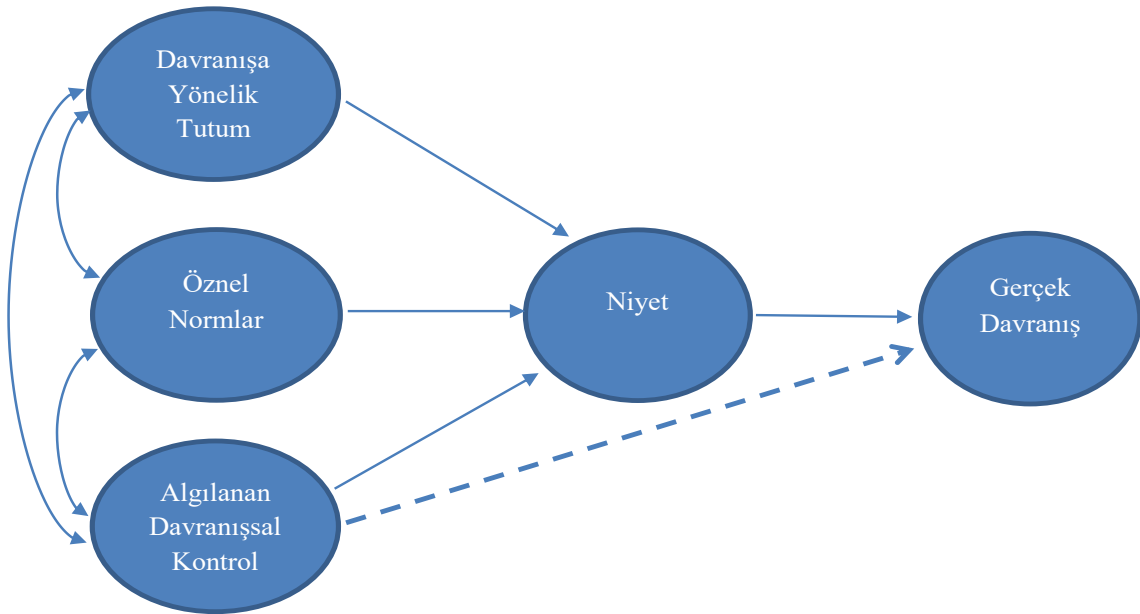
Bölümün son kısımlarında, pilot çalışma bulgularına, katılımcıların demografik özelliklerine, betimsel istatistiklere ve normallik analizlerine yer verilmekte; farklılık analizleri, korelasyon analizleri ve ölçüm modeline ilişkin bulgular aktarılmaktadır. Son olarak, yapısal model analizi ve hipotez testlerine ilişkin sonuçlar sunulmaktadır.

3.1. Planlı Davranış Teorisi (PDT)

PDT, tüm davranış alanlarındaki psikolojik ve davranışsal olguları öngörmede, sosyal ve davranış bilimleri teorileri arasında en başarılı yaklaşımlardan biri olduğu konusunda genel bir fikir birliği bulunmaktadır (Miller, 2011, s. 19; Ajzen, 1991; Armitage & Conner, 2001). PDT, bir bireyin belirli bir davranış gerçekleştirme kararının belirleyicilerini detaylandırmaktadır (Conner & Armitage 1998, s. 1429). Farklı türdeki davranışların gerçekleşme niyetleri,

bireylerin davranışa yönelik tutumları, öznel normları ve algılanan davranışsal kontrolleri temel alınarak tahmin edilebilmektedir. Davranışa yönelik tutumlar, öznel normlar ve algılanan davranışsal kontrolün, belirgin davranışsal, normatif ve kontrol inançlarının belirli kümeleriyle ilişkili olduğu kanıtlanmıştır. Ancak, bu ilişkilerin kesin yapısı ve nasıl işlediği konusunda hala bazı belirsizlikler bulunmaktadır (Ajzen, 1991, s. 179).

PDT, Gerekçeli Eylem Teorisi'nin geliştirilmiş halidir. Gerekçeli Eylem Teorisi, bireylerin belirli bir davranışı gerçekleştirme niyetlerinin, o davranışa yönelik tutumları ve sosyal norm algıları tarafından belirlendiğini öne süren psikolojik bir teoridir. Bu yaklaşıma göre, bireyler davranışlarını rasyonel bir değerlendirme süreci sonucunda planlı bir şekilde ortaya koyarlar (Fishbein & Ajzen, 1975; Ajzen & Fishbein, 1980). Teoriye göre davranışsal niyet, bireyin davranışa karşı olumlu ya da olumsuz tutumuna ve önemli referans gruplarının beklentilerini karşılama istekliliğine (öznel normlara) bağlı olarak şekillenir. Gerekçeli Eylem Teorisi, özellikle gönüllü olarak gerçekleştirilen davranışları açıklamada etkili bir kuramsal çerçeve sunar (Ajzen & Fishbein, 1980). Gerekçeli Eylem Teorisi'nin bireylerin gönüllü davranışlarını açıklamada sağladığı başarıya karşın, davranış üzerinde bireyin kontrolü sınırlı olduğunda yetersiz kaldığı görülmüş; bu nedenle Ajzen (1991) tarafından modele "algılanan davranışsal kontrol" bileşeni eklenerek PDT geliştirilmiştir. Şekil 2'de, bu teori yapısal bir diyagram olarak sunulmaktadır.



Şekil 2. Planlı Davranış Teorisi

Kaynak: (Ajzen 1991, s. 182)

PDT’nde, tıpkı Gerekçeli Eylem Teorisi’nde olduğu gibi, bireyin bir davranışı gerçekleştirme niyeti merkezi bir unsurdur. Niyetler, bir kişinin davranışı gerçekleştirmek için çaba sarf etmeye yönelik bilinçli planı veya kararı anlamında bireyin davranışını etkileyen motivasyonel faktörleri yansıtır (Conner & Armitage 1998, s. 1430). Bu faktörler, kişinin belirli bir davranışı gerçekleştirmek için ne kadar istekli olduğu ve bu doğrultuda ne kadar çaba harcamayı planladığına işaret eder. Genel olarak, bir davranışı gerçekleştirme niyeti ne kadar güçlü olursa, o davranışın gerçekleşme olasılığı da o kadar yüksek olur. Ancak, niyetin davranışa dönüşebilmesi için ilgili davranışın bireyin istemli olarak kontrolü altında olması, yani kişinin bu davranışı gerçekleştirip gerçekleştirmemeye kendi iradesiyle karar verebilmesi gereklidir. Bazı davranışlar bu koşulu kolaylıkla karşılayabilirken, çoğu davranışın ortaya çıkması, motivasyonun yanı sıra zaman, para, beceriler veya başkalarının iş birliği gibi gerekli fırsatların ve kaynakların varlığına da bağlıdır (Ajzen, 1985). Bu unsurlar bir araya geldiğinde, bireyin davranış üzerindeki fiili kontrolünü temsil eder. Kişi, ihtiyaç duyduğu fırsat ve kaynaklara sahip olduğu ve davranışı gerçekleştirme niyeti taşıdığı sürece, o davranışı başarıyla gerçekleştirme olasılığı yüksek olacaktır (Ajzen, 1991, s. 181-182).

PDT’ye göre, bireylerin davranışsal niyetleri; davranışa yönelik tutum, davranışa ilişkin öznel normlar ve algılanan davranışsal kontrol olmak üzere üç temel faktör tarafından şekillendirilmektedir (Ajzen & Kruglanski, 2019, s. 774; Park & Blenkinsopp, 2009, s. 546). Teoriye göre, olumlu bir tutum ve destekleyici bir öznel norm, bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirme motivasyonunu artırır. Ancak, bu motivasyonun davranışa yönelik somut bir niyete dönüşebilmesi için bireyin davranış üzerindeki kontrol algısının yeterince güçlü olması gereklidir. Şekil 2’deki PDT’ye ilişkin faktörler aşağıda başlıklar halinde detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

3.1.1. Algılanan Davranışsal Kontrol

Niyetin üçüncü belirleyicisi olan algılanan davranışsal kontrol, davranışı gerçekleştirmenin algılanan kolaylığı ya da zorluğu anlamına gelir (Ajzen, 1991, s. 188). Teoriye göre, bir davranış ya da niyet, bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirmek için sahip olduğu kaynaklar ve fırsatlarla ilişkilidir (Ajzen, 1991, s. 182). Bir davranışı gerçekleştirmenin önündeki engeller veya riskler ise kontrol faktörleri olarak adlandırılır.

Tutumların erişilebilir davranışsal inançlara, öznel normların ise erişilebilir normatif inançlara dayandığı gibi, algılanan davranışsal kontrolün de erişilebilir kontrol inançlarına dayandığı

kabul edilmektedir. Kontrol inançları, bireyin bir davranışı gerçekleştirmesini kolaylaştıran ya da engelleyen faktörlerin varlığıyla ilgilidir. Bu faktörler arasında gerekli beceri ve yetenekler, zaman, para ve diğer kaynakların mevcut olup olmaması, diğer insanların iş birliği gibi unsurlar yer alır. Kontrol inancı, kişinin belirli bir durumda kolaylaştırıcı ya da engelleyici bir faktörün var olacağına dair öznel değerlendirmesi olarak tanımlanır. Her bir kontrol inancı, bu faktörün davranışı kolaylaştırma ya da engelleme gücüne dair algıyla etkileşimde bulunarak, bireyin algıladığı davranışsal kontrol düzeyine katkıda bulunur.

PDT'ye göre, algılanan davranışsal kontrol, tutum ve öznel normun niyet üzerindeki etkisini zayıflatırken, gerçek davranışsal kontrol, niyetin davranış üzerindeki etkisini azaltır. Bu durum, olumlu bir tutum ve destekleyici bir öznel normun, bireylerin belirli bir davranışı gerçekleştirebileceklerine inandıkları ölçüde olumlu bir davranışsal niyet oluşturmalarına yol açacağını ifade etmektedir. Aynı şekilde, bireylerin bir davranışı gerçekleştirme üzerinde kontrol sahibi oldukları ölçüde, niyetlerini davranışa dönüştürmeleri beklenir. Gerçek davranışsal kontrol hakkında bilgi sınırlı olduğunda, algılanan davranışsal kontrol devreye girer. Bu durumda, algılanan kontrolün gerçek kontrolü makul bir doğrulukla yansıttığı varsayımıyla, algılanan davranışsal kontrol, davranışı öngörmede bir gösterge olarak kullanılabilir (Ajzen, 2020, s. 315-316).

3.1.2. Öznel Normlar

Öznel norm, “bir davranışı gerçekleştirmek ya da gerçekleştirmemek konusunda algılanan sosyal baskı” olarak tanımlanır. Dolayısıyla öznel normlar, sosyal baskılar veya grup normları tarafından şekillenir. Toplumsal normlar, bireyin çevresindeki diğer insanlardan (örneğin aile, arkadaşlar, iş arkadaşları) beklenen davranışları içselleştirmesi ve bu beklentilere uygun davranmaya yönelik eğilimidir (Ajzen, 1991, s. 188).

Tanıdık Kişilerin Beklentileri: Birey, davranış hakkında önemli kişilerinin (aile, arkadaşlar, meslektaşlar) ne düşündüğünü dikkate alır (Ajzen, 1991; Ravis & Sheeran, 2003).

Sosyal Onay İhtiyacı: Birey, çevresindekilerin kendisini nasıl değerlendireceğinden ve bu değerlendirmeye göre davranıp davranmayacağından etkilenebilir. Bu norm, kişinin önemli referans kişi veya grupların belirli bir davranışı onaylama veya onaylamama olasılığına dair düşüncelerini ifade eden normatif inançlara dayanır (Ajzen, 1991, s. 195).

Normatif inançlar, ihtiyati normatif inançlar ve tanımlayıcı normatif inançlar şeklinde iki farklı türde incelenebilir. İhtiyati normatif inançlar, bir bireyin veya grubun (örneğin, arkadaşlar, aile

üyeleri, eş, iş arkadaşları, doktor veya amir) belirli bir davranışı onaylayıp onaylamayacağına dair algılanan beklentiye ya da öznel olasılığı ifade eder. Tanımlayıcı normatif inançlar ise, bireyin önemli diğer kişilerin belirli bir davranışı gerçekleştirip gerçekleştirmediğine dair inançlarını ifade eder. Bu iki inanç türü, bir davranışı gerçekleştirme konusunda bireyin hissettiği genel sosyal baskıya, yani öznel norma, önemli ölçüde katkıda bulunur (Ajzen, 2020, s. 315).

3.1.3. Davranışa Yönelik Tutum

Tutum, bireyin belirli bir davranışı ne ölçüde onayladığını veya onaylamadığını ifade eden bir değerlendirmedir. Genellikle bir kişi, belirli bir davranışı belirli sonuçlarla ilişkilendirerek bu davranışa yönelik inançlarına dayalı olarak tutum geliştirir (Park & Blenkinsopp, 2009, s. 546).

PDT, bir davranışa yönelik tutumun oluşumunu açıklarken beklenti-değer yaklaşımını temel alır. Teoriye göre, bir davranışa yönelik tutum, “davranışsal inançlar” olarak adlandırılan ve davranışın olası sonuçlarıyla ilgili kolay erişilebilir inançların bir fonksiyonudur. Davranışsal inanç, bireyin, belirli bir davranışı gerçekleştirmenin belirli bir sonuca yol açacağına veya belirli bir deneyim sağlayacağına dair öznel bir olasılık değerlendirmesidir.

Davranışsal inançların, bir bütün olarak, bireyin davranışa karşı olumlu ya da olumsuz bir tutum geliştirmesine neden olduğu öne sürülmektedir. Daha spesifik olarak, bir davranışın beklenen her bir sonucu veya deneyimi, birey tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmenin, davranışın o sonucu veya deneyimi sağlayacağına ilişkin öznel olasılık ile doğru orantılı olduğu ve genel tutuma bu şekilde katkıda bulunduğu varsayılmaktadır (Ajzen, 2020, s. 315).

Bilgi ifşasına yönelik tutum, bir bireyin ihbarcılığı ne ölçüde olumlu ya da olumsuz değerlendirdiğini gösterir. Bu tutum, çalışanın ihbarcılığın sonuçlarına dair inançları ile bu sonuçlara ilişkin öznel değerlendirmelerinin bir toplamı olarak ortaya çıkar (Park & Blenkinsopp, 2009, s. 546).

3.2. Bilgi İfşası Niyetini Modellemek İçin Entegre Bir Çerçeve

Bir kişi, gözlemlediği bir yanlış davranışla karşılaştığında, ya bu durumu ihbar ederek açığa çıkarmayı ya da sessiz kalmayı tercih ederek dolaylı olarak bu suça ortak olmayı seçebilir. Cressey (1953), kuruluşlardaki etik dışı veya hileli uygulamaları açıklamaya yönelik ufuk açıcı

bir model geliştirmiştir. Bu model, baskı veya teşvik, fırsat ve rasyonalizasyon olmak üzere üç temel faktörden oluşmaktadır ve “hile üçgeni” olarak adlandırılmaktadır. Hile üçgeninin bu bileşenleri (Free, 2015; Lokanan, 2015; Schuchter & Levi, 2015), insanların neden ihbarda bulunduğunu veya yanlış durumlara karşı sessizliklerini bozmayı anlamak kullanılabileceğini göstermektedir (Smaili & Arroyo, 2019; MacGregor & Stuebs, 2014). Bir kiři, ahlak dışı veya yasa dışı bir eylemi (örneğin muhasebe dolandırıcılığı) tespit ettiğinde ve bu suiistimali ačíėa çıkarmaktan ya da dikkat çekmekten kaçındığında, bu durum hatalı sessizlik olarak tanımlanır. Sessiz kalmayı tercih eden birey, dolaylı olarak devam eden sahtekarlığa suç ortağı haline gelir (Latan, vd., 2019, s. 191).

Hile üçgenine göre, muhasebede hile gibi bir yanlış davranış hakkında ifşada bulunmamayı tercih etmek, güven ihlallerine yol ačan durumları beraberinde getirebilir. Bu tür durumlar, bireylerin kendilerine sunulan dışsal fırsat ve teşvikleri değerlendirdiğinde ve bu güvensizlik yaratan olaylara ilişkin niyetlerini veya yargılarını rasyonelleştirdiğinde ortaya çıkar. Ayrıca, bireyler ifşada bulunmamanın güveni koruduğunu ve güven ortamını desteklediğini düşünebilirler. Ancak bu düşünce yapısı, hile karşısında sessiz kalmayı ya da bu tür eylemlere dolaylı olarak ortaklık etmeyi tetikleyebilmektedir.

Bilgi ifşasında bulunma niyeti, oldukça karmaşık bir psikolojik sürece dayanmaktadır (Gundlach vd., 2023, s. 107-111). PDT, bilgi ifşası niyetini tahmin etmek için önemli bir çerçeve sunmasına rağmen, niyeti etkileyen bazı değişkenler açısından sınırlı kalmaktadır. Bununla birlikte PDT, etik ve etik olmayan davranışsal niyetleri öngörmede yaygın olarak kullanılan bir yaklaşım olarak dikkat çekmektedir (Randall & Gibson, 1991; Chang, 1998; Carpenter & Reimers, 2005).

Cohen ve diğerleri (2010) basın makalelerinden alınan kanıtlara dayanarak gerçek kurumsal suistimal vakalarını incelemek için hile üçgeni ve PDT’yi bütünleştirmiştir. Çalışmanın bulguları, PDT ve hile üçgeninin birleşik bir model olarak kullanılmasının, yönetimin etik anlayışının PDT’nin tutum, öznel normlar, algılanan davranışsal kontrol ve ahlaki yükümlölük bileşenleri temelinde değerlendirilmesi gerektiğini gösterdiğini ortaya koymaktadır (Cohen vd., 2010, s. 271). Bu çerçeve, mali raporlama hilelerini ifşada bulunmaya ya da hileli faaliyetlere karşı sessiz kalma ve suça ortak olmaya yönelik etik niyeti araştırmak için genişletilmiştir (Brown vd., 2016, s. 32).

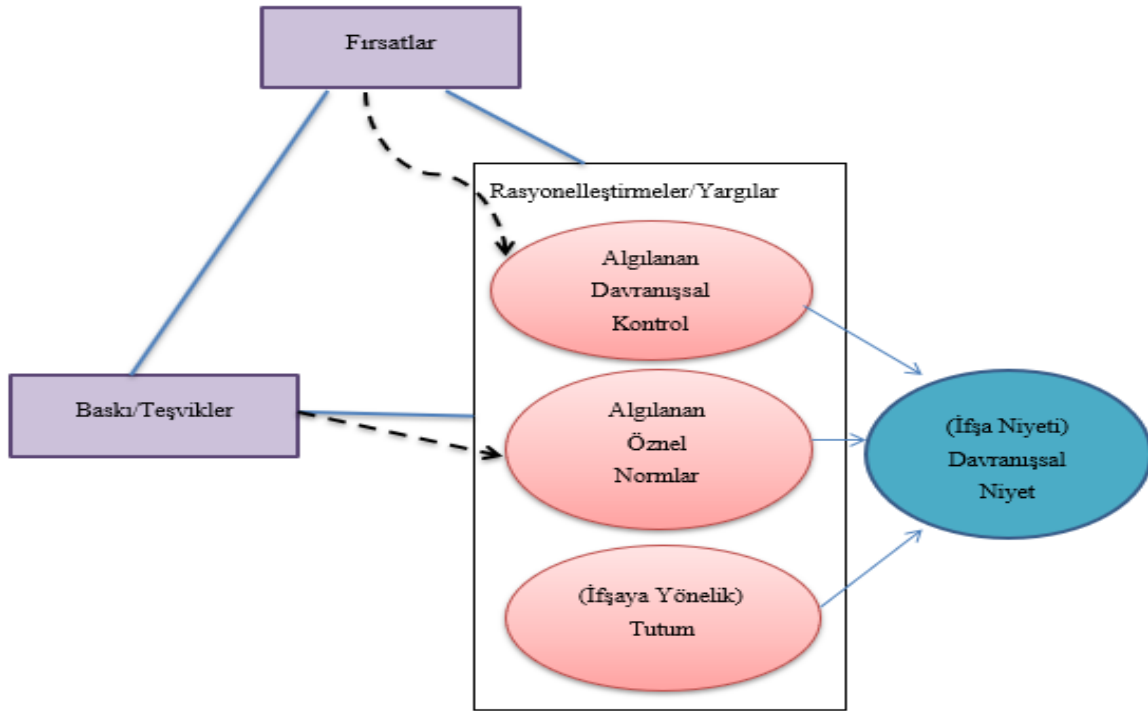
Bilgi ifşası ve bilgi ifşasında bulunan kişilerin motivasyonuna ilişkin birçok önemli çalışma bulunmaktadır (Near & Miceli, 1985; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005; Culiberg & Mihelič, 2017; Cassematis & Wortley, 2013; Vandekerckhove & Commers, 2004;

Vandekerckhove & Lewis, 2012).

Smaili ve Arroyo (2019), hile yapma nedenlerini açıklamaya yönelik bir model olan hile üçgeninden (Cressey, 1953) faydalananak, çalışmalarında ihbarcılar hile üçgeninin unsurlarına (baskı, fırsat, rasyonelleştirme) göre sınıflandırmaya çalışmışlardır.

MacGregor ve Stuebs (2014), bireylerin yanlış sessizliğini yani ihbarda bulunmamayı rasyonelleştirmelerini, fırsatların ve teşviklerin farklı seviyelerde nasıl etkileyebileceğini analiz etmek için hile üçgenini kullanmıştır (MacGregor & Stuebs, 2014, s. 150).

Bilgi ifşasında bulunma kararları, çevresel ve kişisel değişkenlerden, örneğin cinsiyet gibi faktörlerden etkilenmektedir (Sims & Keenan, 1998: 419; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005, s. 282). Bu bağlamda, hile üçgeni, bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşası konusundaki yargılarını ve niyetlerini, çevresel fırsatları ve teşvikleri nasıl algıladıklarını ve bunlara nasıl tepki verdiklerini anlamada yardımcı olabilir. Özetle, bu iki teorik perspektif, PDT ve hile üçgeni, bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma ya da suç ortağı olarak sessiz kalma niyetlerini modellemede kullanılabilir. Şekil 3'te, ifşada bulunma niyetini tahmin etmeye yönelik entegre bir model sunulmaktadır. Bu modelde, hile üçgeninin dış bileşenleri olan fırsatlar ve teşviklerin, davranışsal kontrol algıları (PDT faktörleri) ve öznel normları desteklemeye hizmet ettiği vurgulanmaktadır.

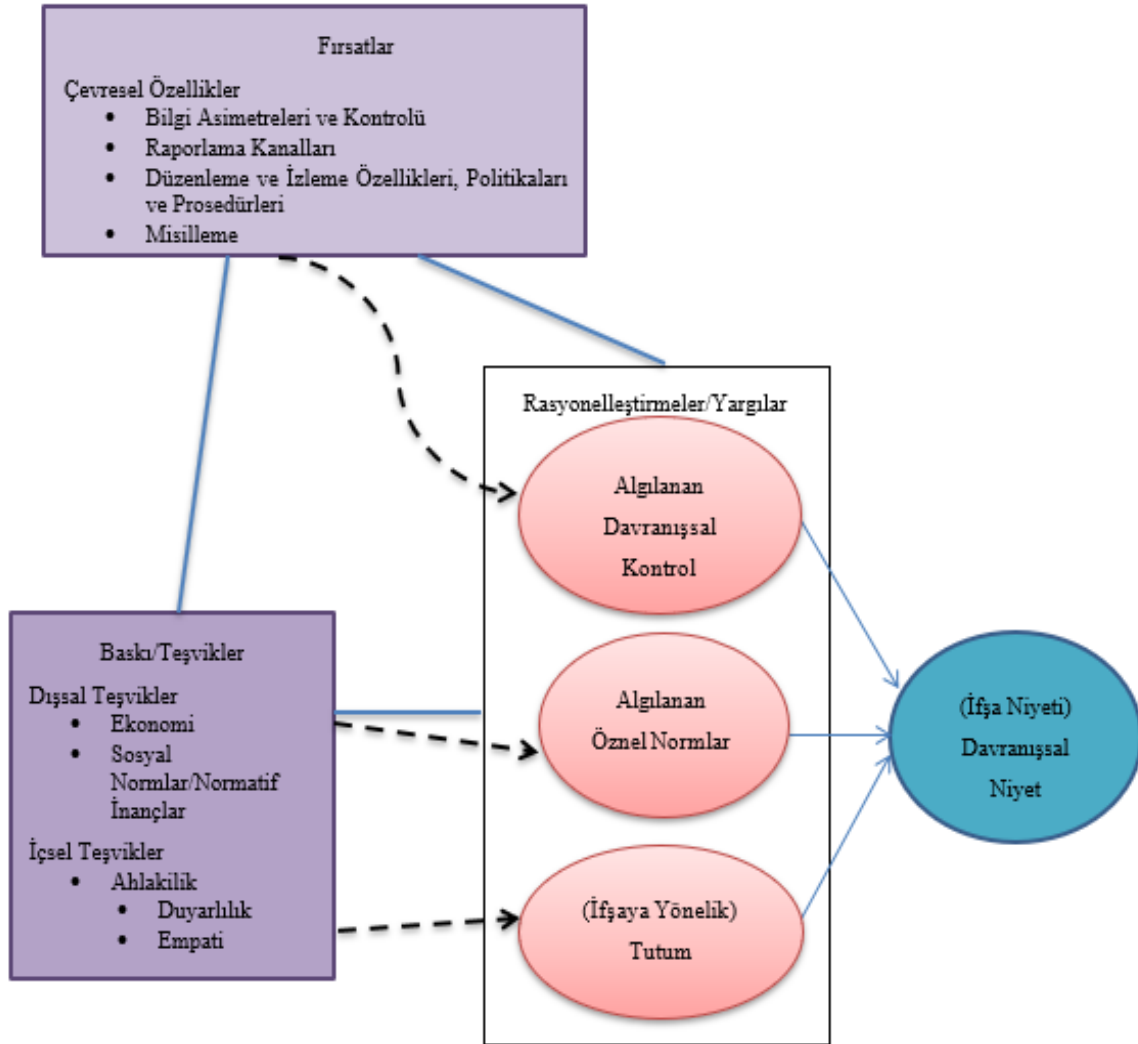


Şekil 3. Hile Üçgeni ve Planlı Davranış Teorisi

Kaynak: (Brown vd., 2016, s. 32)

Hile üçgeni, algılanan kontrol ve öznel norm algılarını etkileyebilecek dış fırsatları ve teşvikleri tanımlarken, PDT, bireylerin yargı, rasyonalizasyon ve davranışsal niyetlerine katkıda bulunan faktörler hakkında açıklamalar sunmaktadır. Bu entegrasyon çerçevesinde geliştirilen model, bilgi ifşası ve PDT literatürüne önemli katkılar sağlayacaktır.

Çalışmada kullanılan model, Brown ve diğerleri (2016) PDT ile hile üçgenini birleştirdiği model ile Meriç (2020) bilgi ifşası niyetini etkileyen faktörleri incelediği ahlakilik modeline dayanmaktadır. Brown ve diğerleri (2016) modeline, Meriç (2020) ve Apadore vd., (2018) çalışmalarında ele alınan ahlakilik unsurunun alt faktörleri eklenerek bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma niyeti değerlendirilmeye çalışılmıştır (Brown vd., 2016, s. 38; Meriç, 2020, s. 119; Apadore, vd., 2018, s. 111). Şekil 4’te, çalışmada kullanılan modelin öğelerini içeren bir diyagram sunulmaktadır.



Şekil 4. Bilgi İfşası Niyetine İlişkin Bütünleşik Model ve İlişkiler

Kaynak: (Brown vd., 2016, s. 38)

Şekil 4'teki diyagram, hile üçgeninin fırsat ve teşviklerden oluşan bileşenlerinin, bireylerin bilgi ifşasına yönelik tutumlarıyla birlikte, bilgi ifşası niyetlerini şekillendiren algılanan davranışsal kontrol (kişisel kontrol) ve öznel norm algıları üzerindeki etkisini göstermektedir. Şimdiye kadar, hile üçgeni modelini “Bilgi İfşası Üçgeni” (Latan vd., 2019) olarak niyetler açısından ele alan ve bu konuda somut kanıtlar sunan çok az çalışma yapılmıştır (Brown vd., 2016; Smaili & Arroyo, 2019). Bu çalışmada, bilgi ifşasında bulunma niyeti; sunulan teşvikler, ihbar etme fırsatı ve rasyonalizasyon isteği çerçevesinde PDT kapsamında incelenmektedir. Çalışmada, son çalışmalar ışığında belirli çıkar gruplarını potansiyel bilgi ifşasında bulunan kişiler olarak tanımlayan ve bu davranışı bütünleştirici bir çerçevede ele alan model kapsamında bağımlı muhasebeciler değerlendirilmektedir. “Bilgi İfşası Üçgeni” olarak adlandırılan bu çerçeve, hile üçgeni temel alınarak modellenmiş ve bilgi ifşasında bulunma eylemini koşullandıran üç faktör (baskı, fırsat ve rasyonalizasyon) altında ele alınmıştır.

3.2.1. Fırsat

Fırsat, bireylerin kendilerini rahat hissedebilecekleri kaynakların varlığını ifade eder. Bunlar arasında raporlama kanalları, örgütsel destek, normlar ve davranış kuralları yer alır. Bilgi ifşasında bulunma fırsatını artıran bazı faktörler, farklı kurumsal destek sistemleri, işyeri normları ve raporlama kanalları gibi unsurlara bağlı olarak değişiklik göstermektedir (Latan vd., 2019, s. 193).

3.2.1.1. Çevresel Özellikler

Hile yapma fırsatı, kontrollerin yetersiz veya eksik olması ya da hiç bulunmaması durumlarında ortaya çıkabilir. Ayrıca, yönetimin kontrolleri geçersiz kılma yetkisine sahip olması da bu tür fırsatları artırabilir. Bunun yanı sıra, hileleri ortaya çıkarmaya yönelik mevcut kaynakların türü ve sayısı, bazı durumlarda hile için bir fırsat olarak değerlendirilebilir (Smaili & Arroyo, 2019, s. 100).

Dorminey ve diğerleri (2012), denetim sistemindeki zayıflıkların hile için fırsat yaratabileceğini ve failin kolayca tespit edilmeden bu eylemi gerçekleştirebileceğini vurgulamaktadır. Bu tür fırsatlar, genellikle zayıf bir iç kontrol sistemi, etik değerlerin yetersizliği ve hile yapmayacağına güvenilen birinden kaynaklanabilir. Zayıf kontrol mekanizmalarının, yetkili kişilere usulsüzlük yapma fırsatı sunduğu da belirtilmiştir (Zulaikha vd., 2021, s. 332). Abdullahi ve Mansor (2015), hilenin ortaya çıkmasının birincil sebebinin iç kontrol zayıflıkları

olduğunu vurgulamaktadır (Abdullahi & Mansor, 2015, s. 40). Bu nedenle, işletmelerin hile riskini azaltmak için uygun bir organizasyon yapısına ve etkili operasyonel ve iç kontrol adımlarına sahip olması önemlidir. Bu tür önlemler, olası hileleri önlemek, tespit etmek ve ihbarda bulunma fırsatlarını sağlamak açısından kritik bir unsur olarak değerlendirilebilir.

Hile bildirme fırsatı, “Bilgi Ifşası Üçgeni” olarak nitelendirilebilecek modelin ikinci önemli unsurunu oluşturur (Smaili & Arroyo, 2019; Brown vd., 2016). Bilgi ifşasında bulunmaya ilişkin fırsatlar, bir kişinin (bağımlı muhasebecinin) asimetrik bilgiye sahip olması durumunda ortaya çıkabilir. Asimetrik bilgi, taraflardan birinin diğerine kıyasla daha fazla bilgiye sahip olduğu durumu ifade eder. Ayrıca, bir eylemi (hileyi) bildirmekle ilgili ahlaki veya yasal bir sorumluluğun bulunması ya da şüpheli ve endişe verici durumları rapor etmeye yönelik kurumsal politikaların varlığı, bu tür fırsatların oluşmasına katkıda bulunabilir. Yani bu fırsat, ahlaki veya yasal bir yükümlülüğün mevcut kurumsal ve standart politikalarla desteklendiği durumlarda, her bireye sunulmaktadır (MacGregor & Stuebs, 2014, s. 150; Latan vd., 2019, s. 193).

Hile gözlemlendiğinde, bu duruma tanık olan kişilerin yanlışları bildirme fırsatları bulunmaktadır (McCabe, 1984, s. 694; Malm, 2000, s. 709; Vandekerckhove & Tsahuridu, 2010, s. 377; Scott, 2000). Ancak, bilgi ifşasında bulunan kişinin bu fırsatı kullanma isteği ve niyeti, ifşaya konu olan yanlışın özelliklerinden etkilenmektedir. Bilgi ifşasına konu olan yanlışın, ifşada bulunma fırsatını ve niyetini etkileyen bazı önemli özellikler: Suç işleyenin kasıtlı olarak hareket ettiğine dair bir algının bulunması, kayıpların büyüklüğü ve ciddiyeti, bilgi ifşasında bulunmak için yeterli kanıtın varlığı ve bu kanıtların ikna ediciliği, hilenin uzun vadeli etkisi, hileyi gerçekleştiren faille yakınlık olarak belirtilmektedir (Miceli & Near, 1985, s. 525; Dworkin & Baucus, 1998, s. 1294; Keenan, 2000, s. 202-203; King, 2001, s. 1; Latan vd., 2018, s. 578; Smaili & Arroyo 2019, s. 99-100).

Örgütlerin kurumsal politikaları ve bilgi ifşasına yönelik mevzuat tespit edilen bir hileyi bildirmek için mevcut olan iç ve dış ifşa kanallarını etkileyerek bilgi ifşasında bulunma fırsatlarını da şekillendirebilir (Brown vd., 2016, s. 34).

Raporlama kanallarının ifşa fırsatlarını etkileyebildiğine ilişkin çalışmalar bulunmaktadır (Tsahuridu & Vandekerckhove 2008; Miceli vd., 2009; Vandekerckhove & Lewis 2012; King 1999; Sims & Keenan 1998). Smith (2008), Teo ve Caspersz (2011), hileyi raporlama fırsatları ile hileye engel olabilmek için geliştirilebilecek yaklaşımları araştırmışlardır (Smith, 2008; Teo & Caspersz, 2011). Bu araştırma ve King (1999) organizasyon yapılarının, potansiyel ifşada bulunacak olanların içsel ve dışsal ifşa kanallarını kullanmasını teşvik etmede önemli role sahip

olduğunu vurgulamışlardır (King, 1999, s. 315).

Bilgi ifşası mevzuatındaki gelişmelerin etkisini inceleyen çalışmalar, kuruluşların bilgi ifşası politikalarını ve prosedürlerini güncelleme konusunda genellikle yavaş hareket ettiğini göstermektedir. Ayrıca, bu politikalar çalışanlara etkin bir şekilde iletilmemektedir. (Near & Dworkin, 1998, s. 1559). Bu durum ise yeni politikaların gerektirdiği örgütsel davranış sorumluluğunu çalışanlara kaydırabileceği endişesini doğurmaktadır. Bu kayma hem hileli faaliyetleri bildirme yükümlülüğünün hem de hileli faaliyetlerin doğrudan çalışanlardan kaynaklandığı algısının artmasına neden olabilir (Tsahuridu & Vandekerckhove, 2008, s. 113; Near & Dworkin, 1998, s. 1559-1560). Ayrıca, işyerlerinde geçerli olan normlar, hileli faaliyetlerin bildirilmesine yönelik etik farkındalığı da teşvik etmektedir. Bazı araştırmacılar, bu tür bir ifşa fırsatını prosedürel adalete [bireylerin karar alma süreçlerinin adil ve tarafsız bir şekilde yürütüldüğüne dair algısını ifade eden bir kavramdır] (Konovsky, 2000, s. 492) benzetmektedir (Seifert, vd., 2010, s. 707).

Fırsatlar, bilgi ifşasında bulunanların bilgi teknolojisi ve teknik kabiliyetler gibi ifşada bulunma eylemine yardımcı olabilecek yeterli beceri ve bilgiye sahip olmaları durumunda da ortaya çıkabilmektedir (Boyle vd., 2015, s. 579; Free, 2015, s. 178; Wolfe & Hermanson 2004).

3.2.1.2. Algılanan Davranışsal Kontrol (Kontrol Algıları)

PDT, ihbarcılarının bilgi ifşasında bulunma kararlarını veya niyetlerini belirlerken, bireylerin kısmen çevresel fırsatlara bağlı olarak kontrol algıları geliştirdiğini öne sürmektedir. Algılanan davranışsal kontrol, “bir davranışı gerçekleştirmenin ne kadar kolay veya zor olduğuna dair bireyin algısı” olarak tanımlanır ve bu durum, bireyin hile üçgenindeki fırsat unsuru ile ilgili algılarını da kapsar. PDT’ye göre, bir davranışın gerçekleştirilmesi veya bu yönde niyet oluşması, bireyin algıladığı fırsatlara ve sahip olduğu mevcut kaynaklara bağlıdır. Eğer birey, bir durumu veya sonucunu kontrol etme imkânına sahip olmadığını düşünürse, o davranışı gerçekleştirme niyeti taşımaz (Ajzen, 1991, s. 182-196).

Bir kişinin sahip olduğu kaynaklar ve fırsatlar, belirli bir davranışı gerçekleştirme başarısını belli ölçüde etkiler. PDT, insanların çoğu sosyal davranışının bilinçli olarak kontrol altında olduğunu ve bu nedenle yalnızca niyetlere bakılarak tahmin edilebileceğini varsayan Gerekçeli Eylem Teorisi’nden (Ajzen & Fishbein, 1975) türetilmiştir. Ancak PDT’ye, bireylerin ilgili bir davranış üzerinde tam bir kontrol sahibi olamayacağı durumları açıklamak amacıyla “algılanan davranışsal kontrol” yapısı eklenmiştir. Aslında PDT, algılanan davranışsal kontrolün

eklenmesiyle Gerekçeli Eylem Teorisi'nden ayrılmaktadır (Ajzen, 1991, s. 183). Örneğin, bir teknoloji şirketinde açılan bir pozisyona başvurmayı hedefleyen bir üniversite mezununu ele alalım. Bu hedefin tamamen kişinin kontrolünde olmadığı bilinen bir durumdur. Aday, pozisyonu elde etmek için elinden gelen her şeyi yapabilir; etkileyici bir özgeçmiş, şirketin insan kaynakları departmanını aramak ve mevcut çalışanlarla iletişime geçmek gibi. Ancak buna rağmen, işveren daha nitelikli bir aday ya da şirket içinde bağlantıları olan birini tercih ederse, adayın hayal kırıklığına uğraması muhtemeldir. Bu durumda kontrol eksikliği, ilan edilen bir pozisyonu elde etmenin yalnızca başvuru sahibinin çabalarına değil, aynı zamanda başka bir veya birden fazla kişinin kararlarına da bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, bir işe girmek genellikle bir davranış değil, bir hedef olarak sınıflandırılır. Buna karşılık, işe başvurmak ise bu hedefe ulaşmak için gerçekleştirilen bir davranış olarak kabul edilir. Bu örneğe göre, bir pozisyona başvurmak, o pozisyonu elde etmekten daha fazla bireyin kontrolündedir. Ancak, başvuru süreci de tamamen bireyin iradesine bağlı olmayabilir; çeşitli dış faktörler tarafından engellenme olasılığı her zaman vardır. Algılanan davranışsal kontrol kavramı, tüm davranışların doğasında en azından potansiyel olarak var olan irade dışı unsurları kapsamak amacıyla PDT'ye dahil edilmiştir. Algılanan davranışsal kontrol, gerçekçi olmasa bile niyetleri etkileme potansiyeline sahiptir. Diğer koşullar sabit olduğunda, yüksek düzeyde algılanan kontrol, bir kişinin bir davranışı gerçekleştirme niyetini güçlendirebilir ve çaba ile azmini artırabilir. Bu durum, algılanan davranışsal kontrolün niyet üzerindeki etkisi aracılığıyla davranışı dolaylı olarak etkileyebileceğini göstermektedir (Ajzen, 2002, s. 666-667).

Hile üçgeninin fırsat unsurunu etkileyen özellikler, algılanan kontrol düzeyini de etkilemektedir. Örneğin, bir hatanın organizasyon içinde rapor edilip başarıyla düzeltilme olasılığına dair bir algının olması, algılanan kontrol seviyesini doğrudan etkileyebilir. Bu bağlamda, Curtis & Taylor (2009), algılanan kontrol düzeyinin bir olayı ihbar etme, araştırma sürecini başlatma ve raporlama niyetini olumlu yönde etkilediğini göstermiştir. Algılanan davranışsal kontrol perspektifinden bakıldığında, fırsat kavramı “Bunu yapabilecek miyim?” (Park & Blenkinsopp, 2009, s. 554) ve “Hangi kaynaklar benim kullanımında?” (Smaili & Arroyo, 2019, s. 100) gibi sorularla ilişkilendirilir.

Algılanan kontrolü etkileyen bir diğer önemli faktör, örgütsel politikalar, prosedürler ve algılanan örgütsel engellerdir. Çalışanların, kendi kurumlarının politikaları, prosedürleri ve kültürü hakkındaki algıları, algılanan kontrol düzeyini doğrudan etkiler. Eğer bireyler, çalıştıkları kurumun örgüt yapısını yüksek düzeyde etik bir örgüt yapısına sahip olarak algılıyorsa, yanlış bir davranışı bildirme konusunda daha başarılı olacaklarına ve daha fazla

kontrol sahibi olduklarına dair güvenleri artar (Zhang vd., 2009, s. 28). Ancak, örgüt içinde misilleme yapılacağına dair endişeler, bireylerin ihbarda bulunma konusunda kendilerini yetersiz hissetmelerine yol açabilir. Nitekim yapılan araştırmalar, ihbarcılarının %38'inin algılanan kontrolü zayıflatabilecek misillemelerle (Miceli vd., 1999, s. 142) ve bu misillemelere ilişkin endişelerle (Miceli & Near, 1989; Near & Miceli, 1996; Miethe, 1999) karşı karşıya kaldığını göstermektedir.

3.2.2. Teşvikler / Baskı

Kişilerin hileye yönelmesine neden olan teşvik unsuru, aynı zamanda ifşada bulunan kişilerin yanlışları ortaya çıkarma konusunda motive ettiği söylenebilir. Özellikle ekonomik (mali) teşvikler, ifşada bulunan kişilerin kişisel fayda sağlamakla birlikte, bilgi ifşasının ana motivasyon kaynağı haline gelebilir (Smaili & Arroyo, 2019, s. 99).

3.2.2.1. Dış Teşvikler

Bilgi ifşasına yönelik teşvikler, ekonomik (mali), sosyal ve ahlaki olmak üzere üç temel unsura dayanmaktadır (Brown vd., 2016, s. 35). Ekonomik ve sosyal teşvikler dışsal faktörlerden kaynaklanırken, ekonomik teşvikler aynı zamanda kişisel çıkarları da içermektedir (Gundlach vd., 2003, s. 112). Örneğin, kanun koyucular, False Claims Act (Sahte İddialar Yasası) ve 2010 Dodd-Frank Yasası kapsamındaki “Qui tam” süreci gibi bilgi ifşasında bulunmaya yönelik yasalar çıkararak, bilgi ifşasında bulunan kişilerin telafi edilen zararların belirli bir yüzdesine dayalı tazminatlar gibi önemli ekonomik faydalar sunmuştur (Feldman & Lobel, 2009, s. 1163; MacGregor & Stuebs, 2014, s. 151-152). Mali teşvikler, bireyleri uygunsuzluk, vergi kaçakçılığı, rüşvet, zimmete para geçirme ve muhasebe hileleri gibi yanlış uygulamaları bildirmeye teşvik etmek amacıyla sunulmaktadır. Bilgi ifşasında bulunan kişiler, bu tür bilgileri çevrimiçi sistemler aracılığıyla rapor edebilir ve düzenleyiciler veya üst yönetim tarafından uygun görülen tazminatları alabilirler (Guthrie & Taylor, 2017; Seifert vd., 2010, s. 708; Soni vd., 2015, s. 120). Brink ve diğerleri (2013) ekonomik teşviklerin bilgi ifşasında bulunma niyeti üzerinde etkili olup olmadığını araştırmışlardır. Bunun nedeni, çoğu kurumun yönetmeliklerde belirtilen düzeyde ödül sunamamasıdır. Bu durum, kurum içindeki teşviklerin bilgi ifşasında bulunan kişileri işyerindeki hileleri bildirmede ne kadar etkili olduğu sorusunu gündeme getirmektedir. Kurum içi mali teşvik programları genellikle sınırlıdır ve bu programların etkinliğini doğrudan ele alan araştırmalar oldukça azdır (Latan vd., 2019, s. 193). Bu tür mali

teşviklerin raporlama niyetini artırması hedeflenmiş olsa da son araştırmalar bilgi ifşası teşviklerinin her zaman beklenen faydayı sağlamadığını ortaya koymaktadır (Brink vd., 2013; Berger vd., 2017; Near & Dworkin, 1998). Ayrıca, bu teşviklerin bilgi ifşasında bulunan kişilerin niyet ve eylemlerini etkileme konusunda karmaşık etkiler yarattığı belirtilmiştir (Andon vd., 2016, s. 168).

Ahlaki teşvikler, bireylerin yanlış olduğunu düşündükleri bir eylemden kaçınmalarını içermekte ve görevler, sorumluluklar ile yükümlülüklerle odaklanmaktadır. Sosyal ve ahlaki teşvikler genellikle ölçülmesi zor unsurlardır. Çünkü sosyal normlara, ahlaki değerlere, kültürel yapıya ve çevresel faktörlere bağlıdır. Ancak, etik davranışın yaygın olarak benimsendiği ve bilgi ifşasında bulunmaya ilişkin mevzuatın daha sıkı bir şekilde uygulandığı toplumlarda, sosyal ve ahlaki teşviklerin etkisi daha güçlü bir şekilde hissedilir (MacGregor & Stuebs, 2014, s. 152).

Sosyal teşvikler, bireylerin sosyal normlara aykırı davranışlar sergiliyor olarak algılanmaktan kaçınma eğilimini ifade eder. Sosyal normlar, otoriteden ve bilgi ifşasına yönelik politikalar ile yasal standartlardan etkilenecek şekilde şekillenmiş ve kabul görmüştür. (Milgram, 1963, s. 371; Vandekerckhove & Lewis, 2012, s. 253). Bu normlar, bireylerin olumsuz veya uyumsuz davranışlardan uzak durmasını teşvik ederek yasalara uygun bir davranış biçimine yönlendirmektedir. Bu nedenle sosyal normlar, bilgi ifşasında bulunan kişilerin ifşada bulunma niyeti ve davranışlarını etkileyen önemli bir dışsal teşvik olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, sosyal normlar bireyleri yasalara uyum sağlamaya teşvik eden güçlü bir faktör olsa da bilgi ifşasında bulunma görevinin tamamen yasallaştırılmasının her zaman mümkün olmadığı unutulmamalıdır (Vandekerckhove & Tsahuridu, 2010, s. 366). Miceli ve Near (1989), bilgi ifşasını teşvik eden mevzuatın yürürlüğe girmesinin bilgi ifşasında bulunma oranını artırdığını ve bu süreci destekleyecek daha fazla sosyal teşvike ihtiyaç duyulduğunu vurgulamışlardır (Miceli & Near, 1989, s. 91).

3.2.2.2. İçsel Teşvikler

İçsel teşvikler, bireylerin etik davranış sergilemesini sağlayan ahlaki motivasyonları kapsamaktadır. Araştırmalar, bilgi ifşasında bulunanların yüksek ahlaki kapasitelere sahip olduklarını ve bu nedenle gözlemlenen etik dışı ya da haksız bir durumu bildirmek için “saf güdüler” (Oliver, 2003, s. 253) hissedebileceklerini öne sürmektedir (MacGregor & Stuebs, 2014). Özellikle içsel teşvikler, bireyleri psikolojik ve sosyal baskı (değerler, ahlaki ve dini

bağlılık) altında tutarak bilgi ifşasında bulunmaya yönlendirmektedir (Smaili & Arroyo, 2019, s. 98-99). Ayrıca, araştırmalar deontolojik düşüncenin (örgütsel bağlılık ve sessizlik) (Miceli vd., 2009, s. 380) ve faydacı düşüncenin (sonuçların ciddiyeti) (Near vd., 2004, s. 222) bilgi ifşasında bulunma niyetini etkilediğini göstermektedir. Deontoloji, eylemler üzerindeki niyetin doğruluğuna odaklanırken, faydacı düşünce bir eylemin iyi veya kötü olduğunu sonuçlarına göre belirlemektedir. Deontolojik ahlak kuramları, eylemlerin ahlaki değerini belirlemede sonuçların önemini reddeder ve sonuçlardan çok kurallara, görevlere ve ahlaki ilkelere odaklanırken, faydacı ahlak kuramları sonuçların eylemlerin ahlaki niteliğini belirlemede merkezi bir rol oynadığını savunmaktadır (Yalçın, 2006, s. 6). Ayrıca, örgütsel bağlılık gibi özelliklerin bilgi ifşasında bulunma niyeti üzerinde etkili olduğu belirlenmiştir (Keenan, 2002; Kaptein, 2011). Özellikle, bireylerin iş arkadaşlarına duyduğu kişisel bağlılığın, örgüte duyduğu bağlılıktan daha güçlü olduğu durumlarda (Taylor ve Curtis, 2010), bu grubun üyelerinin sessiz kalma yani bilgi ifşasında bulunmama olasılıklarının daha yüksek olduğu görülmüştür (Dozier & Miceli, 1985; Near & Miceli, 1985; MacNab & Worthley, 2008).

Potansiyel bilgi ifşasında bulunan kişiler, bilgi ifşasında bulunma görevini mesleki etik açısından değerlendirdiklerinde, şirketlerine karşı ahlaki bir sadakat yükümlülüğü ile kamu menfaatini korumak amacıyla devlete veya topluma karşı ahlaki bir sorumluluk arasında çelişki yaşayabilmektedirler (Bouville, 2008, s. 579).

3.2.2.3. Algılanan (Öznel) Normlar

Bireyler, bilgi ifşasında bulunma kararlarını veya niyetlerini oluştururken, hile üçgeninin teşvik unsurunda yer alan sosyal normlar ve diğer teşvik unsurlarına dayanarak norm algıları geliştirirler. PDT'ye göre, öznel norm, “bir davranışı gerçekleştirmek ya da gerçekleştirmemek konusunda algılanan sosyal baskı” olarak tanımlanır (Ajzen, 1991, s. 188). Öznel normlar, bireyin “önemli gördüğü, rol model aldığı ya da değer verdiği kişilerin veya grupların, belirli bir davranışı onaylama ya da onaylamama olasılığına” ilişkin normatif inançlarına dayanır (Ajzen, 1991, s. 195). Teoriye göre, bireyin önem verdiği kişilerin herhangi bir davranışa ilişkin olumlu bir tutuma (öznel norm) sahip olması, bireyin o davranışı gerçekleştirme olasılığını artırır (Nunkoo & Ramkissoon, 2010, s. 529).

Feldman ve Lobel (2008) çalışmalarında, sosyal normların bireylerin bilgi ifşasında bulunma niyetini etkilemede örgütsel kurallardan daha önemli olduğunu belirtmektedirler (Feldman & Lobel, 2008, s. 165). Zhang ve diğerleri (2009) ise, etik bir örgüt kültürünün ve kolektif

normların, potansiyel bir ihbarcının ihbarda bulunma niyetini güçlendirdiğini ve ihbar konusunu raporlama olasılığını artırdığını tespit etmiştir (Zhang vd., 2009, s. 25). Ayrıca, Dalton ve Radtke (2013), güçlü bir etik ortamın, Makyavelist kişilik özelliği yüksek bireylerde dahi ihbarcılık niyetini artırdığını ortaya koymuştur. Benzer şekilde, Trongmateerut ve Sweeney (2013), ihbarcılıkla ilgili öznel normların, bireylerin ihbarcılık tutumlarını ve raporlama niyetlerini etkilediğini belirlemiştir (Dalton & Radtke, 2013, s. 153; Trongmateerut & Sweeney, 2013, s. 437). Bu araştırmalar, algılanan normlar ile bilgi ifşası niyeti arasında olumlu bir ilişki olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Diğer yandan birçok araştırmacı bu bileşenin teorisinin en zayıf unsuru olduğunu savunmuş ve niyetlerin en zayıf belirleyicisi olduğunu ortaya koymuştur (Sheppard vd., 1988). Bu nedenle, bazı araştırmacılar öznel norm bileşenini analizlerinden bilinçli olarak çıkarmayı tercih etmiştir (Sparks vd., 1995). Bu bulgular, incelenen davranışlarda normatif faktörlerin niyetlerin belirlenmesinde daha az önemli olduğunu işaret etse de Trafimow ve Finlay (1996) bunun her zaman geçerli olmadığını öne sürmüştür (Armitage & Conner, 2001, s. 478).

3.2.3. Tutum/Rasyonelleştirme (Ussallaştırma)

Rasyonalizasyon, bilgi ifşasında bulunan kişinin etik sorunlarla karşılaştığında belirli bir eylemi (veya eylemsizliği) seçerken içsel olarak kendini gerekçelendirme sürecidir. Başka bir ifade ile rasyonelleştirme, bilgi ifşasında bulunma kararının arkasındaki bilişsel bir gerekçelendirme süreci olarak açıklanabilir. Bu süreç, bilgi ifşasında bulunan kişinin tespit ettiği bir yanlışlığın bildirilip bildirilmeyeceğine kendi zihninde karar vermesine yardımcı olan bir mekanizmadır (Smaili & Arroyo, 2019, s. 100; Lokanan, 2015, s. 204-205; Murphy & Dacin, 2011, s. 244; Brown vd., 2016, s. 3). Bazı bireyler, kasıtlı olarak hileli veya dürüst olmayan bir eylemde bulunmalarına izin veren bir tutuma ve bir dizi ahlaki değere sahiptir. Bu durum hile davranışa bahane bulunduğu zaman, baskı ve fırsat unsuru arasında köprü görevi gören hile üçgenin üçüncü unsuru olan “rasyonelleştirme / ussallaştırma” olarak karşımıza çıkmaktadır (Yardımcıoğlu vd., 2014, s. 181).

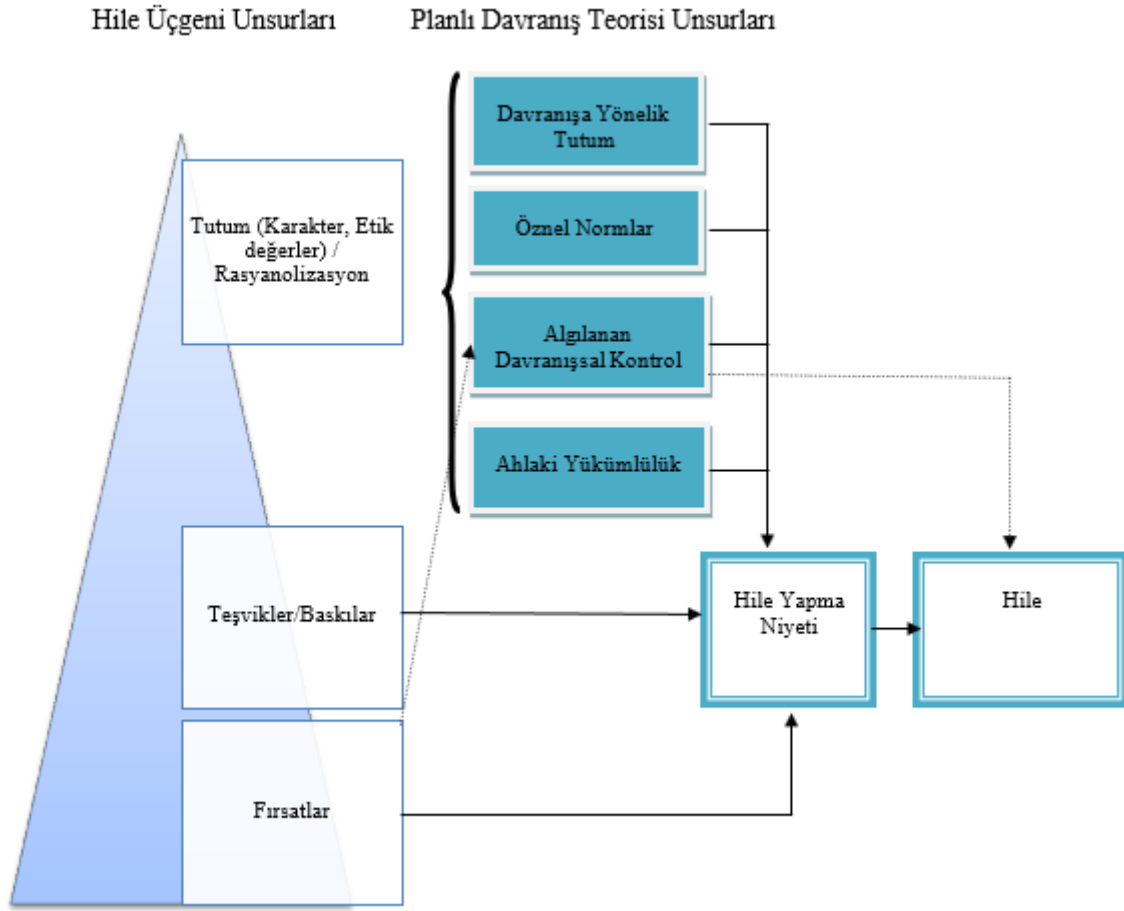
Yüksek ahlaki standartlara sahip olan bireyler için bu rasyonalizasyon süreci genellikle daha kolaydır. Çünkü kendilerini yanlışlığın yasadışı veya ahlaka aykırı olduğuna ikna etmeleri gerekmez. Ancak, daha düşük ahlaki standartlara sahip kişiler için rasyonalizasyon süreci daha zordur ve bu kişiler yanlış bir davranışla karşılaştıklarında yeniden düşünerek sessiz kalmayı seçebilirler. Bazı araştırmacılar rasyonalizasyonu oldukça karmaşık bir süreç olduğunu ifade etmişlerdir. Çünkü birçok psikolojik bileşen içermektedir (Murphy & Dacin, 2011). Murphy ve

Dacin (2011), rasyonalizasyonu açıklamak için ahlaki kopuş teorisi ve bilişsel uyumsuzluk teorisi gibi iki kavrama dayalı yedi kategori belirlemiştir. Dolayısıyla, rasyonalizasyon, bilgi işşasında bulunan kişinin bilgi işşasında bulunma kararını destekleyen bilişsel gerekçelendirme sürecidir (Smaili & Arroyo, 2019, s. 100).

Festinger (1957), insanların tutumları ile davranışları arasındaki ilişkiyi açıklamak amacıyla “Bilişsel Uyumsuzluk” teorisini geliştirmiştir. Bu teori, bir bireyin inandığı şey ile bu inançla çelişen bilgiler arasındaki tutarsızlık nedeniyle ortaya çıkan, psikolojik olarak rahatsız edici bir durumu ifade eder. Festinger’in teorisine göre, bilişsel uyumsuzluk, bir karar verildikten sonra ortaya çıkar ve bu durum, karar öncesinde mevcut değildir. Karar sonrası durum, karar öncesi durumdan farklıdır ancak onunla yakından ilişkilidir. Yani, karardan önce tutarsızlık ne kadar büyükse, karar sonrası uyumsuzluk da o kadar büyük olur. Bu da kişinin karar vermekte daha fazla zorluk yaşamasına neden olur. Sonrasında ise kişi, kararını haklı çıkarmak yani uyumsuzluğu azaltmak için rasyonalize etme eğiliminde olur (Festinger, 1957).

Bilgi işşasında bulunanların işşada bulunma davranışı, Festinger’in “Bilişsel Uyumsuzluk Teorisi” ağıısından değerlendirildiğinde; zor bir karar vermek durumunda kalan birey, örneğin sessiz kalmak yerine ihbarda bulunmayı tercih ettiğinde, bu durumda uyumsuzluğu azaltmak için kararını rasyonelleştirme ihtiyacı duyar (Yücel ve Çizel, 2018, s. 152; Smaili & Arroyo, 2019, s. 100). Örneğin, bir kişi, sigara içmenin ciddi hastalıklara yol açacağını bile bile sigara içmeye karar verirse (ki bu kişi ya sigarayı bırakacak ya da içmeye devam edecektir), ya da borçlu olmasına rağmen yeni bir araba satın alırsa, bu durumda kişinin inançları birbirleriyle çelişir. Bu durumda birey, seçimlerini rasyonelleştirerek bu uyumsuzluğu azaltmaya çalışır (Smaili & Arroyo, 2019, s. 100).

Cohen vd., (2010), çalışmalarında “rasyonalizasyon” kavramının PDT ve hile üçgeni unsurları ağıısından farklı olduğunu öne sürmektedir. Bu görüşe ait diyagram aşağıda şekil 5’te sunulmaktadır.



Şekil 5. Hile Üçgeni ve Planlı Davranış Teorisinin Birleşimi

Kaynak: (Cohen vd., 2010, s. 49)

Şekil 5’te de görüldüğü gibi, hile üçgeni unsurları içinde yer alan rasyonalizasyon kavramı, PDT’nin her bir ögesini (algılanan davranışsal kontrol, algılanan özel normlar ve davranışa yönelik tutum) kapsayan daha geniş bir kavram olarak tanımlanır (Cohen vd., 2010, s. 279). Cohen ve diğerleri (2010), rasyonalizasyon kavramının kapsamını ele almış olsalar da genel olarak bilgi ifşasında bulunma eyleminin rasyonelleştirilmesinin, hile eyleminin rasyonelleştirilmesiyle aynı şey olmadığı sonucuna varmışlardır. Çünkü bilgi ifşası, olumsuz bir davranış olarak kabul edilmez. Ancak, daha önce de vurgulandığı gibi, bilgi ifşasında bulunan kişiler için bilgi ifşası süreci genellikle istenmeyen sonuçlar doğurur ve bu da ifşada bulunanlarda rahatsızlık yaratır.

3.2.3.1. Tutum

PDT’ye göre tutum, bireyin belirli bir davranışı onaylayıp onaylamadığına dair değerlendirmesi, yani hedef davranışı gerçekleştirme konusundaki olumlu veya olumsuz

duygularıdır (Park & Blenkinsopp, 2009, s. 546; Ajzen, 2001, s. 28). Birey, bir davranışı ne kadar olumlu bir şekilde değerlendirirse, o davranışı gerçekleştirme niyeti de o ölçüde artar (Trongmateerut & Sweeney, 2013, s. 439).

Araştırmalar, bir eylemi rasyonalize eden veya son derece etik olarak değerlendiren bireylerin, bu eylemi gerçekleştirmeye yönelik davranışsal niyetlerinin daha olumlu ve güçlü olduğunu ortaya koymaktadır (Barnett vd., 1996, s. 1164; Chang, 1998, s. 1827). Zhang ve diğerleri (2009), bilgi ifşasını kabul edilebilir, adil, etik ve doğru bir seçim olarak gören kişilerin ifşada bulunma niyetlerinin daha yüksek olduğunu tespit etmiştir (Zhang vd., 2009, s. 34). Benzer şekilde, Hwang vd., (2008), tutumsal özellikler ile bilgi ifşası niyeti arasında anlamlı bir ilişki bulmuş; Chiu (2003), bilgi ifşasında bulunmanın etik olduğuna dair yargının, bilgi ifşası niyetini güçlendirdiğini ortaya koymuştur. Genel olarak, bilgi ifşasını etik bir davranış olarak gören bireylerin, bu tür bir davranışta bulunma niyetlerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir (Hwang vd., 2008, s. 512; Chiu, 2003, s. 67). Bunun yanında, tutumsal bir kişilik özelliği olan Makavelizm (amaca ulaşmak için her yolu mubah gören ahlaki kayıtsızlık), bilgi ifşası niyeti ile olumsuz bir ilişki içindedir (Dalton & Radtke, 2013, s. 153). Ayrıca, düşük ahlaki muhakeme düzeyine sahip bireylerin, yanlış bir davranışı ifşa etme yöntemi olarak bilgi ifşasına güvenmeleri veya bunu tercih etmeleri pek olası değildir (Arnold & Ponemon, 1991, s. 1).

Bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunmanın etikliğine ilişkin tutumunun (etik bir yol olduğuna ilişkin tutuma sahip olmaları), bu davranışta bulunup bulunmama konusundaki kararlarını etkileyeceği düşünülmektedir.

3.3. Literatür Taraması

Bilgi ifşası üzerine yapılan çalışmalar kapsamlı bir yazın taramasına tabi tutulmuş ve bu çalışmaların eğitim, hukuk, sağlık, güvenlik, muhasebe ve denetim gibi birçok farklı alanda ele alındığı görülmüştür. Yazındaki bu çalışmalardan elde edilen bazı önemli bulgular, aşağıda özet olarak sunulmuştur. Özellikle finansal raporlama alanında, dünyanın çeşitli yerlerinde ortaya çıkarılan dolandırıcılık vakaları, insanların ilgisini çeken önemli konular arasında yer almıştır. Bu vakaların, kamuoyunda hem olumlu hem de olumsuz etkiler yarattığı görülmektedir. Örneğin, bu tür olaylar, özellikle finans sektöründeki mesleklerde, bir şirkete, kuruma veya devlet kurumuna duyulan kamu güvenini azaltabileceği gibi artırma potansiyeline de sahiptir. Bir kişinin bilgi ifşasında bulunma konusundaki tutumu, kamuoyunun şirketlere, kuruluşlara veya devlet kurumlarına olan güvenini güçlendirebilir.

Hile vakaları, yolsuzluklar ve ihlallerle ilgili haberler sıkça karşımıza çıkmakta ve “bilgi ifşası” terimi artık kulağımıza yabancı gelmemektedir. Bilgi ifşası ile ilgili olarak en çok tartışılan uluslararası vakalardan biri, ABD Teksas eyaletinde enerji sektöründe faaliyet gösteren büyük bir şirket olan Enron’un durumudur. Enron, 2001 yılında mali tablolarındaki hileli uygulamaların ortaya çıkmasıyla iflas etmiştir. Bu uygulamalar arasında, yatırımcıları çekmek için şirket kârlarının abartılması ve borçların büyük bir kısmının gizlenmesi yer almaktadır. Bu skandalın ortaya çıkarılmasında, Enron’un eski yöneticilerinden Sherron Watkins önemli bir rol oynamıştır. Watkins, durumu rapor ederken Titanik benzetmesi yaparak, “bir buzdağına çarptık, alarm verdik, planlar yaptık,” ancak kaptanın yanıtının “buzdağı önemli değil, batmayacağız,” şeklinde olduğunu ifade etmiştir Watkins, buna rağmen geri adım atmayarak Enron’un sahibi Kenneth Lay ve CEO’su Jeffrey Skilling’in hileli faaliyetleri raporlamayı sürdürmüş ve 2006 yılında her ikisinin de mahkûm edilmesini sağlamıştır. Yukarıdaki örnek, şirketlerde, kuruluşlarda veya devlet kurumlarında yasadışı uygulamaların farkında olan kişiler için bilgi ifşasında bulunan kişi olmanın kolay bir rol olmadığını açıkça göstermektedir. Bilgi ifşası, ifşa edilen tarafın misilleme yapma ihtimali ve medyanın yoğun ilgisi gibi çeşitli zorluklar nedeniyle oldukça zorlu bir süreçtir. Bunun yanı sıra, bilgi ifşasında bulunan kişinin çalıştığı şirket, kuruluş ya da devlet kurumu tarafından ihanete uğradığını hissetmesi gibi duygusal faktörler de yasadışı eylemleri bildirme konusundaki isteksizliği artırabilir. Bu durum, bilgi ifşasında bulunan kişi olmanın hem bireysel hem de profesyonel düzeyde önemli riskler barındırdığını da ortaya koymaktadır (Santos & Larasati, 2025, s. 2-3).

Park ve Blenkinsopp (2009), Koreli polis memurlarının içsel ve dışsal olarak bilgi ifşasında bulunma türleri ile PDT modeli arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmanın sonuçları, polis memurlarının tutum, öznel norm ve algılanan davranışsal kontrol değişkenlerinin tümünün içsel olarak ifşada bulunma niyetini önemli ölçüde etkilediğini, ancak dışsal ifşa niyetinin yalnızca öznel normlar tarafından etkilendiğini ortaya koymuştur.

Bilgi ifşasında bulunma araştırmalarına dair yapılan incelemede, Vadera ve diğerleri (2009), bilgi ifşasında bulunma davranışını etkileyen unsurları bireysel ve durumsal öncüller olarak sınıflandırmıştır. Ayrıca, kurumun özellikleri ile yanlış davranışın özelliklerini bilgi ifşasında bulunma davranışının iki temel durumsal belirleyicisi olarak vurgulamışlardır. Ayrıca, ifşada bulunmanın önemli bir belirleyicisi olarak araştırmalar, bilgi ifşasında bulunan bireylerin kamu yararına hizmet etme motivasyonunun yüksek olduğunu göstermektedir (Brewer & Selden, 1998; Caillier, 2016; Cho & Song, 2015).

Vadera ve diğerleri (2009), demografik özellikler ile bireysel düzeyde bilgi ifşasında bulunmayı

etkileyen faktörler arasındaki ilişkinin belirsiz ve tutarsız olduğunu ortaya koymuştur. Eğitim düzeyinin bilgi ifşasında bulunma ile olan ilişkisi ise, bazı araştırmalarda (Brewer & Selden, 1998; Caillier, 2016) pozitif bir etken olarak belirlenirken, diğer bazı çalışmalarda (Sims & Keenan, 1998) bu ilişkiye rastlanmamıştır.

Bilgi ifşası üzerine yapılan bazı araştırmalar ise, ağırlıklı olarak bir çalışanın bilgi ifşasında bulunma kararı üzerinde etkili olan faktörleri anlamaya odaklanmıştır (Lavena, 2016). Bu çalışmalar, bireysel ve durumsal faktörlerin bilgi ifşasında bulunma niyet ve davranışlarında önemli belirleyicileri olduğunu ortaya koymuştur (Caillier, 2016; Cho & Song, 2015; Brewer & Selden, 1998; Vadera vd., 2009).

ACFE (2012), muhasebe alanındaki suistimalleri, hileli faaliyetleri önlemenin en etkili yöntemlerinden biri olarak bilgi ifşasında bulunmak olduğuna işaret etmektedir. Bilgi ifşası, aynı zamanda skandallarla anılan şirketlerin veya kuruluşların tespit edilmesinde de etkili bir mekanizma olarak öne çıkmaktadır. Muhasebe mesleği ise bu süreçte önemli bir rol üstlenebilir ve bilgi ifşası sürecinin etkinliğini artırabilir (Lee & Xiao, 2018, s. 22).

Brown ve diğerleri, (2016) araştırmada, bilgi ifşasında bulunma ile ilgili literatüre katkı sağlamak ve muhasebecilerin ciddi muhasebe hilelerini ifşa etme niyetini modellemek amacıyla, PDT ile Hile Üçgeni bir araya getirmişlerdir. Araştırma sonuçları, geliştirilen teoriyi desteklemekte ve bilgi ifşasında bulunmaya yönelik tutum ile kontrol algılarının, ifşa etme niyetiyle pozitif bir ilişkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca kadınların erkeklere kıyasla ve üst yönetimdeki katılımcıların bilgi ifşasında bulunma niyetinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Aydan ve Kaya (2018), hemşirelerin ve sekreterlerin bilgi ifşasında bulunma niyetlerini ve bu niyetlerin ardındaki nedenleri incelemişlerdir. Araştırma bulgularına göre, hemşire ve sekreterlerin ifşada bulunma niyeti boyutları arasında içsel bilgi ifşasında bulunma tercihi öne çıkarken, bilgi ifşasında bulunma nedenleri arasında ahlaki ve mesleki değerler en yüksek puanı almıştır. Ayrıca, bilgi ifşasında bulunmanın sağlık hizmeti güvenliği ve kalitesinin sürdürülmesinde temel bir faktör olarak önemli bir rol oynadığı vurgulanmıştır.

Turan ve İpçioğlu (2018), sağlık sektörü çalışanlarının bilgi ifşasında bulunma niyetlerini PDT çerçevesinde incelemişlerdir. Araştırma sonuçları, PDT'nin bilgi ifşasında bulunma niyetinin belirlenmesinde önemli bir yaklaşım olduğunu ortaya koymuş ve çalışanların içsel olarak ifşada bulunma kanalları yönünde tercihlere sahip olduklarını göstermiştir.

Andon vd., (2018) çalışmalarında, kurumsal yanlışların ifşa edilmesini teşvik etmek amacıyla

bilgi ifşasında bulunan kişilere mali teşvikler ve güvenceler sunan düzenleyici stratejilerin uygulanmasının sonuçlarını değerlendirmişlerdir. Bu kapsamda, muhasebeciler üzerinde yapılan bu araştırmada, mali teşviklerin muhasebe hilesini dış otoritelere bildirme niyetini artırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca, hileli faaliyetlerin ciddiyetine ilişkin algının da muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma niyeti üzerinde anlamlı ve olumlu bir etkisi olduğu belirlenmiştir.

Latan ve diğerleri (2019) tarafından yapılan bir başka araştırmada baskı, finansal teşvikler, fırsatlar ve rasyonalizasyon gibi faktörlerin bilgi ifşasında bulunma niyetine etkisi incelenmiştir. Araştırma sonuçları, baskının ihlali bildirme niyeti üzerinde olumsuz bir etkisi olduğunu, buna karşılık finansal teşvikler, fırsatlar ve rasyonalizasyonun ihlali bildirme niyetini olumlu yönde etkilediğini göstermektedir.

Literatürde birçok çalışmada, içsel ve dışsal bilgi ifşasında bulunma niyetlerini etkileyen çeşitli faktörler incelemiştir. Tuan Mansor ve diğerleri (2020) tarafından yapılan bir araştırmada, içsel bilgi ifşasında bulunma niyetine etki eden faktörler arasında tutumlar, öznel normlar, algılanan davranışsal kontrol, mesleki bağlılık ve bağımsızlığa bağlılık ele alınmıştır. Araştırma, Malezya'daki denetim firmalarında çalışan dış denetçilerden oluşan bir örneklem üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bulgular, içsel olarak bilgi ifşasında bulunma niyetlerinin öznel tutumlar veya normlardan etkilenmediğini, ancak algılanan davranışsal kontrol, mesleki bağlılıktan etkilendiğini ortaya koymuştur.

Antinyan ve diğerleri (2020) göre, güven ile bilgi ifşası arasındaki ilişki, bilgi ifşasına yönelik olumlu bir tutumun güveni artırdığı yönde olmuştur (Antinyan vd., 2020, s. 77).

Meriç (2020), muhasebe çalışanlarının işletmelerde karşılaştıkları yanlış uygulamaları yetkililere bildirme niyetlerini ve bu niyeti etkileyen faktörleri incelemiştir. Araştırma sonuçları, muhasebe çalışanlarının yanlış uygulamaları genellikle işletme içinde yetkililere bildirmeyi tercih ettiğini ortaya koymuştur. Bu tercihi olumlu yönde etkileyen faktörler arasında duyarlılık, sosyal çevre ve empati yer alırken, tepkilerden duyulan endişenin bu süreci olumsuz etkilediği belirlenmiştir.

Kayhan ve Çakmak (2020), muhasebe meslek mensuplarının bilgi ifşasında bulunma niyeti algısını PDT çerçevesinde incelemiştir. Araştırma sonuçları, muhasebe mensuplarının bilgi ifşasında bulunma niyetinin tutumlar ve algılanan davranışsal kontrol değişkenlerinden etkilendiğini göstermektedir. Ayrıca, tutumların bilgi ifşasında bulunma niyetine yansımada içsel ifşa kanallarının kullanıldığı, algılanan davranışsal kontrol değişkeninin ise hem içsel hem

de dışsal kanallar aracılığıyla hileli faaliyeti ifşada bulunma niyetinin gerçekleştirilmesine katkı sağladığı tespit edilmiştir.

Ariyanti ve Ramadhan (2023), bilgi ifşasında bulunan kişilerin tanıklıklarının yolsuzlukla m¼cadelede kritik bir ¼neme sahip olduğunu belirtmektedir. Ancak, mevcut d¼zenlemelerin misillemelere karşı yetersiz koruma sağladığını vurgulayarak, bilgi ifşasında bulunan kişilerin hem mesleki hem de kişisel tehditlere karşı savunmasız kaldığını ifade etmektedir.

Mustapha vd., (2024), Filipinler'deki kurum k¼lt¼r¼n¼n genellikle bilgi ifşasında bulunmaya y¼nelik niyet ve davranışları caydırdığını ve çalışanların kurumsal destek ile korumaların açıkça sağlandığı ortamlarda suistimalleri ve hileli faaliyetleri bildirme olasılığının daha y¼ksek olduğunu tespit etmiştir. ¼zellikle, hiyerarşik yapılanmaya sahip işyerlerinde etkili bir bilgi ifşasında bulunma mekanizması için açık iletişim kanallarının teşvik edilmesi ve misilleme korkusunun azaltılması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu durum, başarılı bilgi ifşası sistemlerinin hem yasal d¼zenlemeler hem de sosyal kabul ile desteklenmesi gerektiğine işaret etmektedir.

3.4. Araştırma

Araştırmanın bu b¼l¼m¼nde, bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma niyetlerini etkileyen fakt¼rlerin ortaya konulmasına y¼nelik olarak y¼r¼t¼len ampirik araştırmaya yer verilmektedir. Çalışma, bireylerin davranışsal niyetlerini açıklamada sıklıkla başvurulan “PDT” çerçevesinde yapılandırılmıştır. Bu modele, muhasebe mesleğinde karşılaşılabilecek hileli faaliyetlerin açıklanmasında yaygın olarak kullanılan “Hile ¼geni” kapsamında yer alan baskı, fırsat ve rasyonalizasyon değişkenleri de dâhil edilmiştir.

Araştırmanın temel amacı, ¼rg¼t b¼nyesinde çalışan muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma niyetlerini etkileyen tutum, ¼znel norm, algılanan davranışsal kontrol gibi psikolojik fakt¼rlerle birlikte, hile yapısına ilişkin ¼rg¼tsel risk unsurlarının (¼rneęin baskı, rasyonalizasyon ve fırsat) bu niyet ¼zerindeki etkilerini incelemektir. Bu kapsamda geliştirilen teorik model, yapısal eşitlik modellemesi (YEM) tekniği ile test edilmiştir.

Araştırma kapsamında elde edilen veriler, ¼lek uyarılama, geçerlilik ve g¼venilirlik analizleri eşliğinde değerlendirilmiş ve modeldeki yapılar arası ilişkiler ampirik olarak sınanmıştır. Bu b¼l¼m¼de sırasıyla araştırmanın ¼rnekleme, veri toplama s¼recine, kullanılan ¼leklere ve analiz y¼ntemine yer verilecektir.

3.4.1. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, TÜRMOB web sitesinden elde edilen bilgilere dayanarak, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik alanlarında yetkilendirilmiş bağımlı muhasebecilere ulaşılması amaçlanmıştır. TÜRMOB, hileli muhasebe faaliyetlerini raporlama yeteneğine sahip deneyimli ve profesyonel muhasebecilerden oluşan geniş ve çeşitli bir üyelik popülasyonuna sahiptir. Araştırmada, TÜRMOB üyelerine e-posta listeleri aracılığıyla ve yüz yüze anketler dağıtılmıştır. Anket, katılımcıların hileli muhasebe faaliyetlerini raporlama niyetlerini ortaya koymaya yönelik sorulardan oluşmaktadır.

Araştırma, nicel araştırma yöntemine dayanan bir alan araştırmasıdır. Alan araştırmalarında, araştırma konusuyla ilgili katılımcıların düşüncelerini, görüşlerini ve tutumlarını belirlemek amaçlanır ve bu süreçte katılımcılara herhangi bir müdahale yapılmaz. Araştırmanın temel amacı, PDT çerçevesinde, bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma davranışlarını etkileyen faktörleri incelemektir. Bu bağlamda, PDT'deki üç temel değişken olan “davranışa yönelik tutum”, “özel normlar” ve “algılanan davranışsal kontrolün” bilgi ifşası davranışı ve bu davranışın belirleyicisi olan niyet üzerindeki etkilerinin araştırılması hedeflenmiştir.

Araştırmada, hile üçgeni faktörleri “baskı”, “fırsat”, “rasyonalizasyon” PDT bileşenleri “davranışa yönelik tutum”, “özel normlar” ve “algılanan davranışsal kontrol” için bağımsız değişken rolündedir. PDT bileşenleri ise aracı değişken olarak işlev görmektedir. Bağımsız değişkenlerin katılımcıların bilgi ifşasında bulunma niyetlerini nasıl şekillendirdiği ve bu niyet (bağımlı değişken) üzerinde etkili olan bağımsız değişkenlerin etkisi incelenmiştir. Dolayısıyla, araştırma, “ilişkisel” ve “nedensel” (neden-sonuç) bir araştırma türü olarak ele alınmaktadır.

Katılımcılar, TÜRMOB üyeleri arasından seçilmiştir. Bu grup, muhasebe ve denetim alanında deneyimli profesyonellerden oluştuğu için hileli muhasebe faaliyetlerini raporlama konusunda potansiyel bilgi ifşasından bulunan kişiler olarak önemli bir örneklem sunmaktadır. Katılımcılara, e-posta listeleri aracılığıyla ve yüz yüze anketler dağıtılmış ve bu anketlerle, katılımcıların bilgi ifşasında bulunma niyetleri ölçülmüştür. Anket soruları, katılımcıların hileli muhasebe faaliyetlerine dair raporlama niyetlerini ve bu niyetleri etkileyen faktörleri anlamaya yönelik olarak tasarlanmıştır.

3.4.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırma, hileli davranış, hileli finansal raporlama ve bilgi ifşası davranışı arasındaki ilişkileri incelemek amacıyla yürütülmüştür. Ancak çalışma belirli yöntemsel ve kapsam

sınırlılıkları taşımaktadır. Öncelikle, araştırma verileri yalnızca Türkiye’de faaliyet gösteren bağımlı muhasebecilerden elde edilmiştir. Bu durum, farklı ülkelerdeki kültürel, yasal ve sektörel farklılıkların dikkate alınmaması nedeniyle sonuçların genellenebilirliğini sınırlamaktadır.

Araştırma modeli, yalnızca PDT ve Hile Üçgeni çerçevesi ile yapılandırılmıştır. Dolayısıyla, hileli davranış ve bilgi ifşası niyetini açıklayabilecek diğer psikolojik, sosyolojik veya örgütsel teoriler çalışmaya dahil edilmemiştir. Bu durum, modelin teorik kapsamını sınırlamaktadır.

Veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Katılımcıların yanıtları, öznel değerlendirmelerine dayalı olduğundan, sosyal istenirlik eğilimi, algı farklılıkları veya yanıltıcı önyargıları gibi etkenler verilerin doğruluğunu etkileyebilir. Özellikle etik ve hile konularında, katılımcıların gerçek görüşlerini tam olarak yansıtmak yerine toplumsal olarak kabul gören yanıtlar verme eğilimi söz konusu olabilir. Ayrıca araştırma, zaman ve erişim kısıtları nedeniyle belirli bir zaman diliminde ve sınırlı bir örneklem grubuyla gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda, farklı sektörler, meslek grupları veya coğrafi bölgeler dahil edildiğinde farklı sonuçların elde edilmesi olasıdır. Kullanılan istatistiksel analiz yöntemleri mevcut veri setine uygun olarak seçilmiş olsa da farklı analiz teknikleri ile farklı bulgular elde edilmesi mümkündür.

Bu kısıtlar, elde edilen sonuçların yorumlanmasında dikkate alınmalı ve gelecekte yapılacak çalışmalarda daha geniş kapsamlı, çok teorili ve farklı yöntemleri içeren araştırma tasarımlarına yer verilmelidir.

3.4.3. Araştırma Sorusu, Hipotez Geliştirme ve Araştırma Modeli

Literatür taraması ve hipotez geliştirme aşamalarının ardından, çalışmada daha kapsamlı bir şekilde bilgi ifşasında bulunma niyeti ve davranışını açıklayabilmek amacıyla PDT ile Hile Üçgeni’ni birleştiren bir model önerilmiştir. Bu modelde, bilgi ifşasında bulunmayı teşvik edici veya engelleyici dış organizasyonel ve çevresel faktörlerin, PDT’deki unsurlar üzerinde motive edici bir etki yaratacağı öngörülmektedir.

Bilgi ifşasında bulunma niyeti ve davranışı, bağımlı muhasebecilerin işyerindeki başarısına doğrudan katkı sağlamaktadır. Bir davranışa yönelik niyet, o davranışı gerçekleştirme olasılığını belirlemede kritik bir rol oynar. Genel olarak, bir kişi bir davranışı gerçekleştirme niyetine ne kadar güçlü sahipse, o davranışı gerçekleştirme performansı da o kadar yüksek olacaktır (Sheppard vd., 1988, s. 328-330). Bu bağlamda, çalışmanın temel soruları şunlardır:

- Bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşası davranışında, tutum, sosyal baskı ve algılanan davranışsal kontrol faktörlerinin etkisi var mıdır?
- Bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşası davranışında, tutum, sosyal baskı ve algılanan davranışsal kontrol faktörlerinin etkisi ne düzeydedir?
- Bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşası davranışında, tutum, sosyal baskı ve algılanan davranışsal kontrol faktörlerinin ortaya koyduğu sonuçlar nelerdir?

Bu sorular, çalışmanın temel odak noktalarını oluşturmakta ve bilgi ifşasında bulunma niyetinin altında yatan motivasyonel unsurların neler olduğu anlaşılmaya çalışılmıştır.

PDT'ye göre, bireyin bir davranışı gerçekleştirme konusundaki algılanan kolaylık ya da zorluk düzeyi, davranışa yönelik niyeti önemli ölçüde etkiler (Ajzen, 1991). Bilgi ifşası bağlamında yapılan çalışmalar, kontrol algısının ifşada bulunma niyetini pozitif yönde ya da kısmen etkilediğini göstermektedir (Park & Blenkinsopp, 2009; Chiu, 2003; Seifert, 2010; Latan vd., 2018). Buna göre araştırmanın H₁ hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H₁: Bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşası algılarındaki davranışlarının kontrolü ile bilgi ifşası niyetleri arasında anlamlı bir ilişki ve etki vardır.

Öznel normlar, bireyin çevresindeki önemli kişilerin beklentileriyle oluşan sosyal baskıları ifade etmekte ve ifşada bulunma niyeti üzerinde doğrudan etkili olduğu kanıtlanmıştır (Miceli vd., 2008; Park & Blenkinsopp, 2009; Latan vd., 2019; Chiu, 2003). Buna göre araştırmanın H₂ hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H₂: Bağımlı muhasebecilerin öznel normları (sosyal baskı) ile bilgi ifşası niyetleri arasında anlamlı bir ilişki ve öznel normların bilgi ifşası üzerinde etkisi vardır.

Normatif inançlar, bireyin sosyal çevresinin davranışa ilişkin onayına dair inançlarını ifade eder. Bilgi ifşasında bulunma kararları da bu inançlardan etkilenmektedir (Miceli vd., 2008; Park ve Blenkinsopp, 2009; Latan vd., 2019; Chiu, 2003). Buna göre araştırmanın H_{2a} hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H_{2a}: Bağımlı muhasebecilerin normatif inançları ile bilgi ifşası niyetleri arasında anlamlı bir ilişki ve normatif inançların bilgi ifşası üzerinde etkisi vardır.

Bilgi ifşasında bulunma kararında bireysel özellikler, özellikle vicdani duyarlılık ve empatik eğilimler, davranışsal niyeti şekillendiren faktörler arasında yer almaktadır. Duyarlılık, bireyin sosyal uyaranlara verdiği hassas tepkilerle ilgilidir. Vicdani duyarlılık gibi kişisel özelliklerin, bilgi ifşası kararlarını etkilediği bulunmuştur (Near & Miceli, 1996; Liyanarachchi & Newdick,

2009; Taylor & Kurtis, 2010; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005). Buna göre araştırmanın H_{2b} hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H_{2b}: Bağımlı muhasebecilerin duyarlılık kişilik özelliğı ya da tepkisellik biçimi ile bilgi ifşası niyetleri arasında anlamlı bir ilişki ve duyarlılıklarının bilgi ifşası üzerinde etkisi vardır.

Bireylerin ifşada bulunma niyetleri, sadece dışsal değıl, içsel motivasyonlarla da ilişkilidir. İçsel ve dışsal motivasyon kaynakları, özellikle kamu yararı, adalet inancı ve kişisel sorumluluk hissi ifşa davranışı üzerinde motivasyonel belirleyiciler arasında yer alır (Gundlach vd., 2003; Miceli & Near, 1992; Latan vd., 2019). Buna göre araştırmanın H_{2c} hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H_{2c}: Bağımlı muhasebecilerin motivasyonları ile bilgi ifşası niyetleri arasında anlamlı bir ilişki ve motivasyonlarının bilgi ifşası üzerinde etkisi vardır.

Bireyin bilgi ifşasına ilişkin olumlu ya da olumsuz değılendirmesi tutumu oluşturur. Bilgi ifşası için tutum en güçlü niyet belirleyicilerinden biridir (Ajzen, 1991; Park & Blenkinsopp, 2009; Chen & Lai, 2014; MacGregor & Stuebs, 2014; Latan vd., 2018). Buna göre araştırmanın H₃ hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H₃: Bağımlı muhasebecilerin ifşada bulunma davranışına (hileli muhasebe faaliyetlerini bildirmeye) yönelik tutumları ile bilgi ifşası niyetleri arasında anlamlı bir ilişki ve tutumların bilgi ifşasında bulunma niyeti üzerinde etkisi vardır.

Çevresel baskılar, çalışma ortamında yaşanan performans, yönetici yönlendirmeleri, teşvikleri veya cezai tehditler, bireyin sosyal baskı algısını artırabilir ve özne normları etkileyebilir (MacGregor & Stuebs, 2014; Rabie & Malek, 2020; O'Fallon & Butterfield, 2005). Buna göre araştırmanın H₄ hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H₄: Bağımlı muhasebecilerin karşı karşıya kaldıkları baskı / teşvik unsurları, bilgi ifşasında bulunmaya ilişkin özne normlarını anlamlı düzeyde etkiler.

Ahlaki gerekçelendirme eğilimi, bireyin etik dışı davranışları nasıl yorumladığını etkiler. Rasyonalizasyon, bireyin ifşaya ilişkin olumlu tutum geliştirmesini engelleyebilir (Khan vd., 2022; Latan vd., 2021; Barsky, 2011; Treviño vd., 2006). Buna göre araştırmanın H₅ hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

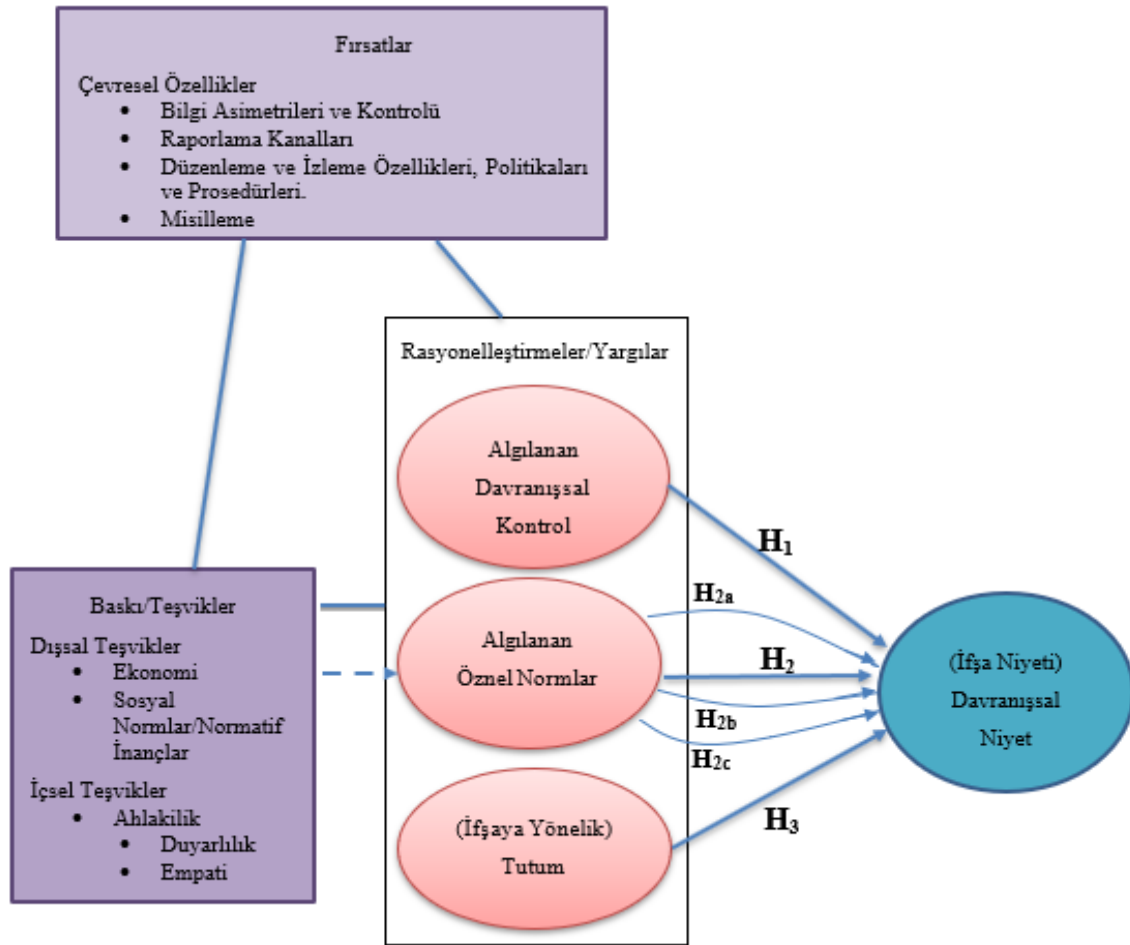
H₅: Bağımlı muhasebecilerin karşı karşıya kaldıkları rasyonalizasyon unsurları, bilgi ifşasında bulunmaya ilişkin tutumlarını anlamlı düzeyde etkiler.

İç kontrol eksiklikleri ve organizasyonel zayıflıklar, bireyin davranışı gerçekteştirme

konusundaki algısını etkileyerek algılanan kontrolü etkileyebilir. Daha fazla fırsat, daha fazla kontrol algısı yaratabilir (Kaplan vd., 2010; Zahra vd., 2005; Albrecht vd., 2018). Buna göre araştırmanın H₆ hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilmiştir.

H₆: Bağımlı muhasebecilerin karşı karşıya kaldıkları fırsat unsurları, bilgi ifşasında bulunmaya ilişkin algılanan davranışsal kontrollerini anlamlı düzeyde etkiler.

Araştırmada kullanılan model, “PDT” ve “Hile Üçgeni” yaklaşımlarının birleşimiyle oluşturulmuş; bu çerçevede geliştirilen hipotezler Şekil 6’daki diyagram aracılığıyla aşağıda sunulmuştur.



Şekil 6. Bilgi İfşası Niyetine İlişkin Bütünleşik Model, İlişkiler ve Hipotezler

Geliştirilen hipotezlere göre, bireylerin (ifşada bulunan kişilerin) bilgi ifşasında bulunma niyetleri, dışsal fırsatlar, içsel ve dışsal teşviklerle desteklenen algılanan öznel normlar ve bu davranışı gerçekleştirme ya da gerçekleştirilmeme yönündeki tutumları doğrultusunda şekillenir. Bu süreçte, bilgi ifşasında bulunan kişiler hileli faaliyetleri, rasyonelize ederek ya suç ortağı olarak sessiz kalmayı ya da ihbarda bulunmayı tercih ederler.

3.4.4. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, TÜRMOB’a kayıtlı olarak hizmet akdiyle çalışan Serbest Muhasebeciler (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) oluşturmaktadır. Çalışmanın örneklemini, Türkiye’de farklı sektörlerde faaliyet gösteren bağımlı muhasebeciler oluşturmaktadır. Veriler, olasılığa dayalı basit rastgele örnekleme yöntemiyle, hizmet akdiyle çalışan bağımlı muhasebeciler arasından seçilen katılımcılardan toplanmıştır. Türkiye genelinde hizmet akdiyle çalışan toplam 70.437 bağımlı muhasebeci bulunmaktadır (TÜRMOB, 2024). Tablo 4’te TÜRMOB’dan elde edilen bilgiler sunulmaktadır.

Tablo 4. TÜRMOB (Çalışanların Kütüğe Kayıtlı Olanlar - Olmayanlar Özet Tablosu)

Unvan	Serbest Çalışanlar	Hizmet Akdi ile Çalışanlar	Toplam Sayı
SM	2263	3679	5942
SMMM	55260	64738	119998
YMM	3047	2016	5063
Toplam	60570	70433	131003

Kaynak: TÜRMOB. (2024). *Çalışanların kütüğe kayıtlı olanlar – olmayanlar özet tablosu*. <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/72930aad-2c4a-4592-b492-6b5f4df1c503/calisanlari-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-ozet-tablosu>

Araştırmanın örneklemini, Türkiye’de hizmet akdi ile çalışan toplam 70.433 bağımlı muhasebeci oluşturmaktadır. Bu ana kütleden elde edilecek güvenilir sonuçlar için uygun örneklem büyüklüğü, istatistiksel örneklem hesaplama yöntemleri doğrultusunda belirlenmiştir.

Cochran (1977) tarafından geliştirilen formül, geniş evrenler için en yaygın kullanılan örneklem hesaplama yöntemlerinden biridir (Korkulutaş ve Güven, 2025, s. 80). Bu formül, %95 güven düzeyi ve %5 hata payı esas alınarak aşağıdaki şekilde uygulanmıştır:

$$n = \frac{N \cdot z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{(N - 1) \cdot e^2 + z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}$$

Burada:

- **N** = Ana kütle (70.433 kişi)
- **z** = %95 güven düzeyi için z değeri = 1.96
- **p** = Olasılık = 0.5 (en temkinli yaklaşım)

- $e = \text{Hata payı} = 0.05$

Formül uygulandığında, gerekli minimum örneklem büyüklüğü yaklaşık olarak 382 kişi olarak hesaplanmaktadır (Cochran, 1977; Bartlett vd., 2001). Çalışmada 410 katılımcıdan veri toplanmıştır. Bu sayı, ana kütleyi temsil etmede istatistiksel olarak yeterli kabul edilmektedir.

3.4.5. Veri Toplama Tekniği ve Aracı

Pilot çalışmanın analizinden elde edilen sonuçlardan yola çıkarak gerekli düzeltmeler yapılmış ve elde edilen anketin dağıtım süreci başlamıştır. Araştırmada kullanılan veri toplama aracı, literatürde geçerliliği kanıtlanmış ölçeklerden uyarlanarak oluşturulmuş bir anket formudur. Anket, katılımcıların gönüllülük esasına dayalı olarak katılımını sağlamak amacıyla Google Formlar ve yüz yüze olarak paylaşılmıştır. Anket, temelde iki ana bölümden oluşmaktadır. Anketin kapsamı ve maddeleri EK' de verilmiştir. İlk bölümde katılımcılardan kişisel ve demografik bilgilerini paylaşmaları istenmiştir. İkinci bölümde ise katılımcılar, meşru ihbarcılık niyeti ölçeği kapsamında hazırlanan soruları yanıtlamışlardır.

Literatür taraması sonucunda, bilgi ifşasında bulunma niyetini etkileyen faktörleri ölçmek için Ajzen'in (1991) PDT'ye dayanan ve Park ve Blenkinsopp (2009) tarafından geliştirilen "Meşru İhbarcılık Ölçeği" temel alınmıştır. Bu ölçek, Park ve Blenkinsopp (2009) Güney Kore polis memurları üzerinde gerçekleştirdiği "Whistleblowing as Planned Behavior – A Survey of South Korean Police Officers" adlı çalışmada kullanılan ankete dayanmaktadır. Söz konusu ölçeğin daha önce farklı çalışmalarda kullanılmış ve güvenilirlik ile geçerlilik analizlerinden geçmiş olması, bu çalışmada anlamlı sonuçlar elde edilebilmesi açısından önemli bir avantaj sağlamaktadır. Bu doğrultuda, Brown ve diğerleri (2016) PDT ile hile üçgenini bütünleştirerek geliştirdiği ölçek ile Meriç (2020) ve Apadore ve diğerleri (2018) ahlakilik modeline dayalı olarak oluşturduğu ölçek birleştirilmiş ve genişletilmiş bir biçimde kullanılmıştır. Bu yöntem, çalışmada kullanılan ölçeğin kapsamını genişletmiş ve analizlerin daha sağlam bir temele oturmasını sağlamıştır.

Anket çalışmasının yürütülebilmesi için ilgili Etik Kurul'dan gerekli onay alınmıştır. Çalışmanın ilk aşamasında katılımcıların inançlarını ve görüşlerini ortaya çıkarmak amacıyla bir pilot çalışma gerçekleştirilmiştir. Pilot çalışma, anket sorularının anlaşılabilirliğini, kapsamını ve geçerliliğini test etmek için önemli bir adımdır.

3.4.5.1. Pilot Çalışma Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde pilot çalışma kapsamında toplanan verilerden elde edilen bulgulara yer verilmiştir. Akademik araştırmalarda anket uygulanmadan önce pilot çalışma yapılmasının temel amacı, veri toplama aracının araştırma hedeflerine uygun, güvenilir ve geçerli şekilde çalışmasını sağlamaktır. Pilot çalışma sayesinde soruların katılımcılar tarafından net olarak anlaşılıp anlaşılmadığı test edilir, karmaşık veya belirsiz ifadeler tespit edilerek düzeltilir. Ayrıca, elde edilen ön veriler üzerinden ölçeğin güvenilirliği (örneğin Cronbach's Alpha değeri) ve geçerliliği değerlendirilir, gerekli görülen maddeler eklenir, çıkarılır veya revize edilir. Pilot uygulama, anketin doldurulma süresini belirlemeye, uygulama sırasında ortaya çıkabilecek teknik vb. sorunları önceden görmeye, katılımcı motivasyonunu düşüren uzun ya da tekrarlı soruları tespit etmeye de imkân tanır. Bunun yanı sıra, toplanan verilerin kodlama ve analiz süreçlerine uygunluğu incelenir, ön analizler yapılarak olası veri işleme hataları belirlenir. Böylece araştırma tasarımı, hipotezlerle uyumsuz veya gereksiz sorular ayıklanarak ve örneklem ile veri toplama stratejileri gözden geçirilerek iyileştirilir. Sonuç olarak, pilot çalışma, asıl anket uygulamasına geçmeden önce eksikliklerin giderilmesini sağlayarak veri toplama sürecini daha sağlıklı, güvenilir, geçerli ve verimli hâle getirir (van Teijlingen & Hundley, 2001; Tokur Kesgin, 2024).

Araştırmanın pilot çalışması toplam 37 katılımcı ile yürütülmüştür. Pilot çalışmanın katılımcıları Türkiye'de farklı sektörlerde faaliyet gösteren olasılığa dayalı basit rastgele örnekleme yöntemiyle, hizmet akdiyle çalışan bağımlı muhasebeciler oluşmaktadır. Çalışmada kullanılan veri toplama araçlarının güvenilirlik düzeylerini belirlemek amacıyla güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiştir. Bu analizde, ölçümlerin iç tutarlılık düzeyini değerlendirmek için Cronbach's Alfa katsayısı kullanılmıştır. Belirtilen aralık değerlerine göre, Cronbach's Alfa sonuçları 0-0.40 arası güvenilir değil, 0.40-0.60 arası düşük güvenilirlik, 0.60-0.80 arası oldukça güvenilir ve 0.80-1.0 arası yüksek güvenilirlik olarak sınıflandırılmaktadır (Kalaycı, 2010; Tavakol & Dennick, 2011, s. 455). Niyet boyutunun Cronbach değeri 0,964, algılanan kontrol boyutunun Cronbach değeri 0,888, normatif inançlar boyutunun Cronbach değeri 0,910, motivasyon boyutunun Cronbach değeri 0,782, duyarlılık boyutunun Cronbach değeri 0,853 ve tutumlar boyutunun Cronbach değeri 0,890 olarak belirlenmiştir. Elde edilen bu güvenilirlik değerlerine dayanarak, çalışmada kullanılan tüm ölçeklerin yüksek düzeyde güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilir.

Verilerin normal dağılımını incelemek amacıyla basıklık ve çarpıklık değerleri gözden geçirilmiştir. Literatüre göre, normal dağılımın değerlendirilmesinde Kolmogorov-Smirnov

testinin p değerinin 0.05'ten büyük olması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, basıklık ve çarpıklık ölçümlerinin de -1.5 ile +1.5 arasında yer alması uygun olarak değerlendirilmektedir (Tabachnick & Fidell, 2013). Verilere ilişkin basıklık ve çarpıklık değerleri, verilerin normal dağılım göstermesi için gereken uygun aralıklarda (niyet boyutunun basıklık değeri 1,105, çarpıklık değeri -1,089, algılanan kontrol boyutunun basıklık değeri -1.261, çarpıklık değeri 0.091, normatif inançlar boyutunun basıklık değeri 0.494, çarpıklık değeri -1.131, motivasyon boyutunun basıklık değeri -1.242, çarpıklık değeri 0.253, duyarlılık boyutunun basıklık değeri -0.730, çarpıklık değeri -0.401, tutum boyutunun basıklık değeri -1.072, çarpıklık değeri -0.589) bulunmuştur.

Gerçekleştirilen pilot çalışmada katılımcılardan anket sorularının anlaşılabilirliğiyle ilgili görüşleri alınmıştır. Katılımcılar, anketlerdeki ifadelerin karışık veya anlaşılabilir olmadığına dair herhangi bir olumsuz yorumda bulunmamışlardır.

3.4.6. Araştırmanın Bulguları

Yapılan pilot çalışma, veri toplama aracının ölçüm güvenirliği, anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliği açısından araştırma hedeflerini karşılayacak nitelikte olduğunu ortaya koymuştur. Elde edilen Cronbach's Alfa değerlerinin yüksek olması, ölçeklerin iç tutarlılığının tatmin edici seviyede olduğunu; basıklık ve çarpıklık değerlerinin kabul edilebilir aralıklarda yer alması ise veri setinin normal dağılım varsayımını karşıladığını göstermektedir. Katılımcılardan gelen geri bildirimlerde soruların net olduğu ve herhangi bir anlam belirsizliği bulunmadığı ifade edilmiştir. Bu bulgular ışığında, veri toplama aracının ana kütle üzerinde uygulanmasına uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırma kapsamında, 70.433 kişilik evrenden olasılığa dayalı basit rastgele örnekleme yöntemi ile seçilen toplam 580 kişiye ulaşılmıştır. Uygulanan anketlerden 432'si geri dönmüş, bu yanıtların incelenmesi sonucunda eksik veya analiz için uygun olmayan formlar çıkarılarak 410 geçerli anket elde edilmiştir. Böylece, araştırmanın bulguları 410 geçerli yanıt üzerinden elde edilen veriler kullanılarak oluşturulmuştur. Katılım oranı %70,6 olup, bu oran sosyal bilimlerde yürütülen saha araştırmaları açısından tatmin edici bir düzeyde kabul edilmektedir (Baruch & Holtom, 2008).

Araştırmanın bu bölümünde, asıl araştırma kapsamında toplanan verilerin analizi ile elde edilen bulgular ayrıntılı olarak sunulmakta ve yorumlanmaktadır.

Araştırma kapsamında geliştirilen hipotezleri test etmeden önce geliştirilen araştırma modelinin

ölçüm modeli olarak değerlendirilmesinde SmartPLS 4.1.0.6 paket programı kullanılmıştır. SmartPLS paket programı ile yapılacak PLS_SEM yol modellemesi (Ringle, 2015; Roy vd., 2018), ölçüm değişkenlerinin psikometrik özelliklerini değerlendirmek ve araştırma hipotezlerini test etmek için tercih edilmiştir. PLS_SEM, varsayımsal ilişkiler karmaşık olduğunda nedensel ve öngörülü analizlerde daha iyi çalıştığı için seçilmiştir. Ayrıca, biçimlendirici ve yansıtıcı ölçütleri kullanan modellerin test edilmesini de sağlamaktadır. PLS_SEM, örneklem sayısı ve örneklem dağılımıyla ilgili minimum gereksinimlere sahiptir (Hair vd., 2012a). Bununla birlikte Smart PLS paket programı varyans temellidir. Açıklanan varyansı maksimize etmeyi, hata varyanslarını minimize etmeyi hedeflemektedir. Normal dağılım varsayımı gerektirmemektedir. Ayrıca hem kategorik hem de sürekli değişkenlerle analiz yapılabilmektedir. Tüm bu özellikleri kapsamında keşifsel çalışmalarda daha çok tercih edilmektedir. Bu çalışmada da PLS tabanlı yaklaşım kullanılmış olup Marcoulides ve diğerleri (2009) ve Hair ve diğerleri (2012b) tarafından önerildiği gibi yapısal model analiz edilmeden önce ölçüm modeline ilişkin psikometrik analizler yapılmış ardından hipotez testlerine geçilmiştir.

3.4.6.1 Katılımcılara İlişkin Demografik Bulgular

Araştırmada yer alan katılımcılara ait demografik bilgiler cinsiyet, yaş, medeni durum, kurum türü, toplam çalışma süresi, yıllık şirket geliri ve etik dersi alma durumu değişkenlerine göre sınıflandırılmıştır. Katılımcılardan elde edilen demografik bulgular Tablo 5'te gösterildiği şekildedir.

Tablo 5'te sunulan değerlere göre katılımcıların %31'i kadın % 69'u erkektir. Yaş değişkenine göre bakıldığında katılımcıların %16.1'inin 18-25 yaş aralığında, %13.2'sinin 26-30 yaş aralığında, %36.8'inin 31-35 yaş aralığında, %16.1'inin 36-40 yaş aralığında, %9.3'ünün 41-45 yaş aralığında ve %8.5'inin 46 yaş ve üzeri yaş aralığında olduğu görülmektedir. Katılımcıların medeni durumu incelendiğinde %63.2'sinin evli, %36.8'inin ise bekar olduğu anlaşılmaktadır. Kurum türü açısından katılımcıların %6.1'i imalat alanında, %10.7'si finansal hizmetler alanında, %8.3'ü madencilik/enerji alanında, %6.3'ü sağlık hizmetleri alanında ve %68.5'i diğer alanlarda faaliyet gösteren kurumlarda çalıştıkları görülmektedir. Katılımcıların %14.4'ü 1 yıldan az, %39.3'ü 1-5 yıl, %25.6'sı 6-10 yıl, %7.6'sı 11-15 yıl ve %13.2'si 15 yıl ve üzeri süreyle bulundukları kurumlarda çalışmaktadırlar.

Tablo 5. Demografik Bulgular

Değişken		f	%
Cinsiyet	Kadın	127	31.0
	Erkek	283	69.0
Yaş	18-25 yaş	66	16.1
	26-30 yaş	54	13.2
	31-35 yaş	151	36.8
	36-40 yaş	66	16.1
	41-45 yaş	38	9.3
	46 ve üzeri yaş	35	8.5
Medeni Durum	Evli	259	63.2
	Bekar	151	36.8
Kurum Türü	İmalat	25	6.1
	Finansal hizmetler	44	10.7
	Madencilik veya Enerji	34	8.3
	Sağlık hizmeti	26	6.3
	Diğer	281	68.5
Çalışma Süresi	1 yıldan az	59	14,4
	1-5 yıl	161	39,3
	6-10 yıl	105	25,6
	11-15 yıl	31	7,6
	15 ve üzeri yıl	54	13,2
Yıllık Şirket Geliri	1.000.000.000 TL'den az	368	89,8
	1.000.000.000 TL - 2.500.000.000 TL	42	10,2
Etik Dersi Alma Durumu	Evet	270	65.9
	Hayır	140	34.1

Şirketlerin gelirlerine göre yapılan dağılım incelendiğinde %89.8'nin 1.000.000.000 TL'den az yıllık gelire sahip olduğu, %10.2'sinin ise 1.000.000.000 TL- 2.500.000.000 TL yıllık gelire sahip olduğu anlaşılmaktadır. Mesleki eğitim süreçlerinde katılımcıların %65.9'u etik dersi almışken % 34.1'i etik dersi almamıştır. Katılımcıların yaşadıkları şehirlere göre frekans dağılımı ise Tablo 6'da gösterildiği şekildedir.

Tablo 6. Demografik Bulgular (Yaşanılan Şehre Göre)

Yaşanılan Şehir	Frekans
Afyon	17
Aksaray	12
Ankara	211
Aydın	11
Çorum	3
Elbistan	31
İstanbul	35
Kayseri	2
Kırıkkale	14
Mersin	15
Nevşehir	5
Niğde	9
Osmaniye	17
Sivas	8
Tokat	13
Yozgat	7

Tablo 6'ye göre katılımcıların büyük bir çoğunluğunun Ankara'da yaşadığı, en az katılımcı sayısının ise Kayseri, Çorum ve Nevşehir illeri olduğu görülmektedir.

3.4.6.2. Ölçeklere İlişkin Betimsel Bulgular ve Normallik Analizleri

Araştırmada yer alan katılımcıların ölçek maddelerine vermiş oldukları puanlara betimsel bulgular elde edilmiştir. Ardından farklılık analizleri öncesi ölçeklerdeki normal dağılım gösterip göstermediğini incelemek için normallik analizleri yürütülmüştür. Ölçeklere ilişkin betimsel bulgular Tablo 7'de gösterildiği şekildedir.

Tablo 7. Ölçeklere İlişkin Betimsel Bulgular

Ölçek Alt Boyutları	Ortalama (X)
Algılanan Davranışsal Kontrol	3,34
Algılanan Öznel Norm	3,39
• Normatif İnançlar	3,36
• Motivasyon	3,34
• Duyarlılık	3,47
İfşaya Yönelik Tutum	3,30
Davranışsal Niyet (İfşa Niyeti)	3,09

Tablo 7'de görüldüğü şekilde tüm ölçeklerde ve alt boyutlarda katılımcıların vermiş oldukları cevaplara göre ortalamanın üzerinde ($X=3$) bir değer aldıkları görülmüştür. Buna göre katılımcıların ifşaya yönelik davranışsal kontrol, algılanan öznel norm, ifşaya yönelik tutum ve ifşa niyeti düzeylerinin yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Katılımcıların ölçek maddelerine vermiş oldukları yanıtlara ilişkin detaylı betimsel bulgular aşağıda detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo 8. İfşa Niyetine İlişkin Betimsel Bulgular

İfşa Niyeti (Davranışsal Niyet)	n	Ortalama (X)	Standart Sapma
1. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmeyi düşünürüm.	410	3,59	1,126
2. Hileli muhasebe faaliyetini rapor edeceğim.	410	2,82	,991
3. Hileli muhasebe faaliyetini rapor ederim.	410	3,25	,983
4. Hileli muhasebe faaliyetini rapor etmeyi planlıyorum.	410	2,98	,898
5. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmek benim sorumluluğum.	410	3,25	,923
6. Hileli muhasebe faaliyetini raporlamak beni daha iyi, profesyonel bir muhasebeci yapacak.	410	3,10	,938
7. Hileli muhasebe faaliyetini raporlamak profesyonel bir muhasebecinin sorumluluğudur.	410	3,39	1,006
8. Durumu kurum dışındaki ilgili yetkililere rapor ederdim.	410	2,50	,773
9. Durumu kurum içindeki ilgili kişiye rapor ederdim.	410	2,99	,899
10. Kurum dışı ihbar kanallarını kullanırdım.	410	3,11	1,016
11. Kurum içi ihbar kanallarını kullanırdım.	410	2,97	1,048

Tablo 8 incelendiğinde katılımcıların verdikleri cevaplara göre, en yüksek puanların 1. (Hileli muhasebe faaliyetini bildirmeyi düşünürüm) ve 7. (Hileli muhasebe faaliyetini raporlamak profesyonel bir muhasebecinin sorumluluğudur) soru ifadeleri oldukları görülmüştür. Yine katılımcıların cevaplarına göre en düşük puanların 2. (Hileli muhasebe faaliyetini rapor edeceğim) ve 4. (Hileli muhasebe faaliyetini rapor etmeyi planlıyorum) soru ifadeleri oldukları görülmüştür. Buna göre katılımcıların hileli muhasebe davranışını bildirme niyetlerinin yüksek olduğu, ancak hileli muhasebe davranışını raporlama niyetlerinin düşük olduğu anlaşılmaktadır. Ajzen'in (1991) PDT'ye dayanan ve Park ve Blenkinsopp (2009) tarafından geliştirilen "Meşru İhbarcılık Ölçeği" kapsamında, çalışanın resmi ya da gayri resmi, açık ya da örtük, kurum içi ya da kurum dışı yönelimleri arasında yaptığı tercihlere dayanan çerçevede ele alınabilir. Katılımcıların verdikleri cevaplar bu yönüyle değerlendirildiğinde, en yüksek puanların 9. (Durumu kurum içindeki ilgili kişiye rapor ederdim) ve 10. (Kurum dışı ihbar kanallarını kullanırdım) soru ifadeleri oldukları görülmüştür.

Tablo 9. Algılanan Davranışsal Kontrole İlişkin Betimsel Bulgular

Algılanan Davranışsal Kontrol	n	Ortalama (X)	Standart Sapma
1. Yöneticim tarafından hileli muhasebe faaliyeti bildirildiği için *misilleme yapılması korkusu hileli muhasebe faaliyetinin rapor edilmesini zorlaştırır	410	3,90	1,156
2. Kurumumun üst düzey finansal yöneticilerinden gelecek misilleme yapma korkusu, hileli muhasebe faaliyetinin rapor edilmesini zorlaştıracaktır.	410	3,90	1,092
3. Şirketimin misilleme yapma korkusu, hileli muhasebe faaliyetinin rapor edilmesini zorlaştıracı bir rol oynayacaktır.	410	3,92	1,093
4. Diğer muhasebe meslek mensuplarından gelecek misilleme korkusu, hileli muhasebe faaliyetini raporlamamı zorlaştıracaktır.	410	3,13	,855
5. Düzenleyici kurumların misilleme yapma korkusu, hileli muhasebe faaliyetini raporlamamı zorlaştıracaktır.	410	4,11	1,034
6. Çalıştığım kurum hileli muhasebe faaliyetini bildirmemin her aşamasını engelleyecek veya göz ardı edecek.	410	2,70	,864
7. Bu süreçte karşı karşıya kalacağım zorluklar benim katlanamayacağım kadar büyük boyutta (stresli vs.) olacak.	410	3,07	,744
8. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem hiçbir şeyi değiştirmeyecek.	410	2,43	,899
9. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda çalıştığım kurumun düşmanca yaklaşımına maruz kalacağım.	410	2,94	1,001

Tablo 9 incelendiğinde katılımcıların verdikleri cevaplara göre, en yüksek puanların 5. (Düzenleyici kurumların misilleme yapma korkusu, hileli muhasebe faaliyetini raporlamamı zorlaştıracaktır) ve 3. (Şirketimin misilleme yapma korkusu, hileli muhasebe faaliyetinin rapor edilmesini zorlaştıracı bir rol oynayacaktır) soru ifadeleri oldukları görülmüştür. Yine

katılımcıların cevaplarına göre en düşük puanın 8. (Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem hiçbir şeyi değiştirmeyecek) soru ifadesi olduğu görülmüştür. Buna göre katılımcıların hileli muhasebe davranışlarının raporlanmasında misilleme korkusu yaşadığı görülürken, hileli muhasebe davranışlarının bildirilmesinin etkili olacağını düşündükleri anlaşılmaktadır.

Tablo 10. Algılanan Öznel Norma İlişkin Betimsel Bulgular

Normatif İnançlar	n	Ortalama (X)	Standart Sapma
1. Hissedarlarımız hileli muhasebe faaliyetini raporlayarak bildirmem gerektiğini düşünürler.	410	3,38	1,072
2. Yöneticim hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünmektedirler.	410	3,35	1,139
3. Üst düzey finansal yöneticilerim, hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünür.	410	3,35	1,249
4. Şirketimin kültürü hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiği yönünde ve şirket kültürümün gerektirdiği şeyleri yapmak istiyorum.	410	3,40	1,119
5. Diğer muhasebe meslek mensupları, hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünür.	410	2,98	,941
6. Mali düzenleyici kurumlar, hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünür.	410	3,80	1,048
7. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda aile üyelerim benimle gurur duyar.	410	3,46	1,306
8. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda iş arkadaşlarım, yöneticim benimle gurur duyar.	410	3,38	1,050
9. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda arkadaşlarım, komşularım benimle gurur duyar.	410	3,13	,920
Duyarlılık	n	Ortalama (X)	Standart Sapma
1. Daha az vergi ödenmesi için raporlanmayan satışların olması durumunda bu satışların raporlanması ve bildirilmesi önemlidir.	410	3,58	1,182
2. İşletme tarafından karşılanan harcamaların şişirilerek, çalışanın kişisel menfaat sağladığı durumların raporlanması ve bildirilmesi önemlidir.	410	3,56	1,166
3. Banka kredisi almak veya çeşitli devlet teşviklerinden yararlanmak için yapılan finansal tablo hatalarını raporlamak ve bildirmek önemlidir.	410	3,47	1,312
4. İşletmenin ilişkili olduğu üçüncü taraflardan, çalışanın kişisel menfaat sağladığı durumların raporlanması ve bildirilmesi önemlidir.	410	3,29	1,311
Motivasyon	n	Ortalama (X)	Standart Sapma
1. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda aile üyelerimin beni onaylayıp onaylamamaları önemlidir.	410	3,53	1,243
2. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda iş arkadaşlarımdan, yöneticimin beni onaylayıp onaylamamaları önemlidir.	410	3,61	1,374
3. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda arkadaşlarımdan, komşularımdan beni onaylayıp onaylamamaları önemlidir.	410	2,88	1,166

Tablo 10 incelendiğinde katılımcıların verdikleri cevaplara göre, normatif inançlarda en yüksek

puanların 7. (Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda aile üyelerim benimle gurur duyar) ve 4. (Şirketimin kültürü hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiği yönünde ve şirket kültürümün gerektirdiği şeyleri yapmak istiyorum) soru ifadeleri oldukları görülmüştür. Yine katılımcıların cevaplarına göre en düşük puanın 5. (Diğer muhasebe meslek mensupları, hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünür) soru ifadesi olduğu görülmüştür. Katılımcıların verdikleri yanıtlara göre, motivasyonda en yüksek puanın 2. (Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda iş arkadaşlarımın, yöneticimin beni onaylayıp onaylamamaları önemlidir) soru ifadesi olduğu görülmüştür. Yine katılımcıların cevaplarına göre en düşük puanın 3. (Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda arkadaşlarımın, komşularımın beni onaylayıp onaylamamaları önemlidir) soru ifadesi olduğu görülmüştür. Katılımcıların verdikleri cevaplara göre, duyarlılıkta en yüksek puanın 1. (Daha az vergi ödenmesi için raporlanmayan satışların olması durumunda bu satışların raporlanması ve bildirilmesi önemlidir) soru ifadesi olduğu görülmüştür. Yine katılımcıların cevaplarına göre en düşük puanın 4. (İşletmenin ilişkili olduğu üçüncü taraflardan, çalışanın kişisel menfaat sağladığı durumların raporlanması ve bildirilmesi önemlidir) soru ifadesi olduğu görülmüştür.

Tablo 11. İfşaya Yönelik Tutuma İlişkin Betimsel Bulgular

İfşaya Yönelik Tutum	n	Ortalama (X)	Standart Sapma
1. İç denetim sisteminin desteklenmesi önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak şirketimin iç denetim sistemini destekleyecektir.	410	3,39	1,195
2. Şirketin finansal kayıplara uğramasını önlemek önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak şirketimi ciddi bir finansal kayıptan koruyabilir.	410	3,29	1,230
3. Muhasebe mesleğinin saygınlığını ve değerlerini korumaya yardımcı olmak önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak, mesleğin saygınlığını ve değerlerini koruyacaktır.	410	3,35	1,044
4. Mevcut işimi devam ettirmek önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak mevcut işimi devam ettirmeme yardımcı olacaktır.	410	2,95	1,114
5. Kariyerimde olumlu ilerleme fırsatlarını elde etmek önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamam, kariyerim açısından olumlu sonuçlar elde etmeme yardımcı olacaktır.	410	2,95	1,098
6. Hileli muhasebe faaliyetini bildirmek ahlaki bir davranıştır.	410	4,19	,807
7. Bir organizasyonda yasa dışı, etik dışı ve gayri meşru uygulamanın mağdurunu anlarım.	410	2,99	,963

Tablo 11 incelendiğinde katılımcıların verdikleri cevaplara göre, ifşaya yönelik tutumda en yüksek puanın 6. (Hileli muhasebe faaliyetini bildirmek ahlaki bir davranıştır) soru ifadesi olduğu görülmüştür. Yine katılımcıların cevaplarına göre en düşük puanların 4. (Mevcut işimi

devam ettirmek önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak mevcut işimi devam ettirmeme yardımcı olacaktır) ve 5. (Kariyerimde olumlu ilerleme fırsatlarını elde etmek önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamam, kariyerim açısından olumlu sonuçlar elde etmeme yardımcı olacaktır) soru ifadeleri oldukları görülmüştür. Buna göre katılımcıların büyük ölçüde hileli muhasebe davranışını bildirmenin ahlaki bir davranış olduğunu düşündükleri anlaşılmaktadır. Bununla birlikte katılımcıların düşük hileli muhasebe davranışlarını bildirmenin kariyer ve mesleki ilerleme yönünden olumlu etkiler sağlayacağı yönündeki görüşlerinin düşük düzeyde olduğu görülmektedir.

Çalışmada farklılık analizlerinde parametrik testlerin kullanılabilmesi için verilerin normal dağılıma sahip olması gerekmektedir. Bu nedenle önce verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığını incelemek gerekmektedir. Alan yazında verilerin normal dağılım göstermeleri için Kolmogrov-Smirnov p değerinin 0,05'ten büyük olması gerektiği, basıklık ve çarpıklık değerlerinin de -1,5 ve +1,5 arasında değer alması gerektiği ifade edilmektedir (Tabachnick & Fidell, 2013). Ölçeklere ve boyutlarına ait normallik analizi bulgularına Tablo 12'de yer verilmiştir.

Tablo 12. Normallik Dağılımları

Ölçek	Basıklık (Kurtosis)	Çarpıklık (Skewness)	Kolmogrov- Smirnov
Algılanan Davranışsal Kontrol	-0.200	-0.539	0.108
Algılanan Öznel Norm	-1.194	-0.536	0.131
Normatif İnançlar	-1.188	-0.331	0.094
Motivasyon	-1.106	-0.689	0.310
Duyarlılık	-1.117	-0.595	0.085
İfşaya Yönelik Tutum	-1.231	-0.522	0.106
Davranışsal Niyet (İfşa Niyeti)	-1.118	-0.536	0.290

Elde edilen bulgulara göre verilerin normal dağılım gösterdiğine karar verilmiştir. Buna göre farklılık analizleri için parametrik testler tercih edilmiştir.

3.4.6.3. Farklılık Analizi Bulguları

Literatürdeki çalışmalar, genellikle iç ve dış bilgi ifşasında bulunma niyetlerinin cinsiyet gibi sosyodemografik özelliklerle ilişkili olduğuna dair ya herhangi bir kanıt bulamamış ya da çelişkili bulgulara ulaşmıştır (Alleyne vd., 2017; Curtis vd., 2012; Erkmen vd., 2014; Soni vd., 2015; Zhang vd., 2009). Benzer şekilde, eğitim düzeyi (Zhang vd., 2009), görev süresi (Alleyne

vd., 2018; Erkmen vd., 2014; Zhang vd., 2009), kıdem (Soni vd., 2015; Zhang vd., 2009) ve dini inanç (Soni vd., 2015) gibi değişkenlerle de bilgi ifşasında bulunma niyeti arasında tutarlı ilişkiler saptanamamıştır.

Bilgi ifşasında bulunma niyetiyle anlamlı şekilde ilişkili olan sosyodemografik faktörlerden biri de yaştır. Yaşı daha büyük olan bireyler, hem kurum içinde (Liyanarachchi & Adler, 2011; Reckers-Sauciuc & Lowe, 2010) hem de kurum dışında (Andon vd., 2016) ifşada bulunmaya daha istekli olabilmektedir.

Araştırmada yer alan katılımcıların görüşlerinin demografik değişkenler olan cinsiyet, yaş, medeni durum, kurum türü, toplam çalışma süresi ve etik dersi alma durumu değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için t-testi ve Anova testleri yürütülmüştür.

3.4.6.3.1. Cinsiyet Değişkenine Göre T-Testi Bulguları

Katılımcıların görüşlerine göre algılanan davranışsal kontrol, algılanan öznel norm, ifşaya yönelik tutum ve ifşa niyeti algılarının cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için t-testi yürütülmüştür. Elde edilen sonuçlar Tablo 13'te sunulmuştur.

Tablo 13. Cinsiyete Göre T-Testi Sonuçları

Ölçek	Cinsiyet	N	$\bar{x}$	S	sd	T	p
Algılanan Davranışsal Kontrol	Kadın	127	3.32	.45	408	-.542	.060
	Erkek	283	3.35	.39			
Algılanan Öznel Normlar	Kadın	127	3.31	.93	408	-.908	.040
	Erkek	283	3.41	.94			
İfşaya Yönelik Tutum	Kadın	127	3.25	.94	408	-.691	.432
	Erkek	283	3.32	.92			
İfşa Niyeti	Kadın	127	3.06	1.10	408	-.554	.258
	Erkek	283	3.10	1.02			

Tablo 13 incelendiğinde, katılımcıların algılanan davranışsal kontrol [$t(408) = -.542, p = .060$ ($p > .05$)], ifşaya yönelik tutum [$t(408) = -.691, p = .432$ ($p > .05$)] ve ifşa niyeti düzeylerinin [$t(408) = -.554, p = .258$ ($p > .05$)] cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür. Katılımcıların algılanan öznel norm düzeylerinin ise [$t(408) = -.908, p = .040$ ($p < .05$)] cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterdiği görülmüştür. Anlamlı farklılığın ise her üç değişken içinde erkeklerin lehine olduğu görülmüştür.

3.4.6.3.2. Yaş Değişkenine Göre Anova Testi Bulguları

Katılımcıların görüşlerine göre algılanan davranışsal kontrol, algılanan öznel norm, ifşaya yönelik tutum ve ifşa niyeti algılarının yaş değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için anova testi yürütülmüştür. Elde edilen sonuçlar Tablo 14'te sunulmuştur.

Tablo 14. Yaş Göre Anova Testi Sonuçları

Ölçek	Yaş	N	$\bar{x}$	S	sd	F	p
Algılanan Davranışsal Kontrol	18-25 yaş	66	3,38	,39	5 404 409	.316	.903
	26-30 yaş	54	3,29	,46			
	31-35 yaş	151	3,35	,40			
	36-40 yaş	66	3,34	,43			
	41-45 yaş	38	3,33	,41			
	46 ve üzeri yaş	35	3,34	,34			
Algılanan Öznel Normlar	18-25 yaş	66	3,45	1,01	5 404 409	.552	.737
	26-30 yaş	54	3,32	1,10			
	31-35 yaş	151	3,31	1,06			
	36-40 yaş	66	3,53	1,01			
	41-45 yaş	38	3,32	1,05			
	46 ve üzeri yaş	35	3,45	1,06			
İfşaya Yönelik Tutum	18-25 yaş	66	3,37	,91	5 404 409	.968	.437
	26-30 yaş	54	3,16	1,04			
	31-35 yaş	151	3,24	,90			
	36-40 yaş	66	3,49	,89			
	41-45 yaş	38	3,29	,95			
	46 ve üzeri yaş	35	3,33	,92			
İfşa Niyeti	18-25 yaş	66	3,11	,67	5 404 409	.690	.632
	26-30 yaş	54	3,03	,70			
	31-35 yaş	151	3,04	,65			
	36-40 yaş	66	3,20	,67			
	41-45 yaş	38	3,14	,67			
	46 ve üzeri yaş	35	3,08	,65			

Tablo 14 incelendiğinde, katılımcıların algılanan davranışsal kontrol [$F(5, 404) = .316, p = .903 (p > .05)$], algılanan öznel norm [$F(5, 404) = .552, p = .737 (p > .05)$], ifşaya yönelik tutum [$F(5, 404) = .968, p = .437 (p > .05)$] ve ifşaya yönelik tutum [$F(5, 404) = .690, p = .632 (p > .05)$] düzeylerinin yaşa göre anlamlı bir farklılık göstermediği görülmektedir.

3.4.6.3.3. Medeni Durum Değişkenine Göre T-Testi Bulguları

Katılımcıların görüşlerine göre algılanan davranışsal kontrol, algılanan öznel norm, ifşaya yönelik tutum ve ifşa niyeti algılarının medeni durum değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için t-testi yürütülmüştür. Elde edilen sonuçlar Tablo 15'te sunulmuştur.

Tablo 15. Medeni Duruma Göre T-Testi Sonuçları

Ölçek	Cinsiyet	N	$\bar{x}$	S	sd	T	p
Algılanan Davranışsal Kontrol	Evli	259	3.33	.42			
	Bekar	151	3.36	.39	408	-.614	.510
Algılanan Öznel Normlar	Evli	259	3.37	1.03			
	Bekar	151	3.40	1.07	408	-.258	.540
İfşaya Yönelik Tutum	Evli	259	3.29	.91			
	Bekar	151	3.33	.96	408	-.426	.212
İfşa Niyeti	Evli	259	3.08	.66			
	Bekar	151	3.10	.67	408	-.256	.936

Tablo 15 incelendiğinde, katılımcıların algılanan davranışsal kontrol [t (408) = -.614, p = .510 (p>.05)], algılanan öznel norm [t (408) = -.258, p = .540 (p>.05)], ifşaya yönelik tutum [t (408) = -.426, p = .212 (p>.05)] ve ifşa niyeti düzeylerinin [t (408) = -.256, p = .936 (p>.05)] medeni durum değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür.

3.4.6.3.4. Kurum Türü Değişkenine Göre Anova Testi Bulguları

Katılımcıların görüşlerine göre algılanan davranışsal kontrol, algılanan öznel norm, ifşaya yönelik tutum ve ifşa niyeti algılarının kurum türü değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için anova testi yürütülmüştür. Elde edilen sonuçlar Tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 16. Kurum Türüne Göre Anova Testi Sonuçları

Ölçek	Kurum Türü	N	$\bar{x}$	S	sd	F	p
Algılanan Davranışsal Kontrol	İmalat	25	3,32	,38			
	Finans hizmeti	44	3,37	,40	4		
	Madencilik/Enerji	34	3,31	,39	405	.216	.929
	Sağlık hizmeti	26	3,39	,44	409		
	Diğer	281	3,34	,41			
Algılanan Öznel Normlar	İmalat	25	3,19	1,09			
	Finans hizmeti	44	3,65	,93	4		
	Madencilik/Enerji	34	3,27	1,12	405	1.067	.373
	Sağlık hizmeti	26	3,31	1,12	409		
	Diğer	281	3,38	1,04			
İfşaya Yönelik Tutum	İmalat	25	3,07	1,07			
	Finans hizmeti	44	3,57	,86	4		
	Madencilik/Enerji	34	3,26	,94	405	1.324	.260
	Sağlık hizmeti	26	3,26	,94	409		
	Diğer	281	3,29	,92			
İfşa Niyeti	İmalat	25	2,97	,71			
	Finans hizmeti	44	3,23	,58	4		
	Madencilik/Enerji	34	3,07	,65	405	.695	.596
	Sağlık hizmeti	26	3,10	,62	409		
	Diğer	281	3,08	,68			

Tablo 16 incelendiğinde, katılımcıların algılanan davranışsal kontrol [F (4, 405) = .216, p = .929 (p>.05)], algılanan öznel norm [F (4, 405) = 1.067, p = .373 (p>.05)], ifşaya yönelik tutum

[F (4, 405) = 1.324, p = .260 (p>.05)] ve ifşaya yönelik tutum [F (4, 405) = .695, p = .596 (p>.05)] düzeylerinin kurum türüne göre anlamlı bir farklılık göstermediği görülmektedir.

3.4.6.3.5. Çalışma Süresi Değişkenine Göre Anova Testi Bulguları

Katılımcıların görüşlerine göre algılanan davranışsal kontrol, algılanan öznel norm, ifşaya yönelik tutum ve ifşa niyeti algılarının çalışma süresi değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için anova testi yürütülmüştür. Elde edilen sonuçlar Tablo 17’de sunulmuştur.

Tablo 17. Çalışma Süresine Göre Anova Testi Sonuçları

Ölçek	Çalışma Süresi	N	$\bar{x}$	S	sd	F	p
Algılanan Davranışsal Kontrol	1 yıldan az	59	3,38	,35			
	1-5 yıl	161	3,33	,42	4		
	6-10 yıl	105	3,32	,43	405	.281	.890
	11-15 yıl	31	3,34	,41	409		
	15 ve üzeri yıl	54	3,37	,41			
Algılanan Öznel Normlar	1 yıldan az	59	3,39	1,05			
	1-5 yıl	161	3,43	1,02	4		
	6-10 yıl	105	3,34	1,07	405	.188	.944
	11-15 yıl	31	3,29	1,12	409		
	15 ve üzeri yıl	54	3,39	1,05			
İfşaya Yönelik Tutum	1 yıldan az	59	3,33	,89			
	1-5 yıl	161	3,31	,92	4		
	6-10 yıl	105	3,27	,99	405	.084	.987
	11-15 yıl	31	3,27	,87	409		
	15 ve üzeri yıl	54	3,34	,92			
İfşa Niyeti	1 yıldan az	59	3,07	,68			
	1-5 yıl	161	3,07	,67	4		
	6-10 yıl	105	3,09	,67	405	.160	.958
	11-15 yıl	31	3,06	,62	409		
	15 ve üzeri yıl	54	3,15	,63			

Tablo 17 incelendiğinde, katılımcıların algılanan davranışsal kontrol [F (4, 405) = .281, p = .890 (p>.05)], algılanan öznel norm [F (4, 405) = .188, p = .944 (p>.05)], ifşaya yönelik tutum [F (4, 405) = .084, p = .987 (p>.05)] ve ifşaya yönelik tutum [F (4, 405) = .160, p = .958 (p>.05)] düzeylerinin çalışma süresine göre anlamlı bir farklılık göstermediği görülmektedir.

3.4.6.3.6. Etik Dersi Alma Durumu Değişkenine Göre T-Testi Bulguları

Katılımcıların görüşlerine göre algılanan davranışsal kontrol, algılanan öznel norm, ifşaya yönelik tutum ve ifşa niyeti algılarının etik dersi alma durumu değişkenine göre farklılık

gösterip göstermediğini incelemek için t-testi yürütülmüştür. Elde edilen sonuçlar Tablo 18’de sunulmuştur.

Tablo 18. Etik Dersi Alma Durumuna Göre T-Testi Sonuçları

Ölçek	Etik Dersi Alma Durumu	N	$\bar{x}$	S	sd	T	p
Algılanan Davranışsal Kontrol	Evet	270	3.32	.40	408	-1.307	.456
	Hayır	140	3.38	.42			
Algılanan Öznel Normlar	Evet	270	3.43	1.04	408	1.165	.698
	Hayır	140	3.30	1.05			
İfşaya Yönelik Tutum	Evet	270	3.35	.92	408	1.443	.694
	Hayır	140	3.21	.93			
İfşa Niyeti	Evet	270	3.11	.66	408	.855	.476
	Hayır	140	3.05	.67			

Tablo 18 incelendiğinde, katılımcıların algılanan davranışsal kontrol [t (408) = -.614, p = .510 (p>.05)], algılanan öznel norm [t (408) = -.258, p = .540 (p>.05)], ifşaya yönelik tutum [t (408) = -.426, p = .212 (p>.05)] ve ifşa niyeti düzeylerinin [t (408) = -.256, p = .936 (p>.05)] medeni durum değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür.

3.4.6.4. Korelasyon Analizi Bulguları

Araştırmada değişkenler arasındaki korelasyonel ilişki incelenmiştir. Analiz sonuçları aşağıda Tablo 19’da sunulduğu şekildedir.

Tablo 19. Korelasyon Sonuçları

	Algılanan Davranışsal Kontrol	Algılanan Öznel Norm	İfşaya Yönelik Tutum	İfşaya Yönelik Davranışsal Niyet
Algılanan Davranışsal Kontrol	1			
Algılanan Öznel Norm	.374	1		
İfşaya Yönelik Tutum	.490	.932	1	
İfşaya Yönelik Davranışsal Niyet	.396	.827	.862	1

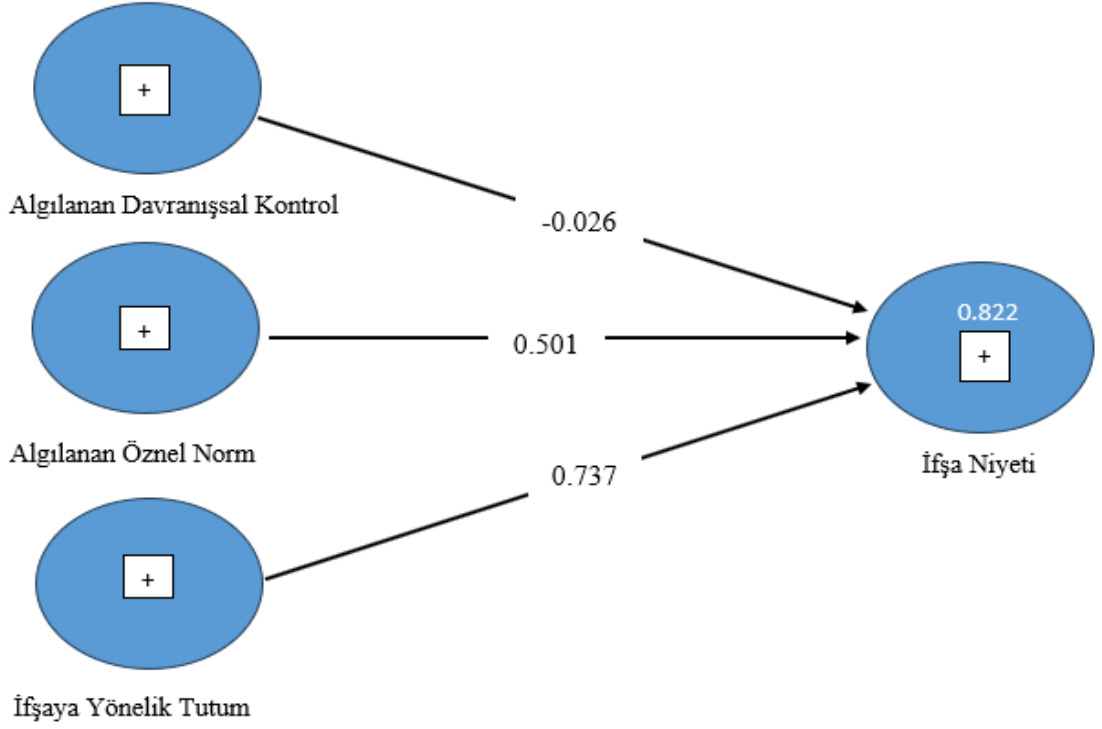
Korelasyon katsayısının 1.00 olması mükemmel pozitif bir ilişkiyi; -1.00 olması mükemmel negatif bir ilişkiyi; 0.00 olması ise değişkenler arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını göstermektedir. Korelasyon katsayısı değerinin 0.70-1.00 arasında olması yüksek, 0.70-0.30 arasında olması orta, 0.30-0.00 arasında olması ise düşük düzeyde bir ilişkiyi temsil etmektedir (Büyüköztürk vd., 2015). Tablo 19 incelendiğinde tüm değişkenler arasında pozitif yönlü bir

ilişki olduğu görülmektedir. Algılanan davranışsal kontrol ile algılanan öznel norm arasında ($r=.374$) ve algılanan ve davranışsal kontrol ile ifşaya yönelik davranışsal niyet arasında ($r=.396$) ve algılanan davranışsal kontrol ile ifşaya yönelik tutum arasında ($r=.490$) pozitif yönlü düşük düzeyli bir ilişki olduğu görülmüştür. Algılanan öznel norm ile ifşaya yönelik tutum arasında ($r=.932$), algılanan öznel norm ile ifşaya yönelik davranışsal niyet arasında ($r=.827$) ve ifşaya yönelik tutum ile ifşaya yönelik davranışsal niyet arasında ($r=.862$) pozitif yönlü yüksek düzeyli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

3.4.6.5. Ölçüm Modeline İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında geliştirilen hipotezleri test etmeden önce geliştirilen araştırma modelinin ölçüm modeli olarak değerlendirilmesinde SmartPLS 4.1.0.6 paket programı kullanılmıştır. Çalışmada yapısal model analiz edilmeden önce ölçüm modeline ilişkin psikometrik analizler yapılmış ardından hipotez testlerine geçilmiştir.

Çalışmadaki tüm değişkenler birinci düzey yapılar olarak kullanıldığı için ölçüm modeli birinci düzey yapı olarak incelenmiştir. Ölçüm modeli, 410 gözlem ve 5000 örnek temelinde bootstrap (yeniden örnekleme) yöntemi ile hesaplanan t değerleri kullanılarak değerlendirilmiştir (Henseler vd., 2009). Ölçüm modelinin birinci düzey yapısının değerlendirilmesinde iç tutarlılık güvenirliği, birleşme geçerliği ve ayrışma geçerliği değerleri de hesaplanmıştır. Birleşme geçerliğinde faktör yükleri ve açıklanan ortak varyans (AVE) değerleri, ayrışma geçerliğinde Fornell-Larcker ölçütü ve HTMT katsayıları, iç tutarlılık güvenirliğinde birleşik güvenirlik (CR) ve Cronbach alfa değerleri incelenmiştir. Elde edilen yol diyagramı Şekil 7’de gösterilmektedir.



Şekil 7. Ölçüm Modeli Sonuçları

İlgili literatürde faktör yüklerinin $\geq 0,70$; AVE değerlerinin $\geq 0,50$; Cronbach alfa ve CR katsayılarının $\geq 0,70$ olması gerektiği ifade edilmektedir (Fornell & Larcker, 1981; Hair vd., 2010).

PLS ile yapılan ölçüm modeli analizinden elde edilen birleşme geçerliği, iç tutarlılık ve t-istatistiği değerlerine ilişkin bulgular Tablo 20’de sunulmaktadır.

Tablo 20. PLS ile Yapılan Ölçüm Modeli Analizinden Elde Edilen Birleşme Geçerliği, İç Tutarlılık ve T-İstatistiği Değerlerine İlişkin Bulgular

Ölçek Maddeleri	β	t	α	CR	AVE
Kontrol1	0.978	628.61	0.967	0.975	0.885
Kontrol2	0.974	377.04			
Kontrol3	0.982	680.44			
Kontrol4	0.896	91.96			
Kontrol5	0.869	59.00			
Niyet1	0.943	194.14	0.962	0.968	0.814
Niyet2	0.954	225.00			
Niyet3	0.914	178.48			
Niyet4	0.893	92.30			
Niyet5	0.881	111.84			
Niyet6	0.823	52.98			
Niyet7	0.903	153.46			
Norm1	0.871	97.62	0.984	0.985	0.809
Norm2	0.878	78.71			
Norm3	0.898	89.93			
Norm4	0.902	98.61			
Norm5	0.903	106.09			
Norm6	0.862	54.00			
Norm7	0.909	66.52			
Norm8	0.786	28.58			
Norm9	0.883	71.05			
Norm10	0.892	104.45			
Norm11	0.936	151.84			
Norm12	0.927	132.14			
Norm13	0.930	222.68			
Norm14	0.919	180.29			
Norm15	0.955	231.83			
Norm16	0.924	122.82			
Tutum1	0.907	131.96	0.945	0.956	0.758
Tutum2	0.910	126.03			
Tutum3	0.924	162.02			
Tutum4	0.932	169.09			
Tutum5	0.918	151.51			
Tutum6	0.780	42.62			
Tutum7	0.694	28.91			

Tablo 20’de sunulan değerlere göre ölçek maddelerine ait faktör yüklerinin 0.694 ile 0.982 arasında; AVE katsayılarının 0.758 ile 0.885 arasında; Cronbach Alfa katsayılarının 0.945 ile 0.984 arasında; CR katsayılarının 0.956 ile 0.985 arasında değer aldığı görülmektedir. Tablodaki değerlere göre faktör yüklerinin, AVE, Cronbach Alfa ve CR katsayılarının eşik değerlerinin üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte tablodaki tüm t istatistiklerinin

anlamli olduğu görülmüştür ($p<0.005$). Elde edilen bulgulara göre iç tutarlılık güvenirliliği ve birleşim geçerliğinin desteklendiği görülmektedir.

Ayrışma geçerliğinin değerlendirilmesinde ise Fornell ve Larcker (1981) tarafından önerilen ölçüt ile Henseler ve diğerleri (2015) tarafından önerilen HTMT katsayıları incelenmiştir. Fornell ve Larcker (1981) ölçütüne göre, araştırmada yer alan yapıların AVE değerlerinin karekökü, araştırmada yer alan yapılar arasındaki korelasyon katsayılarından yüksek olmalıdır. Tablo 21’de ilgili sonuçlar yer almaktadır.

Tablo 21. Fornell-Larcker Kriteri Sonuçları

	Algılanan Davranışsal Kontrol	Algılanan Özel Norm	İfşa Niyeti	İfşaya Yönelik Tutum	Baskı / Teşvik	Fırsat	Rasyonalizasyon
Algılanan Davranışsal Kontrol	0.941						
Algılanan Özel Norm	0.734	0.899					
İfşa Niyeti	0.715	0.867	0.903				
İfşaya Yönelik Tutum	0.805	0.728	0.795	0.870			
Baskı / Teşvik					0.785		
Fırsat					0.583	0.766	
Rasyonalizasyon					0.627	0.554	0.809

Tablo 21’de sunulan değerlere göre tüm değerlerin uygun değer aralığında olduğu görülmektedir. Henseler ve diğerleri (2015) tarafından önerilen HTMT katsayıları araştırmada yer alan tüm değişkenlere ait ifadelerin korelasyonlarının ortalamasının aynı değişkene ait ifadelerin korelasyonlarının geometrik ortalamalara oranlarını ifade etmekte ve HTMT katsayılarının 0.90’ın; altında gerçekleşmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Tablo 22’de HTMT katsayıları yer almaktadır.

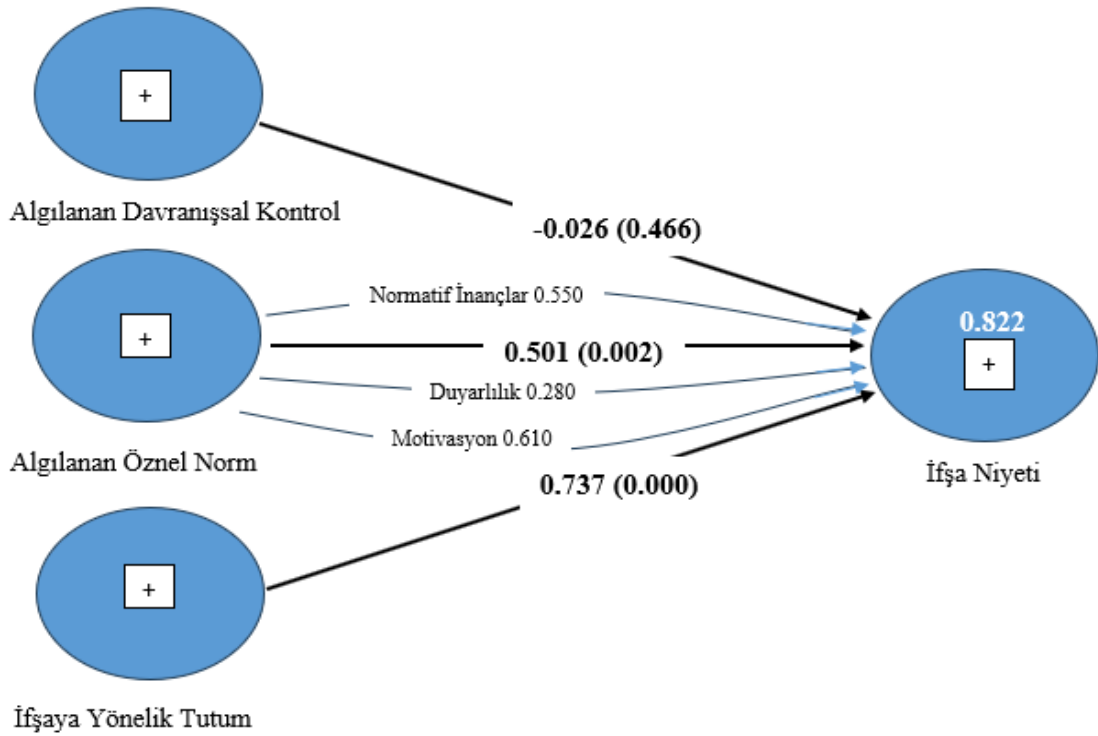
Tablo 22. HTMT Sonuçları

	Algılanan Davranışsal Kontrol	Algılanan Özel Norm	İfşa Niyeti	Baskı / Teşvik	Fırsat
Algılanan Davranışsal Kontrol					
Algılanan Özel Norm	0.748				
İfşa Niyeti	0.731	0.673			
İfşaya Yönelik Tutum	0.752	0.782	0.650		
Baskı/Teşvik					
Fırsat				0.58	
Rasyonalizasyon				0.62	0.55

Tablo 22’de verilen değerlere göre katsayıların eşik değerin altında olduğu görülmektedir. Bu kapsamda Fornell-Larcker ve HTMT sonuçlarına göre ayırışım geçerliğinin sağlandığı anlaşılmıştır. Elde edilen tüm sonuçlara göre verilerin ölçüm modeli ile uyumlu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3.4.6.6. Yapısal Model Analizi ve Hipotez Testleri

Ölçüm modelinin ardından SmartPLS 4.1.0.6 paket programı kullanılarak hipotez testi için yapısal model değerlendirilmiştir. Elde edilen yol diyagramı Şekil 8’de gösterilmektedir.



Şekil 8. Yapısal Model Sonuçları

Yapısal modelin uyumunu değerlendirmek için R^2 katsayıları kullanılmıştır. Şekil 8’de gösterildiği gibi yapısal modelde ifşa niyeti için %82,2’lik varyans açıklamaktadır. Elde edilen R^2 değeri güçlü etki boyutunu göstermektedir (>0.25 , Cohen, 1992). PLS tabanlı yapısal eşitlik modellemesi sonuçları önerilen hipotezlerin çoğunu desteklemektedir. Analiz sonucunda elde edilen yol katsayıları ve t istatistik değerleri Tablo 23’te sunulmaktadır.

Tablo 23. Hipotez Testi Sonuçları

Hipotezler	Yol Katsayıları (β)	t	p	Çıkarım
H ₁ : ADK→İN	-0.026	0.729	0.466	Desteklenmedi
H ₂ : AÖN→İN	0.501	10.662	0.002	Desteklendi
H _{2a} : AÖNİ→İN	0.550	3.295	0.000	Desteklendi
H _{2b} : AÖND →İN	0.280	2.030	0.042	Desteklendi
H _{2c} : AÖNM →İN	0.610	4.850	0.001	Desteklendi
H ₃ : İYT→İN	0.737	12.180	0.000	Desteklendi
H ₄ : HÜT→ÖN	0.412	3.25	0.001	Desteklendi
H ₅ : HÜR→İYT	0.420	4.10	0.000	Desteklendi
H ₆ : HÜF→ADK	0.280	2.65	0.008	Desteklendi

Tablo 23'te sunulan hipotez testi sonuçlarına göre görüldüğü şekilde algılanan öznel normun ifşa niyeti üzerinde ($\beta = 0.501$, $p = 0.002$), ifşaya yönelik tutumun ifşa niyeti üzerinde ($\beta = 0.737$, $p = 0.000$) doğrudan etkiye sahip olduğu gözlemlenmiştir. Kişinin çevresindeki insanların (örneğin aile, iş arkadaşları, yöneticiler) onun davranışı hakkındaki beklentilerine ne kadar uyum sağladığı ve ifşaya dair olumlu ya da olumsuz tutumunun etkisi güçlü olarak bulunmuştur. H₂ ve H₃ hipotezleri desteklenmiştir. İfşaya yönelik tutumun ($\beta = 0.737$, $p = 0.000$) ifşa niyetini en fazla açıklayan faktör olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca algılanan öznel normun alt boyutları olan normatif inançlar ($\beta = 0.550$, $p = 0.000$), duyarlılık ($\beta = 0.280$, $p = 0.042$) ve motivasyon ($\beta = 0.610$, $p = 0.001$) boyutlarında da tamamının anlamlı ve pozitif etkileri olduğu görülmektedir. Normatif inançlar ve motivasyon boyutunun ifşa niyeti üzerindeki etkisi pozitif, güçlü ve istatistiksel olarak yüksek düzeyde anlamlı olduğu, duyarlılık boyutunun ise zayıf ama anlamlı etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yapısal model analizine göre, teşvik (ya da baskı) unsurunun öznel norm üzerindeki etkisi $\beta = 0.412$, $t = 3.25$, $p = 0.001$ düzeyinde bulunmuştur. Bu sonuç, teşvik unsurunun bireylerin sosyal baskı algılarını anlamlı ve orta düzeyde güçlü şekilde etkilediğini göstermektedir. Dolayısıyla H₄ hipotezi desteklenmiştir. Rasyonalizasyonun tutum üzerindeki etkisi $\beta = 0.420$, $t = 4.10$, $p < 0.001$ olarak hesaplanmıştır. Bu değerler, rasyonalizasyonun bireyin bilgi ifşasına yönelik tutumunu güçlü ve istatistiksel olarak yüksek düzeyde anlamlı bir şekilde etkilediğini göstermektedir. Bu doğrultuda H₅ hipotezi desteklenmiştir. Yapılan analizde fırsat faktörünün algılanan davranışsal kontrol üzerindeki etkisi $\beta = 0.280$, $t = 2.65$, $p = 0.0085$ olarak bulunmuştur. Bu bulgu, kurumsal ortamda fırsatların artmasının bireyin kontrol algısını anlamlı ve orta kuvvette etkilediğini ortaya koymaktadır. H₆ hipotezi bu sonuçlara göre desteklenmiştir.

Algılanan davranışsal kontrolün ifşa niyeti üzerindeki ($\beta = -0.026$, $p = 0.466$) etkisi negatif ve zayıf olarak sonuçlanmıştır. Dolayısıyla H₁ hipotezi reddedilmiştir.

SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, bağımlı muhasebecilerin önemli muhasebe hilelerini ihbar etme niyetleri ve bu niyetin belirleyici faktörleri ele alınmıştır. PDT (Ajzen 1991) ile hile üçgeninin (Cressey 1953) bileşenleri bir araya getirilerek hileleri ve suiistimalleri tespit edip bildirmesi muhtemel olan bağımlı muhasebeciler için ihbar ya da ifşada bulunma niyetinin öncülleri modellenmiştir. Elde edilen bulgular hem ölçekler arası ilişkiler hem de demografik değişkenler açısından önemli sonuçlar ortaya koymuştur.

410 kişinin katılım sağladığı bağımlı muhasebecilere yapılan bir anket, modele güçlü bir destek sağlamaktadır. Araştırmaya katılan bireylerin büyük çoğunluğunun ifşaya yönelik tutum, normatif inançlar ve davranışsal niyet düzeylerinin ortalamasının üzerinde olduğu saptanmıştır. Katılımcılar, hileli muhasebe faaliyetlerinin bildirilmesini etik, ahlaki ve mesleki bir sorumluluk olarak değerlendirmektedir. Ancak doğrudan raporlama niyetlerinde (örneğin “rapor edeceğim” ifadesi söz konusu olduğunda) görece daha düşük puanların bulunması, bu konuda bazı çekincelerin varlığını göstermektedir. Dolayısıyla, muhasebe hilesini bildirme olasılığı daha yüksek olan muhasebeciler ile hileyi bildirme olasılığı daha düşük olanlar arasındaki ikili karşılaştırmalar, PDT’nin üç temel faktörünü (algılanan davranışsal kontrol, algılanan sosyal normlar ve tutum) ifşada bulunma niyetinin öncülleri olarak desteklemektedir.

Bilgi ifşasında bulunan kişiler kısa vadede olduğu kadar uzun vadede de olumsuz etkiler yaşamaktadır. Kısa vadede kurum tarafından terk edildiklerini hissetmekte, uzun vadede ise iş bulamadıkları için olumsuz sonuçlara maruz kalmaktadır. Hiçbir kuruluş bilgi ifşasında bulunmaktan muaf olmasa da bir şirket aşağıdaki adımları izleyerek bilgi ifşasında bulunma davranışının kamuoyuna yansımaları önleyebilir (Qusqas & Kleiner, 2001, s. 99):

- Çalışanların etik kaygılarını şirket içinde iletmeleri için teşvik edilmeleri.
- Çalışanların endişelerinin ciddiye alınacağına inanmalarının sağlanması.
- Çalışanların, eylemlerinden dolayı herhangi bir misillemeye maruz kalmayacaklarını hissetmelerinin sağlanması.

Qusqas ve Kleiner (2001) çalışmalarındaki bu bilgi araştırmayı desteklemektedir. Katılımcıların algılanan davranışsal kontrol puanlarının da ortalamanın üzerinde olmasına rağmen, özellikle “misilleme korkusu”nun ön planda olduğu görülmüştür. Bu bulgu, ifşa niyeti ile algılanan davranışsal kontrol arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamasıyla da desteklenmiştir (H1 reddedildi). Yani hipotez testi sonuçlarına göre, H₁ (Algılanan Davranışsal Kontrol → İfşa Niyeti) desteklenmemiştir ($\beta = -0.026$, $p = 0.466$). Bu bulgu, PDT literatüründe genellikle algılanan kontrolün niyet üzerinde anlamlı etkiler gösterdiği (Ajzen, 1991; Park & Blenkinsopp, 2009) çalışmalardan farklılık arz etmektedir. Elde edilen sonuç, bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşasında bulunma süreçlerinde, “yapabilirim” algısından ziyade diğer faktörlerin belirleyici olduğunu göstermektedir. Bu durum, bireylerin kendi kontrol algılarının ifşa niyeti üzerinde belirgin bir rol oynamadığını göstermektedir. Bireyler hileli faaliyetleri bildirmekte gönüllü olsalar dahi özellikle misilleme korkusu, hukuki belirsizlikler veya örgütsel baskılar, kontrol algısının niyete dönüşmesini engellemiş olabilir. Dolayısıyla, davranışsal kontrol bu süreçte belirleyici bir etken olarak öne çıkmamıştır. Özellikle misilleme korkusunu azaltacak yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesi önem arz edebilir.

H₂ (Algılanan Özel Norm → İfşa Niyeti) hipotezi güçlü biçimde desteklenmiştir ($\beta = 0.501$, $p = 0.002$). Bu sonuç, sosyal çevre, meslektaşlar ve yöneticilerden algılanan onay veya baskının ifşa niyeti üzerinde belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır. H₂'nin alt hipotezleri incelendiğinde; H_{2a} (Normatif İnançlar → İfşa Niyeti) ($\beta = 0.550$, $p < 0.001$), H_{2b} (Duyarlılık → İfşa Niyeti) ($\beta = 0.280$, $p = 0.042$) ve H_{2c} (Motivasyon → İfşa Niyeti) ($\beta = 0.610$, $p = 0.001$) hipotezlerinin tamamı desteklenmiştir. Bu bulgular, bireylerin önemli referans gruplarının görüşlerini dikkate aldıklarını, kişisel duyarlılıklarının ve içsel motivasyonlarının ifşa davranışını teşvik ettiğini göstermektedir. Eğer kişi, çevresindekilerin ifşayı onayladığını düşünüyorsa, kendisi de bu davranışı göstermeye daha yatkın olmaktadır. Ayrıca bireyin, bu davranışı gerçekleştirebileceğine dair kontrol algısı (yani “yapabilirim, başarabilirim” düşüncesi) bu modelde etkisiz kalmıştır. Katılımcılar bilgi ifşasının zor, riskli veya kontrol dışı olduğunu düşünmüş olabilirler. Kranacher, Riley ve Wells (2011), bireylerin hileli eylemde bulunma motivasyonlarını daha iyi açıklayabilmek amacıyla MICE modelini önermiştir. MICE, Para, İdeoloji, Zorlama ve Ego/Ödül anlamına gelmektedir. Kassem ve Higson (2012), ideolojik motivasyonlara sahip kişilerin, örneğin bir inancı savunmak veya daha büyük bir toplumsal amacı gerçekleştirmek için suç işlemeyi meşru görebileceğini açıklamıştır. Bu tür bireyler, hileli bir eylemi “iyi bir amaç” uğruna yapılan bir hareket olarak rasyonalize edebilmektedirler. Zorlama, bireylerin istemeden bir hileli planının içine çekildiği durumlarda

devreye girmektedir. Kişisel ego da hileli eylemler için bir motivasyon kaynağı olabilmektedir, çünkü sıklıkla insanlar toplumlarının veya ailelerinin önünde itibarlarını veya güç konumlarını kaybetmekten hoşlanmamaktadırlar (Kagias vd., 2022, s. 914). Özellikle motivasyon boyutunun yüksek etki katsayısı, etik ve mesleki değerlerle uyumlu davranma arzusunun güçlü bir tetikleyici olduğunu ortaya koymaktadır.

Araştırma kapsamında geliştirilen yapısal modelde H_3 (İfşaya Yönelik Tutum $\rightarrow$ İfşa Niyeti), çalışmada en yüksek etki, güçlü etki katsayısına sahip ilişki olarak öne çıkmıştır ($\beta = 0.737$, $p < 0.001$). Bireylerin bilgi ifşasına ilişkin tutumları, bu davranışı gerçekleştirme niyetlerini anlamlı şekilde etkilemektedir. Bir muhasebeciye bilgi ifşasının doğru ve gerekli bir davranış olduğunu düşündürecek tutumlar geliştirilirse, ifşada bulunma niyeti artmaktadır. Çabalar, iç kontrol sistemlerinin desteklenmesine, dürüstlikle hareket edilmesine ve şirketin mali kayıplarının önlenmesine yönelik olumlu tutumların geliştirilmesine odaklanmanın önemli olduğunu göstermektedir. Bu bulgu, bireyin ifşaya yönelik olumlu/olumsuz tutumunun niyet oluşumunda belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır. Bu sonuç ayrıca, bireyin bilgi ifşasını ahlaki, etik ve mesleki açıdan doğru bir davranış olarak değerlendirmesinin, ifşa niyeti üzerinde merkezi bir rol oynadığını göstermektedir. Dolayısıyla, etik eğitimler, mesleki standartların güçlendirilmesi ve örgütsel değerlerin çalışanlara aktarılması, ifşa niyetini artırabilecek kritik ve etkili faktörlerdir.

Modelin hile üçgeni bileşenlerine yönelik hipotezleri de desteklenmiştir. H_4 (Baskı/Teşvik $\rightarrow$ Özel Norm) ($\beta = 0.412$, $p = 0.001$) sonucu, baskı / teşvik unsurlarının bireyin sosyal norm algısını anlamlı şekilde şekillendirdiğini göstermektedir. H_5 (Rasyonalizasyon $\rightarrow$ İfşaya Yönelik Tutum) ($\beta = 0.420$, $p < 0.001$) bulgusu, bireylerin ahlaki gerekçelendirme süreçlerinin tutumlarını doğrudan etkilediğini doğrulamaktadır. H_6 (Fırsat $\rightarrow$ Algılanan Davranışsal Kontrol) ($\beta = 0.280$, $p = 0.008$) ise, hile yapma fırsatının, bireyin davranış üzerinde sahip olduğu kontrol algısını artırabileceğini göstermektedir.

Genel olarak, modelde en güçlü ilişki tutum ile ifşa niyeti arasında gözlenmiş, ardından motivasyon, normatif inançlar ve özel normların etkileri gelmiştir. Bulgular, PDT'nin sosyal baskı (özel norm) ve tutum boyutlarını desteklemekte; ancak algılanan davranışsal kontrolün etkisiz bulunmasıyla literatürdeki bazı çalışmalardan (Park & Blenkinsopp, 2009; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005) ayrılmaktadır. Bu durum, bağımlı muhasebecilerin mesleki ve örgütsel bağlamlarında kontrol algısının ifşa niyetine dönüşmesinin önünde kültürel veya yapısal engeller olabileceğine işaret etmektedir.

Demografik değişkenlere göre yapılan farklılık analizlerinde, cinsiyet değişkeni yalnızca algılanan öznel norm boyutunda anlamlı farklılık göstermiştir. Bu farklılığın erkek katılımcılar lehine olduğu tespit edilmiştir. Diğer tüm değişkenler (yaş, medeni durum, kurum türü, çalışma süresi ve etik dersi alma durumu) açısından anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. Bu sonuçlar, ifşa niyeti ve belirleyicilerinin bireysel demografik niteliklerden ziyade tutumsal ve normatif etmenlerle daha yakından ilişkili olduğunu göstermektedir.

Korelasyon analizleri, değişkenler arasında güçlü ve anlamlı ilişkiler bulunduğunu ortaya koymuştur. Özellikle ifşaya yönelik tutum ile ifşa niyeti ($r = .862$) ve algılanan öznel norm ile ifşa niyeti ($r = .827$) arasındaki yüksek korelasyonlar, bu yapıların PDT kapsamında beklendiğı şekilde işlediğini göstermektedir.

Bu çalışma, literatürde bağımsız denetçiler ve kamu muhasebecileri üzerine yoğunlaşan bilgi ifşası araştırmalarına, bağımlı muhasebeciler perspektifinden önemli bir katkı sağlamaktadır. PDT (Ajzen, 1991) ile Hile Üçgeni Modeli'nin (Cressey, 1953) birleştirilerek aynı araştırma modelinde test edilmesi, mevcut literatürde nadir görülen ve metodolojik açıdan özgün bir yaklaşımdır. Araştırma bulguları, özellikle tutum ve öznel normların ifşa niyeti üzerindeki belirleyici rolünü destekleyerek Park ve Blenkinsopp (2009), Alleyne vd., (2013) ile Taylor ve Curtis (2013) gibi çalışmalarla paralellik göstermektedir. Bununla birlikte, algılanan davranışsal kontrolün ifşa niyeti üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olmaması, birçok çalışmada (Park & Blenkinsopp, 2009; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005) pozitif ilişki tespit edilmiş olması bakımından literatürle kısmi bir farklılık taşımaktadır. Bu durum, bağımlı muhasebecilerin örgütsel bağlamda karşılaştıkları misilleme korkusu, örgütsel baskı ve hukuki belirsizlikler ile açıklanabilir. Ayrıca, çalışmada normatif inançlar ve motivasyon gibi alt bileşenlerin ölçülerek modelde test edilmesi, literatürde bilgi ifşasında bulunma davranışının mikro boyutlarını inceleyen az sayıdaki araştırmaya katkı sunmaktadır. Dolayısıyla, çalışma hem teorik model kombinasyonu hem de örneklem türü bakımından özgünlük taşımakta; elde edilen bulgular, literatürdeki teorik çerçeveleri desteklemekle birlikte, algılanan kontrol boyutunda ortaya çıkan farklılık ile yeni tartışma alanları açmaktadır.

Genellikle sıradan bireyler tarafından yapılan ifşada bulunma davranışı, yetkililerin suçlardan, suistimallerden, hilelerden ve diğer sapkın davranış türlerinden haberdar olmalarının en yaygın yoludur. Bu tür etkiler, ihbar davranışını şekillendirmek için bireysel, grup ve toplumsal düzeylerde faaliyet göstermektedir. Potansiyel ihbarcılar hem doğrudan hem de dolaylı baskılara yanıt verirken, bir ihbar yapılması durumunda başkalarının beklenen tepkilerini de göz önünde bulundururlar. Bu etkiler bir araya gelerek raporlama davranışını bastırabilir ya da

teşvik edebilir; bu da kurumlarda, topluluklarda ve devletlerde sapkın davranışların kimler tarafından tespit edileceğini, soruşturulacağını ve nihayetinde cezalandırılacağını şekillendirir.

Bu araştırmanın bulguları doğrultusunda, muhasebe meslek mensuplarının hileli muhasebe faaliyetlerine yönelik ifşa niyetlerini artırmak, etik davranışları teşvik etmek ve örgütsel etik kültürü güçlendirmek amacıyla aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

1. Etik Eğitimlerinin Yaygınlaştırılması: Katılımcıların çoğunun etik dersi almış olması olumlu bir durumdur, ancak ifşa niyetindeki çekinceler bu eğitimin içeriğinin ve yönteminin gözden geçirilmesi gerektiğini göstermektedir. Etik eğitimlerinin vaka temelli, interaktif ve mesleki uygulamalarla entegre edilmesi önerilmektedir.

2. İhbar Sistemlerinin Güçlendirilmesi: Katılımcılar, misilleme korkusu nedeniyle ifşadan kaçınabileceklerini belirtmiştir. Bu nedenle, anonim ve güvenli ihbar sistemlerinin oluşturulması, çalışanların ihbarda bulunurken kendilerini güvende hissetmelerini sağlayacaktır.

3. Kurumsal Kültür ve Liderlik Desteği: Ifşaya yönelik tutumun yüksek olması, kurumsal etik kültürle desteklenmelidir. Üst düzey yöneticilerin ve liderlerin etik dışı davranışlara karşı sıfır tolerans politikası uygulamaları ve örnek davranış sergilemeleri, çalışanların ifşa davranışını olumlu yönde etkileyecektir.

4. Yasal Koruma ve Teşvik Mekanizmaları: Yasal düzenlemelerle etik dışı uygulamaları bildiren kişilere yönelik koruma sağlanması, özellikle “ifşada bulunana” karşı yasaların etkili biçimde uygulanması, çalışanların misilleme korkusunu azaltacaktır. Ayrıca, ifşa davranışında bulunan bireylerin ödüllendirilmesi de teşvik edici olabilir.

5. Etik İklimin Sürekli İzlenmesi: Kurumlarda etik iklimin düzenli aralıklarla ölçülmesi, çalışanların tutumlarının izlenmesi ve gerektiğinde müdahaleler yapılması, uzun vadede etik davranışların kurumsallaşmasını sağlayacaktır.

6. Ifşa Sürecine Yönelik Rehberlik ve Danışmanlık: Özellikle tereddüt yaşayan çalışanlar için, etik ikilem durumlarında başvurabilecekleri danışmanlık birimlerinin kurulması veya etik kurul desteğinin sağlanması, bilinçli karar verme sürecini kolaylaştıracaktır.

7. Akademik ve Mesleki İşbirliklerinin Artırılması: Meslek odaları, üniversiteler ve düzenleyici kurumlar arasında iş birliği sağlanarak etik bilinci artırmaya yönelik ortak projeler ve seminerler düzenlenmelidir.

Bu çalışma yalnızca bağımlı muhasebeciler üzerinde yürütülmüş olup, gelecekte yapılacak araştırmalarda bağımsız denetçiler, iç denetçiler, kamu kurum muhasebecileri veya finans yöneticileri gibi farklı gruplarla karşılaştırmalı analizler gerçekleştirilmesi yerinde olacaktır. Kesitsel veri toplama yöntemi kullanılmış olması, zaman içerisindeki değişimlerin gözlenmesini kısıtlamaktadır; bu nedenle boylamsal araştırma tasarımları ile tutum, öznel norm ve algılanan davranışsal kontrol değişkenlerindeki değişimlerin bilgi ifşası niyeti üzerindeki etkilerinin incelenmesi de aydınlatıcı olacaktır. PDT'nin yanı sıra Ahlaki Yoğunluk Teorisi, Sosyal Değişim Teorisi veya Etik Karar Verme Modelleri ile bütünsel yaklaşımlar geliştirilerek bilgi ifşası davranışını açıklamaya yönelik en kapsamlı modeller de oluşturulabilir. Nicel verilerin yanı sıra mülakat ve odak grup görüşmeleri gibi nitel yöntemlerin kullanılması, bağımlı muhasebecilerin bilgi ifşası süreçlerindeki motivasyonlarının, engellerin ve örgütsel bağlamdaki deneyimlerinin derinlemesine anlaşılmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıca, farklı kültürel bağlamlarda veya farklı bölgelerde yürütülecek çalışmalar, kültürün bilgi ifşası niyeti üzerindeki etkilerini ortaya koymak bakımından önemlidir. Son olarak, senaryo tabanlı deneysel araştırmalar aracılığıyla baskı, fırsat ve rasyonalizasyon unsurlarının bilgi ifşası niyeti üzerindeki etkilerinin deneysel olarak test edilmeleri de kritik katkılar sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdullahi, R., & Mansor, N. (2015). Fraud triangle theory and fraud diamond theory. Understanding the convergent and divergent for future research. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 38-45.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2020). *Report to the nations on occupational fraud and abuse*. <https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2020/>, <https://acfepublic.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>
- Ajzen, I. (1985). From intentions to actions: A theory of planned behavior. In J. Kuhl & J. Beckmann (Eds.), *Action-control: From cognition to behavior* (pp. 11-39). Heidelberg: Springer.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Ajzen, I. (2001). Nature and Operation of Attitudes. *Annual Review of Psychology*, 52(1), 27-58.
- Ajzen, I. (2002). Perceived behavioral control, self-efficacy, locus of control, and the theory of planned behavior. *Journal of Applied Social Psychology*, 32(4), 665-683.
- Ajzen, I. (2020). The theory of planned behavior: Frequently asked questions. *Human Behavior and Emerging Technologies*, 2(4), 314-324.
- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1975). *Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research*. Reading, MA: Addison. Wesley.
- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Ajzen, I., & Kruglanski, A. W. (2019). Reasoned action in the service of goal pursuit. *Psychological Review*, 126(5), 774.
- Akbulut, F. (2007). Performans denetimi bağlamında kamuda iç ve dış denetim işbirliği. *İç Denetim Dergisi*, (18), 22-26.

- Aktan, C. C. (2015). Organizasyonlarda yanlış uygulamalara karşı bir sivil erdem, ahlaki tepki ve vijdani red davranışı: Whistleblowing. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 7(2), 19-36.
- Akyüz, F., & Kestane, A. (2020). Yasal mevzuat ışığında denetçi bağımsızlığı. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, 184-203.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2018). *Fraud examination*, 6th ed., Boston, MA: Cengage Learning.
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017). Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25(2), 241-267.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2018). The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147, 509-527.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- Alper, M., 2018. Whistleblowing ile örgütsel sessizlik arasındaki ilişkiye örgüt kültürünün etkisi ve bir araştırma, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2014). The importance of internal control in financial reporting and safeguarding plan assets [PDF]. <https://www.kellerowens.com/wp-content/uploads/2014/08/2014-The-Importance-of-Internal-Control-in-Financial-Reporting-and-Safeguarding-Plan-Assets.pdf>
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S., & Turner, M. J. (2016). The impact of financial incentives and perceptions of seriousness on whistleblowing intention. *Journal of Business Ethics*, 151, 165-178. (Published online 01 June 2016).
- Antawirya, R. D. E. P., Putri, I. G. A. M. D., Wirajaya, I. G. A., Suaryana, I. G. N. A., & Suprasto, H. B. (2019). Application of fraud pentagon in detecting financial statement fraud. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, 6(5), 73-80.
- Antinyan, A., Corazzini, L., & Pavesi, F. (2020). Does trust in the government matter for whistleblowing on tax evaders? Survey and experimental evidence. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 171, 77-95.

- Apadore, K., Chin, C. Y., Qi, M. D. C., Yan, T. M., Yu-Sinn, W. G., & Min, W. T. (2018). Factors affecting whistleblowing intention: An empirical study. *South East Asia Journal Of Contemporary Business, Economics And Law*, 15(5), 104-114.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>
- Ariyanti, D. O., & Ramadhan, M. (2023). Urgensi konsep pembaruan perlindungan hukum terhadap whistleblower tindak pidana korupsi di Indonesia. *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, 30(3), 583-601.
- Armitage, C. J., & Conner, M. (2001). Efficacy of the theory of planned behaviour: A meta-analytic review. *British Journal of Social Psychology*, 40(4), 471-499. <https://doi.org/10.1348/014466601164939>
- Arnold, D. F., & Ponemon, L. A. (1991). Internal auditors' perceptions of whistle-blowing and the influence of moral reasoning: An experiment. *A Journal of Practice & Theory*, 10(2), 1-15.
- Ataman, B. (2010). Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. *Maliye Finans Yazıları* (87), 17-26.
- Ates, A., & Bititci, U. (2011). Change process: A key enabler for building resilient SMEs. *International Journal of Production Research*, 49(18), 5601-5618.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 191-205.
- Aydan, S., & Kaya, S. (2018). Sağlık sektöründe ihbarcılık: Bir üniversite hastanesinde çalışan hemşire ve sekreterler üzerine bir uygulama. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 21(1), 41-63.
- Ayers, S., & Kaplan, S. E. (2005). Wrongdoing by consultants: An examination of employees’ reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, 57, 121-137.
- Bailey, V. (2016), “Proactive or reactive leadership, which is most effective in the workplace?”, <https://blog.vistage.co.uk/proactive-or-reactive-leadership-which-is-most-effective-in-the-workplace>.

- Baldassarri, D., & Grossman, G. (2011). Centralized sanctioning and legitimate authority promote cooperation in humans. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 108(27), 11023-11027.
- Bańka, A. (2015). Intencjonalne konstruowanie przyszłości i wyprzedzające realizowanie celów: walidacja Skali Proaktywności Ogólnej. *Czasopismo Psychologiczne*, 21(1), 97-115.
- Barnett, T., Bass, K., & Brown, G. (1996). Religiosity, ethical ideology, and intentions to report a peer's wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 15(11), 1161-1174.
- Barsky, A. (2011). Investigating the effects of moral disengagement and participation on unethical work behavior. *Journal of Business Ethics*, 104(1), 59–75.
- Bartlett, J. E., Kotrlik, J. W., & Higgins, C. C. (2001). Organizational research: Determining appropriate sample size in survey research. *Information Technology, Learning, and Performance Journal*, 19(1), 43–50.
- Baruch, Y., & Holtom, B. C. (2008). Survey response rate levels and trends in organizational research. *Human Relations*, 61(8), 1139–1160.
<https://doi.org/10.1177/0018726708094863>
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, 35-62.
- Becker, D., Connolly, J., Lentz, P., & Morrison, J. (2006). Using the business fraud triangle to predict academic dishonesty among business students. *Academy of Educational Leadership Journal*, 10(1), 37-54.
- Bergemann, P. (2024). How social influence affects reporting: toward an integration of crime reporting, whistleblowing, and denunciation. *Annual Review of Sociology*, 50, 209-228.
- Berger, L., Perreault, S., & Wainberg, J. (2017). Hijacking the moral imperative: How financial incentives can discourage whistleblower reporting. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 36(3), 1-14.
- Berryman, R. G. (1960). Auditing standards and the law. *The Accounting Review*, 35(1), 70-80.

- Bircan, G. (2024). Hile mi suistimal mi? Bütünleştirici literatür değerlendirmesi yöntemi ile kavramsal bir analiz. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 46(2), 331-354.
- Blough, C. G. (1949). Auditing standards and procedures. *The Accounting Review*, 24(3), 265-271.
- Bouville, M. (2008). Whistle-blowing and morality. *Journal of Business Ethics*, 81(3), 579-585.
- Bowen, P. A., Edwards, P. J., & Cattell, K. (2012). Corruption in the South African construction industry: A thematic analysis of verbatim comments from survey participants. *Construction Management and Economics*, 30(10), 885-901.
- Boyle, D. M., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2015). The effect of alternative fraud model use on auditors' fraud risk judgments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(6), 578-596.
- Brewer, G. A., & Selden, S. C. (1998). Whistle blowers in the federal civil service: New evidence of the public service ethic. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8(3), 413-440.
- Brink, A. G., Lowe, D. J., & Victoravich, L. M. (2013). The effect of evidence strength and internal rewards on intentions to report fraud in the Dodd-Frank regulatory environment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 87-104.
- Brown, J. O., Hays, J., & Martin T. Stuebs, J. (2016). Modeling accountant whistleblowing intentions: applying the theory of planned behavior and the fraud triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 28-56.
- Bubilek, O. (2017). Importance of Internal Audit and Internal Control in an Organization—Case Study. International Business Degree Thesis.
- Büyüköztürk, Ş., Akgün, Ö. E., Demirel, F., Karadeniz, Ş., & Çakmak, E. K. (2015). Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri (30. Baskı). Ankara: Pegem Akademi.
- Caillier, J. G. (2017). Public service motivation and decisions to report wrongdoing in US federal agencies: Is this relationship mediated by the seriousness of the wrongdoing. *The American Review of Public Administration*, 47(7), 810-825.
- Cankar, İ. (2006). Denetimin yeni paradigması: sürekli denetim. *Sayıştay Dergisi*, (61), 69-81.

- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2005). Unethical and fraudulent financial reporting: applying the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 60(2), 115-129.
- Cassematis, P. G., & Wortley, R. (2013). Prediction of whistleblowing or non-reporting observation: The role of personal and situational factors. *Journal of Business Ethics*, 117(3), 615-634.
- Celep, C. ve Konaklı, T. (2012). Bilgi uçurma: Eğitim örgütlerinde etik ve kural dışı uygulamalara yönelik bir tepki. *E-Uluslararası Eğitim Araştırmaları Dergisi*, 3(4), 65-88.
- Chang, M. K. (1998). Predicting unethical behavior: a comparison of the theory of reasoned action and the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 17(16), 1825-1834.
- Chen, C. P., & Lai, C. T. (2014). To blow or not to blow the whistle: The effects of potential harm, social pressure and organisational commitment on whistleblowing intention and behaviour. *Business Ethics: A European Review*, 23(3), 327-342.
- Chen, L. (2019). A review of research on whistle-Blowing. *American Journal of Industrial and Business Management*, 9(2), 295–305.
- Chimonaki, C., Papadakis, S., & Lemonakis, C. (2023). Perspectives in fraud theories—A systematic review approach. *F1000Research*, 12, 933.
- Chiu, R. K. (2003). Ethical judgment and whistleblowing intention: Examining the moderating role of locus of control. *Journal of Business Ethics*, 43(1/2), 65-74.
- Cho, Y. J., & Song, H. J. (2015). Determinants of whistleblowing within government agencies. *Public Personnel Management*, 44(4), 450-472.
- Christian, P. C. (2010). Sales tax enforcement: An empirical analysis of compliance enforcement methodologies and pathologies. FIU Electronic Theses and Dissertations. 335. <https://digitalcommons.fiu.edu/etd/335>
- Chun, C. (1997). On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions. *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), 247-250.
- Cieslewicz, J. K. (2012). The fraud model in international contexts: a call to include societal-level influences in the model. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 4(1), 214-254.

- Cochran, W. G. (1977). Sampling techniques (3rd ed.). John Wiley & Sons.
- Cohen, J., (1992). A power primer. *Psychol. Bull.*, 112 (1), 155.
- Cohen, J., Ding, Y., Lesage, C., & Stolowy, H. (2010). Corporate fraud and managers' behavior: Evidence from the press. *Journal of Business Ethics*, 95, 271-315.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). Internal control — Integrated framework. COSO. <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2017). Enterprise risk management, internal control, and fraud deterrence framework. <https://www.coso.org>
- Conner, M., & Armitage, C. J. (1998). Extending the theory of planned behavior: A review and avenues for further research. *Journal of Applied Social Psychology*, 28(15), 1429-1464.
- Copeland, Jr., J. E. 2005. Ethics as an imperative. *Accounting Horizons* 19(1): 35–43. doi:10.2308/acch.2005.19.1.35
- Cressey, D. R. (1950). The criminal violation of financial trust. *American Sociological Review*, 15(6), 738-743.
- Cressey, D. R. (1953). *Other People's Money: A Study of the Social Psychology of Embezzlement*. Glencoe: IL: Free Press.
- Cressey, D. R. (1973). Advance notice and government by law within criminal confederations. *International Journal of Criminology & Penology*.
- Crowe, H. (2011). Putting the fraud in fraud: Why the fraud triangle is no longer enough. *Crowe*. <https://www.crowe.com/global>
- Culiberg, B., & Mihelic, K. K. (2017). The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. *Journal of Business Ethics*, 146(4), 787-803.
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. (2009). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting and the Public Interest*, 9(1), 191-220.
- Curtis, M. B., Conover, T. L., & Chui, L. C. (2012). A cross-cultural study of the influence of country of origin, justice, power distance, and gender on ethical decision making. *Journal of International Accounting Research*, 11(1), 5-34.

- Çankaya, F., Dinç, E., & Kara, M. (2012). İç denetimin başarısını etkileyen denetim türleri: Türkiye tarım kredi kooperatifleri üzerinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (39), 47-67.
- Çetin, B., & Önal, Ö. Ü. S. (2022). ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB) İnceleme ve Yaptırım Raporlarının Dört Büyük Denetim Firması Yöntünden İncelenmesi. İksad Yayınevi, ISBN: 978-625-8246-61-2.
- Çömlekçi, F., Kepekçi, C., & Erdoğan, M. (1992). Muhasebe Denetimi. Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık.
- Dalak, G. (2000). Denetim ve kalite denetimi. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (1), 65-79.
- Dalton, D., & Radtke, R. R. (2013). The joint effects of machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 117(1), 153-172.
- Dasgupta, S., & Kesharwani, A. (2011). *Whistleblowing: A survey of literature* (pp. 57-70). SSRN.
- Deloitte. (2013). *Financial crimes survey report 2013*. 12 Aralık 2023 tarihinde http://ndc.gov.bd/lib_mgmt/webroot/earticle/1181/Deloitte_Financial_Crimes_Survey_Report-2013.pdf adresinden erişildi.
- Demir, M., Ülker, Y., & Arslan, Ö. (2018). İç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(5), 82-104.
- Demirtaş Aydoğan, S. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi (ICAIR)*, 771-785.
- Doğan, B., & Hilal, E. (2019). *Türkiye’de Muhasebe Denetimi*. Hiperlink.
- Doğan, K. C. (2015). Yönetimin bir fonksiyonu olarak denetim ve kamu yönetimindeki yeri. *Ombudsman Akademik Dergisi*, (3), 107-141.
- Doğan, M. & Hilal, S. (2019). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Doig, A. (2013). *Fraud*. London: Willan. <https://doi.org/10.4324/9781843926115>
- Dorminey, J., Fleming, A. S., Kranacher, M. J., & Riley Jr, R. A. (2012). The evolution of fraud theory. *Issues in Accounting Education*, 27(2), 555.

- Dozier, J. B., & Miceli, M. P. (1985). Potential predictors of whistle-blowing: A prosocial behavior perspective. *Academy of Management Review*, 10(4), 823-836.
- Dönmez, A., & Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig/Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi* (36), 69-91.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının ABD genel kabul görmüş denetim standartları-AB sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 9(4), 52-78.
- Dungan, J., Waytz, A., & Young, L. (2015). The psychology of whistleblowing. *Current Opinion in Psychology*, 6, 129-133.
- Durmuş, A. F., (2019). Denetim Beklenti Teorileri ve Eğitimin Denetim Beklenti Boşluğunun Azaltılmasındaki Rolü. Denetimde Seçme Konular 2 (pp.81-108), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dworkin, T. M. (2007). SOX and whistleblowing. *Michigan Law Review*, 105(8), 1757–1780
- Dworkin, T. M., & Baucus, M. S. (1998). Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. *Journal of Business Ethics*, 17(12), 1281-1298.
- Elitaş, C. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes - Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ellickson, R. C. (1987). A critique of economic and sociological theories of social control. *The Journal of Legal Studies*, 16(1), 67-99.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.
- Erkmen, T., Çalışkan, A. Ö., & Esen, E. (2014). An empirical research about whistleblowing behavior in accounting context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2), 229-243.
- Ertekin, Y. (2004). Çağdaş yönetim ve denetim. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 55-67.
- Ertikin, K. (2017). Bağımsız denetimde bir dönüm noktası: enron olayı ve sarbanes-oxley yasası. *Financial Analysis/Mali Cozum Dergisi*, (141), 101-119.

- Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing?—A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)*, 94(3/4), 83-92. <https://mab-online.nl/article/50375/>
- Farrell, D. (1983). Exit, voice, loyalty, and neglect as responses to job dissatisfaction: A multidimensional scaling study. *Academy of Management Journal*, 26(4), 596-607.
- Feldman, Y., & Lobel, O. (2008). Decentralized enforcement in organizations: an experimental approach. *Regulation & Governance*, 2(2), 165-192.
- Feldman, Y., & Lobel, O. (2009). The incentives matrix: the comparative effectiveness of rewards, liabilities, duties and protections for reporting illegality. *Texas Law Review*, 88, 1151-1212.
- Festinger, L. (1957). Social comparison theory. *Selective Exposure Theory*, 16(401), 3.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Free, C. (2015). Looking through the fraud triangle: A review and call for new directions. *Meditari Accountancy Research*, 23(2), 175-196.
- Gao, L., & Brink, A. G. (2017). Whistleblowing studies in accounting research: A review of experimental studies on the determinants of whistleblowing. *Journal of Accounting Literature*, 38(1), 1-13.
- Gerlofstig, C. (2010). Auditor 2.0: how Swedish auditors balance the profession with marketing. International Marketing Master Programme, Kristianstad University School of Health and Society.
- Glueck, W.F. and Jauch, L.R. (1984), *Business Policy and Strategic Management*, McGraw-Hill, New York, NY.
- Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.
- Gökten, P. O., & Gökten, S. (2016). Uluslararası eğitim standartlarına genel bakış: Geçerliğinin Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 49-66.

- Greenberg, M. S., & Beach, S. R. (2004). Property crime victims' decision to notify the police: Social, cognitive, and affective determinants. *Law and Human Behavior*, 28, 177-186.
- Gunasegaran, M., Basiruddin, R., Abdul Rasid, S. Z., & Mohd Rizal, A. (2018). The case studies of fraud prevention mechanisms in the Malaysian medium enterprises. *Journal of Financial Crime*, 25(4), 1024-1038.
- Gundlach, M. J., Douglas, S. C., & Martinko, M. J. (2003). The decision to blow the whistle: A social information processing framework. *Academy of Management Review*, 28(1), 107-123.
- Gunsalus, C. K. (1998). Preventing the need for whistleblowing: Practical advice for university administrators. *Science and Engineering Ethics*, 4, 75-94.
- Guthrie, C. P., & Taylor, E. Z. (2017). Whistleblowing on fraud for pay: Can I trust you?. *Journal of Forensic Accounting Research*, 2(1), A1-A19.
- Gürbüz, H. (1990). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım LTD. ŞTİ.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Pieper, T. M., & Ringle, C. M. (2012a). The use of partial least squares structural equation modeling in strategic management research: a review of past practices and recommendations for future applications. *Long Range Planning*, 45(5-6), 320-340.
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Mena, J. A. (2012b). An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of The Academy of Marketing Science*, 40, 414-433.
- Hair, J., Black, B., Babin, B., & Anderson, R. (2010). *Multivariate data analysis 7th Pearson prentice hall*. Upper Saddle River, NJ, 629-686.
- Hayali, A., Aktaş, R., & Kılıç, M. (2012). Internal control systems in enterprises: The case of Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 3(9), 105-116.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2014). *Principles of auditing: An introduction to international standards on auditing* (3rd ed.). Pearson Education.

- Henik, E. (2015). Understanding whistle-blowing: A set-theoretic approach. *Journal of Business Research*, 68(2), 442-450.
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of The Academy of Marketing Science*, 43, 115-135.
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sinkovics, R. R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. In *New challenges to international marketing* (pp. 277-319). Emerald Group Publishing Limited.
- Homer, E. M. (2020). Testing the fraud triangle: a systematic review. *Journal of Financial Crime*, 27(1), 172-187.
- Hong, P., Huang, C., & Li, B. (2012). Crisis management for SMEs: insights from a multiple-case study. *International Journal of Business Excellence*, 5(5), 535-553.
- Humphrey, E. A., Isenmilia, P. A., & Omoye, A. S. (2023). Fraud pentagon: Detection of financial statement fraud in a firm. *Mediterranean Journal os Social Sciences*, 14.
- Hwang, D., Staley, B., Chen, Y. T., & Lan, J.-S. (2008). Emerald Article: Confucian Culture and Whistle-Blowing by Professional Accountants: An Exploratory Study. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 504-526.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2003). *The role of auditing in public sector governance*. Retrieved from <https://www.theiia.org>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2013). *The three lines of defense in effective risk management and control*. The IIA Global. <https://www.theiia.org>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *International professional practices framework (IPPF)*. <https://www.theiia.org>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2020). *International standards on auditing*. International Federation of Accountants. <https://www.iaasb.org>
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2022). *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*. <https://www.ethicsboard.org>

- International Federation of Accountants (IFAC). (2020). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org>
- International Organization for Standardization (ISO). 2022. ISO 37002. Whistleblowing Management Systems—Guidelines. Geneva: International Organization for Standardization (ISO). <https://www.iso.org/standard/65035.html>
- INTOSAI. (2019). *ISSAI 400: Uygunluk denetimi ilkeleri*. 11 Ekim 2023 tarihinde T.C. Sayıştay Başkanlığı web sitesinden erişildi: [https://www.sayistay.gov.tr/files/2186_ISSAI%20400-%20Uygunluk%20Denetimi%20%C4%B0lkeleri%20%20\(T%C3%BCrk%C3%A7e%20ve%20%C4%B0ngilizce\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/2186_ISSAI%20400-%20Uygunluk%20Denetimi%20%C4%B0lkeleri%20%20(T%C3%BCrk%C3%A7e%20ve%20%C4%B0ngilizce).pdf)
- Jacobs, P., & Schain, L. (2011). The never ending attraction of the Ponzi scheme. *Journal of Comprehensive Research*, 9, 40-46.
- Jeon, S. H. (2017). Where to report wrongdoings? Exploring the determinants of internal versus external whistleblowing. *International Review of Public Administration*, 22(2), 153-171.
- Jia, X., Chowdhury, M., Prayag, G., & Chowdhury, M. M. H. (2020). The role of social capital on proactive and reactive resilience of organizations post-disaster. *International Journal of Disaster Risk Reduction*, 48, 101614.
- Jory, S. R., & Perry, M. J. (2011). Ponzi schemes: A critical analysis. *Journal of Financial Planning*, Online, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1894206>
- K. Nkundabanyanga, S., Omagor, C., & Nalukenge, I. (2014). Correlates of academic misconduct and CSR proclivity of students. *Journal of Applied Research in Higher Education*, 6(1), 128-148.
- Kagias, P., Cheliatsidou, A., Garefalakis, A., Azibi, J., & Sariannidis, N. (2022). The fraud triangle—an alternative approach. *Journal of Financial Crime*, 29(3), 908-924.
- Kagias, P., Sariannidis, N., Garefalakis, A., Passas, I., & Kyriakogkonas, P. (2023). Validating the whistleblowing maturity model using the delphi method. *Administrative Sciences*, 13(5), 120, 1-20. <https://doi.org/10.3390/admsci13050120>
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (5. Baskı). Ankara: Asil Yayıncılık.

- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2011, 2 Kasım). 660 sayılı KHK. 26 Ocak 2022 tarihinde <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20say%C4%B1%C4%B1%20KHK.pdf> adresinden erişildi.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2012, 26 Aralık). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. 26 Ocak 2021 tarihinde T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmî Gazete web sitesinden erişildi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm>
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2017, 11 Kasım). *Türkiye Denetim Standartları*. 21 Ocak 2021 tarihinde https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/2019_etik_kurallar.pdf adresinden erişildi.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). (2021). *Türkiye denetim standartları*. <https://www.kgk.gov.tr>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). *Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2410: Ara Dönem Finansal Bilgilerin Sınırlı Bağımsız Denetimi*. 12 Ekim 2024 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/SBDS_2400.pdf adresinden erişildi.
- Kamu İç Denetim Koordinasyon Kurulu (KİDDK). (2018). *Kamu iç denetim rehberi*. <https://www.idkk.gov.tr>
- Kaplan, S. E., Pope, K. R., & Samuels, J. A. (2010). The effect of social confrontation on individuals' intentions to internally report fraud. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 51-67.
- Kaptein, M. (2011). From Inaction to External Whistleblowing: The Influence of the Ethical Culture of Organizations on Employee Responses to Observed Wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 98(3), 513-530.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., & Dimou, A. (2010). Effectiveness of internal control system in the Greek Bank Sector. *The Southeuropean Review of Business Finance & Accounting*.

- Karagiorgos, T., Drogas, G., Eleftheriadis, I., & Christodoulou, P. (2009). Efficient risk management and internal audit. *International Journal of Management Research and Technology*, 3(2), 429-436.
- Karanfiloğlu, A. Y. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay Dergisi* (35), 28-37.
- Karcıoğlu, R., & Yanık, R. (2010). Uluslararası iç denetim standartları ve Türkiye'nin ilk 500 büyük sanayi kuruluşunda bir uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(4), 229-241.
- Kassem, R., & Higson, A. (2012). The new fraud triangle model. *Journal of Emerging Trends In Economics and Management Sciences*, 3(3), 191-195.
- Katz, D. M. (2014). SEC Dishing Out \$300,000 Whistleblower Award to Internal Auditor. 24 Aralık 2024 tarihinde <http://ww2.cfo.com/regulation/2014/09/sec-dishing-300000-whistlebloweraward-internal-auditor/> adresinden alındı.
- Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim. İSMIMO. <https://ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-49/--2212>
- Kayhan, M. G., & Çakmak, A. F. (2020). Hileli finansal raporlama faaliyetinin ortaya çıkarılmasında ihbar niyetinin planlanmış davranış teorisi ile irdelenmesi. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(3), 762-775.
- Kazan, G. (2021). Hile üçgeni, hile elması ve hile beşgeni: Hile eylemlerinin nedenlerine ilişkin teorilere kavramsal bakış. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62, 245-258.
- Kebeli, A. (2020). Kamu iç denetiminde performans denetimin yeri. *Denetişim*, (20), 5-34.
- Keenan, J. P. (2000). Blowing the whistle on less serious forms of fraud: A study of executives and managers. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 12(4), 199-217.
- Keenan, J. P. (2002). Comparing indian and american managers on whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 14(2/3), 79-89.

- Keil, M., Tiwana, A., Sainsbury, R., & Sneha, S. (2010). Toward a theory of whistleblowing intentions: A benefit-to-cost differential perspective. *Decision Sciences*, 41(4), 787-812.
- Khan, J., Saeed, I., Zada, M., Ali, A., Contreras-Barraza, N., Salazar-Sepúlveda, G., & Vega-Muñoz, A. (2022). Examining Whistleblowing Intention: The Influence of Rationalization on Wrongdoing and Threat of Retaliation. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 19(3), 1752. <https://doi.org/10.3390/ijerph19031752>
- Kırpık, C. (2025). Türk Hukukunda İşçinin İfşa ve İhbar Hakkı (Whistleblowing). *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 16(61).
- King, G. (1999). The implications of an organization's structure on whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 20(4), 315-326.
- King, G. (2001). Perceptions of intentional wrongdoing and peer reporting behavior among registered nurses. *Journal of Business Ethics*, 34(1), 1-13.
- King, T., Dennis, C., & Wright, L. T. (2008). Myopia, customer returns and the theory of planned behaviour. *Journal of Marketing Management*, 24(1-2), 185-203.
- Konovsky, M. A. (2000). Understanding procedural justice and its impact on business organizations. *Journal of management*, 26(3), 489-511.
- Korkulutaş, D., & Güven, M. (2025). Örgüt Performansı ve Rekabet Avantajının Stratejik Liderlik Bağlamında Değerlendirilmesi. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(1), 72-90.
- Koronis, E., & Ponis, S. (2018). Better than before: the resilient organization in crisis mode. *Journal of Business Strategy*, 39(1), 32-42.
- Köse, S., Dolma, S., & Mohan Bursalı, Y. (2023). Örgütsel Adalet ve Yönetici Desteği ile İhbarcılık Arasındaki İlişkide Psikolojik Güvenliğin Aracılık Rolü. *Turkish Studies-Economics, Finance, Politics*.
- KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler. (2013). *Integrity Survey 2013*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2013/08/Integrity-Survey-2013-O-201307>
- KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler). (2016). *Denetimin değeri*.

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf>

- Kranacher, M. J., Riley, R. A., & Wells, J. T. (2011). *Forensic Accounting and Fraud Examination, 1st Edition*, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- 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. <https://doi.org/10.21180/kuiibf.2018136801>
- Kürklü, E. (2023). *Bağımsız Denetimde Gönüllü Rotasyonu Etkileyen Faktörler*. Eğitim Yayınevi.
- Lakis, V., & Giriūnas, L. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142-152.
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2019). Whistleblowing triangle: Framework and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 160, 189-204.
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2021). To blow or not to blow the whistle: The role of rationalization in the perceived seriousness of threats and wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 169(3), 517-535.
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of business ethics*, 152(2), 573-588. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3318-0>
- Lavena, C. F. (2016). Whistle-blowing: Individual and organizational determinants of the decision to report wrongdoing in the federal government. *The American Review of Public Administration*, 46(1), 113-136.
- Lee, G., & Xiao, X. (2018). Whistleblowing on accountancy-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41(1), 22-46.
- Leland, A. (2024, June 20). Fundamentals of the COSO Framework: Building Blocks for Integrated Internal Controls. *AuditBoard*. Retrieved from <https://auditboard.com/blog/coso-framework-fundamentals>
- Liebenau, B., R. (2006). Whistleblowing rules: Best practice-assessment and revision of rules existing in eu institutions. European Commission, Budgetary Support Unit Budgetary Affairs.

- Lin, C. C., Chiu, A. A., Huang, S. Y., & Yen, D. C. (2015). Detecting the financial statement fraud: The analysis of the differences between data mining techniques and experts' judgments. *Knowledge-Based Systems*, 89, 459-470.
- Lister, L. M. (2007). A practical approach to fraud risk: comprehensive risk assessment can enable auditors to focus anti-fraud efforts on areas where their organization is most vulnerable. *Internal Auditors*, 64(6).
- Liyanarachchi, G. A., & Adler, R. (2011). Accountants' whistle-blowing intentions: The impact of retaliation, age, and gender. *Australian Accounting Review*, 21(2), 167-182.
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. *Journal of business ethics*, 89(1), 37-57.
- Lokanan, M. E. (2015, September). Challenges to the fraud triangle: Questions on its usefulness. In *Accounting Forum* (Vol. 39, No. 3, pp. 201-224). No longer published by Elsevier.
- López-Villar, O., & Dolva, J. (2021). Audits. *Quality Management and Accreditation in Hematopoietic Stem Cell Transplantation and Cellular Therapy: The JACIE Guide*, 25-34.
- MacGregor, J., & Stuebs, M. (2014). The silent Samaritan syndrome: Why the whistle remains unblown. *Journal of Business Ethics*, 120(2), 149-164.
- MacNab, B. R., & Worthley, R. (2008). Self-efficacy as an intrapersonal predictor for internal whistleblowing: a us and canada examination. *Journal of Business Ethics*, 79(4), 407-421.
- Madawaki, A., Ahmi, A., & Ahmad, H. N. (2017). Internal audit function: A comparison between private and public sector in Nigeria. *SHS Web of Conferences*, 34, Article 01004. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20173401004>
- Malm, H. M. (2000). Bad samaritan laws: Harm, help, or hype. *Law and Philosophy*, 19(6), 707-750.
- Marcoulides, G. A., Chin, W. W., & Saunders, C. (2009). A critical look at partial least squares modeling. *MIS Quarterly*, 33(1), 171-175.
- Mautz, R. K. (1972). Toward a philosophy of auditing. *Proceedings of the University of Kansas Symposium on Auditing Problems*. 85-95.

- McCabe, L. (1984). Police officers' duty to rescue or aid: are they only good samaritans? *California Law Review*, 72(4), 661-696.
- Memiş, M. Ü., & Tüm, K. (2011). Sürekli denetim süreci ve iç denetim ilişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37), 145-162.
- Mercan, N., Altınay, A., & Aksanyar, Y. (2015). 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 amprik bir çalışma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85), 111-128.
- MESICIC. (2013). *Audit report: Mechanism for follow-up on the implementation of the Inter-American convention against corruption*. Organization of American States. http://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_guy_audit.pdf
- Mesmer-Magnus, J. R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277-297.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1985). Characteristics of organizational climate and perceived wrongdoing associated with whistle-blowing decisions. *Personnel Psychology*, 38(3), 525-544.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1989). The incidence of wrongdoing, whistle-blowing, and retaliation: results of a naturally occurring field experiment. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 2(2), 91-108.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (1992). *Blowing the whistle: The organizational and legal implications for companies and employees*. Lexington Books.
- Miceli, M. P., & Near, J. P. (2002). What makes whistle-blowers effective? Three field studies. *Human relations*, 55(4), 455-479.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2008). *Whistle-blowing in organizations*. Psychology Press.

- Miceli, M. P., Near, J. P., & Dworkin, T. M. (2009). A word to the wise: How managers and policy-makers can encourage employees to report wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 86(3), 379-396.
- Miceli, M. P., Rehg, M., Near, J. P., & C. Ryan, K. (1999). Can laws protect whistle-blowers? Results of a naturally occurring field experiment. *Work and Occupations*, 26(1), 129-151.
- Miethe, J. R. (1999). Whistle-blower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption. *Work and Occupations*, 26(1), 107-128.
- Miethe, T. D., & Rothschild, J. (1994). Whistleblowing and the control of organizational misconduct. *Sociological Inquiry*, 64(3), 322-347.
- Milgram, S. (1963). Behavioral study of obedience. *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 67(4), 371-378.
- Miller, W. B. (2011). Comparing the TPB and the TDIB framework. *Vienna Yearbook of Population Research*, 9, 19-29.
- Moberly, R. E. (2006). Sarbanes Oxley's structural model to encourage corporate whistleblowers. *Brigham Young University Law Review*, (5), 1107-1176.
- Moeller, R. (2016). COSO internal control – Integrated framework. *Journal of Accountancy*. <https://www.journalofaccountancy.com>
- Moeller, R. R. (2016). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge* (8th ed.). New Jersey: John Wiley & Sons. <https://doi.org/10.1002/9781119016984>
- Mohamed Yusof, K. (2016). Fraudulent financial reporting: An application of fraud models to malaysian public listed companies (Doctoral dissertation, University of Hull).
- Muda, I., Erlina, I. Y., & Nasution, AA. (2018). Performance audit and balanced scorecard perspective. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 9(5), 1321-1333.
- Murphy, P. R., & Dacin, M. T. (2011). Psychological pathways to fraud: Understanding and preventing fraud in organizations. *Journal of Business Ethics*, 101, 601-618.

- Mustapha, R., Fauzi, M. A., Soon, O. T., Wei, L. H., & Yee, C. M. (2024). Employee perception of whistleblowing in the workplace: A systematic bibliometric review. *Pakistan Journal of Life & Social Sciences*, 22(1).
- Nayır, D., 2012, Kurumsal Etik ve Whistleblowing, Pozitif Yayınları, ISBN 978-605-5514-71-6, İstanbul.
- Near, J. P., & Dworkin, T. M. (1998). Responses to legislative changes: Corporate whistleblowing policies. *Journal of Business Ethics*, 17(14), 1551-1561.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1995). Effective whistle-blowing. *Academy of Management Review*, 20(3), 679–708.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1996). Whistle-blowing: Myth and reality. *Journal of Management*, 22(3), 507–526.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (2008). Wrongdoing, whistle-blowing, and retaliation in the US government: What have researchers learned from the Merit Systems Protection Board (MSPB) survey results?. *Review of Public Personnel Administration*, 28(3), 263-281.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (2016). After the wrongdoing: What managers should know about whistleblowing. *Business Horizons*, 59(1), 105-114.
- Near, J. P., Rehg, M. T., Scotter, J. R., & Miceli, M. P. (2004). Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? *Business Ethics Quarterly*, 14(2), 219-242.
- Nie, J. (2017). *When internal control meets internal audit: Conflict or combine?* Open Journal of Accounting, 6, 43–51. <https://doi.org/10.4236/ojacct.2017.62004>
- Nunkoo, R., & Ramkissoon, H. (2010). Gendered theory of planned behaviour and residents' support for tourism. *Current Issues in Tourism*, 13(6), 525-540.
- O'Fallon, M. J., & Butterfield, K. D. (2012). A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996–2003. *Journal of Business Ethics*, 59(4), 375-413.
- Okan Gökten, P., & Gökten, S. (2016). Uluslararası eğitim standartlarına genel bakış: Geçerliğinin Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 49-66.

- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, (100), 42-94.
- Oliver, D. (2003). Whistle-blowing engineer. *Journal of Professional Issues in Engineering Education and Practice*, 129(4), 246-256.
- Ololade, B. M. (2025). Internal control systems of SMEs in Nigeria: A proactive or reactive strategy against employees' fraud?. *Journal of Financial Crime*, 32(1), 49-63.
- Otero, A. R. (2019). Information Technology Control and Audit (Fifth Edition b.). New York: CRC Press, Taylor & Francis Group.
- Özdemir E. N., 2015. Whistleblowing (bilgi ifşasının) örgütsel güvene etkileri üzerine bir alan araştırması, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Özgenç, O. Ö., & Özgenç, İ. (2024). Bilgi İfşasının İş Tatmini Üzerine Etkisinin İncelenmesi: İstanbul Örneği. *Sosyal Bilimler Dergisi (The Journal Of Social Sciences)*, 70, 353-371.
- Park, H. (2005). Whistleblowing as planned behavior: a survey of korean police officers, Chung-Ang University Division of Public Policy, College of Social Sciences Republic of Korea, Ethics Conference Leuven, June 2-5 http://soc.kuleuven.be/io/ethics/paper/Paper%20WS2_pdf/Heungsik%20Park.pdf
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2009). Whistleblowing as planned behavior – A survey of South Korean police officers. *Journal of Business Ethics*, 85(4), 545–556.
- Park, H., Blenkinsopp, J., Oktem, M. K., & Omurgonulsen, U. (2008). Cultural orientation and attitudes toward different forms of whistleblowing: A comparison of South Korea, Turkey, and the UK. *Journal of Business Ethics*, 82(4), 929-939.
- Pearson, C. M., & Clair, J. A. (1998). Reframing crisis management. *Academy of Management Review*, 23(1), 59-76.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The essential guide to internal auditing* (2nd ed.). Wiley.
- Pickett, K. S. (2010). *The internal auditing handbook* (3rd ed.). John Wiley & Sons, Inc. <https://doi.org/10.1002/9781119202073>
- PricewaterhouseCoopers (2009). Business upheaval: Internal audit weighs its role amid the recession and evolving enterprise risks. Internal audit services: State of the internal audit profession study. [Online] Available from:

- http://www.pwc.com/en_US/us/internalaudit/assets_internal_audit_profession_study_09.pdf [Accessed: 8 September 2009].
- Qusqas, F., & Kleiner, B. H. (2001). The difficulties of whistleblowers finding employment. *Management Research News*, 24(3/4), 97-100.
- Rabie, M. O., & Malek, M. A. (2020). Ethical leadership and whistleblowing: Mediating role of stress and moderating effect of interactional justice. *SEISENSE Journal of Management*, 3(3), 1-11.
- Randall, D. M., & Gibson, A. M. (1991). Ethical decision making in the medical profession: An application of the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 10, 111-122.
- Ravishankar, Lilanthi. 2003. Encouraging Internal Whistleblowing in Organizations. Available online: www.scu.edu/ethics/publications/submitted/whistleblowing.html (accessed on 16 February 2024).
- Reckers-Sauciuc, A. K., & Lowe, D. J. (2010). The influence of dispositional affect on whistleblowing. *Advances in Accounting*, 26(2), 259-269.
- Ringle, C. M. (2015). Partial least squares structural equation modelling (PLS-SEM) using SmartPLS 3. *Computational data analysis and numerical methods VII WCDANM. Portugal*.
- Rivis, A., & Sheeran, P. (2003). Descriptive norms as an additional predictor in the theory of planned behaviour: A meta-analysis. *Current Psychology*, 22(3), 218-233. <https://doi.org/10.1007/s12144-003-1018-2>
- Roy, S. K., Balaji, M. S., Quazi, A., & Quaddus, M. (2018). Predictors of customer acceptance of and resistance to smart technologies in the retail sector. *Journal of Retailing and Consumer Services*, 42, 147-160.
- Sağlar, J., & Tuan, K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Sağmanlı, M., & Cömert, Ç. E. (2010). Denetçi olarak atanabilme kriterleri ve bu konudaki Türk ticaret kanunu tasarısı hükümlerinin alman ticaret kanunu ile karşılaştırılması. *Mali Çözüm*, 41-70.

- Santos, S., & Larasati, M. (2025). Whistleblowing intentions of accountants and auditors: evidence from the philippines and indonesia. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, (4), 40.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63–80. <https://doi.org/10.1108/02686900610634766>
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
- Schuchter, A., & Levi, M. (2015, September). Beyond the fraud triangle: Swiss and Austrian elite fraudsters. In *Accounting Forum* (Vol. 39, No. 3, pp. 176-187). No longer published by Elsevier.
- Scott, R. (2000). The pregnant woman and the good samaritan. *Oxford Journal of Legal Studies*, 20(3), 407-436.
- Seifert, D. L. (2006). The influence of organizational justice on the perceived likelihood of whistle-blowing (Doctoral dissertation, Washington State University).
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 707-717.
- Selimoğlu, S. K., & Altunel, M. (2020). Şirketlerin karşılaştıkları hile ve suistimal kaynaklı zararların uluslararası boyutlarının analizi. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 9(17), 108-135.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22). 30 Ocak 2024 tarihinde <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, adresinden erişildi.
- Shahabuddin, A., Alam, A., & Azad, M. M. (2011). Internal controls in management information system. *International Journal of Computer Information Systems*, 2(6), 58-78.
- Sheppard, B. H., Hartwick, J., & Warshaw, P. R. (1988). The theory of reasoned action: a meta-analysis of past research with recommendations for modifications and future research. *The Journal of Consumer Research*, 15(3), 325-343.

- Sermaye Piyasası Kurulu. (t.y.). *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ (Seri: X, No: 22)*. 30 Ocak 2024 tarihinde <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> adresinden erişildi.
- Sims, R. L., & Keenan, J. P. (1998). Predictors of external whistleblowing: Organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics*, 17(4), 411-421.
- Singh, K., Best, P., & Mula, J. (2013). Automating vendor fraud detection in enterprise systems. *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 8(2), 1.
- Skalak, S. L., Alas, M. A., & Sellitto, G. (2006). Fraud: An Introduction. In T. W. Golden, S. L. Skalak, & M. M. Clayton, *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. NJ: Wiley, pp. 1-22.
- Skoczylas-Tworek, A. (2019). Proactive and reactive mechanisms for fraud prevention based on the example of WIG20 companies. *Economic and Social Development: Book of Proceedings*, 136-146.
- Smaili, N., & Arroyo, P. (2019). Categorization of whistleblowers using the whistleblowing triangle. *Journal of Business Ethics*, 157, 95-117.
- Smith, R. G. (2008). Coordinating individual and organisational responses to fraud. *Crime Law Soc Change*, 49(5), 379-396.
- Soltani, B. (2014). The anatomy of corporate fraud: A comparative analysis of high profile American and European corporate scandals. *Journal of Business Ethics*, 120, 251-274.
- Soni, F., Maroun, W., & Padia, N. (2015). Perceptions of justice as a catalyst for whistleblowing by trainee auditors in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 23(1), 118-140.
- Sparks, P., Shepherd, R., & Frewer, L. J. (1995). Assessing and structuring attitudes toward the use of gene technology in food production: The role of perceived ethical obligation. *Basic and Applied Social Psychology*, 16(3), 267-285.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360.
- Sutherland, E. H. (1983), *White Collar Crime: The Uncut Version*, Yale University Press, New Haven, CT

- Suyono, E., & Hariyanto, E. (2012). Relationship between internal control, internal audit, and organization commitment with good governance: Indonesian case. *China-USA Business Review*, 11(9), 1237-1245.
<https://www.davidpublisher.com/index.php/Home/Article/index?id=3277>
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using multivariate statistics* (Sixth Edition). USA: Pearson Education Limited.
- Tavakol, M., & Dennick, R. (2011). Post-examination analysis of objective tests. *Medical Teacher*, 33(6), 447-458.
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2010). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of business Ethics*, 93(1), 21-37.
- Taylor, E. Z., & Curtis, M. B. (2013). Whistleblowing in audit firms: Organizational response and power distance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 21-43.
- Tekavčič, M., & Damijan, S. (2021). Forensic Accounting vs Fraud examination: Roles, Importance and Differences. *Journal of Forensic Accounting Profession*, 1(2), 29-47.
- Teo, H., & Caspersz, D. (2011). Dissenting discourse: exploring alternatives to the whistleblowing/silence dichotomy. *Journal of Business Ethics*, 104(2), 237-249.
- Thabit, T., Solaimanzadah, A., & Al-Abood, M. T. (2017). The effectiveness of COSO framework to evaluate internal control system: the case of kurdistan companies. *Cihan International Journal of Social Science*, 1(1), 44.
- The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2016). "The Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse", (Austin, Texas: ACFE, 2016), <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtnn/2016/2016-report-to-the-nations.pdf>
- The Institute of Internal Auditors (IIA), and Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). 2022. Building a Best-in-Class Whistleblower Hotline Program. Lake Mary: IIA. Austin: ACFE.
- Thottoli, M. M. (2021). The relevance of compliance audit on companies' compliance with disclosure guidelines of financial statements. *Journal of Investment Compliance*, 22(2), 137-150.

- TİDE, (2023). Sözlük. İç denetim terimleri sözlüğü, 11 Kasım 2023 <https://www.tide.org.tr/page/142/Sozluk>, adresinden alındı.
- Timurtaş M., (2018). Hastanelerde örgüt kültürü ile bilgi ifşası ilişkisinin değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Tokur Kesgin M. (2024). Araştırmalarda pilot çalışma gerekli mi? *Yaşam Boyu Hemşirelik Dergisi*, 5(1):i-v.
- Tosun, A. (2021). Muhasebe Denetimi ve Denetim Türleri. *Balkan & Near Eastern Journal of Social Sciences (BNEJSS)*, 7.
- Trafimow, D., & Finlay, K. A. (1996). The importance of subjective norms for a minority of people: Between subjects and within-subjects analyses. *Personality And Social Psychology Bulletin*, 22(8), 820-828.
- Transparency International Netherlands (TI-NL). 2019. Whistleblowing Frameworks 2019 Assessing Companies in Trade, Industry, Finance and Energy in The Netherlands. Amsterdam: Traspparency International Netherlands.
- Treviño, L. K., Weaver, G. R., & Reynolds, S. J. (2006). Behavioral ethics in organizations: A review. *Journal of Management*, 32(6), 951–990.
- Trıfu, A. (2018). The audit philosophy, determinant for firm philosophy. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 752-761.
- Trongmateerut, P., & Sweeney, J. T. (2013). The influence of subjective norms on whistleblowing: A cross-cultural investigation. *Journal of Business Ethics*, 112(3), 437-451.
- Tsahuridu, E. E., & Vandekerckhove, W. (2008). Organisational whistleblowing policies: Making employees responsible or liable? *Journal of Business Ethics*, 82(1), 107-118.
- 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.
- Tugas, F. C. (2012). Exploring a new element of fraud: A study on selected financial accounting fraud cases in the world. *American International Journal of Contemporary Research*, 2(6), 112-121.
- Tuğcu, S., & Türedi, H. (2019). Bağımsız denetim açısından iç denetimin önemi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (92), 592-608.

- Turan, B., & İpçioğlu, İ. (2018). Planlı davranış teorisi ile whistleblowing niyetinin incelenmesi: Sağlık sektörü çalışanları üzerinde bir araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 147-166.
- Türedi, H., Gürbüz, F., & Alıcı, Ü. (2014). COSO modeli: İç kontrol yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Türker, M. (2006). Uluslararası denetim standartlarına yakınsama ve Türkiye denetim standartlarının oluşturulması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (19), 87-98.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2016). *İç denetim tanımı ve standartları*. <https://www.tide.org.tr/icerik/ic-denetim>
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), 23 Mayıs 2024 tarihinde <https://www.turmobil.org.tr/:https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/72930aad-2c4a-4592-b492-6b5f4df1c503/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-ozet-tablosu> adresinden alındı.
- Ugwuja, C. G. (2024). Crisis management in organizations: Proactive strategies and reactive measures for organizational resilience. *Newport International Journal of Crisis and Organizational Management (NIJCIAM)*, 4(2), 102–107.
- US Accountability Project. 2015. A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs; Washington, DC: U.S. Government Accountability Office.
- Uyar, S. (2015). Denetim standartlarına göre sınırlı bağımsız denetim (finansal tabloların gözden geçirilmesi). *Mali Çözüm Dergisi*, 142, 15-39.
- Uyar, S., & Yelgen, E. (2015). Bilgi ifşası (whistleblowing) ve denetim. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 85-106.
- Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Kararı Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Uzay, Ş. (2004). MÖDAV 1st Internaional Accounting Conferance. Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı, (s. 435-485). İstanbul.

- Vadera, A. K., Aguilera, R. V., & Caza, B. B. (2009). Making sense of whistle-blowing's antecedents: Learning from research on identity and ethics programs. *Business Ethics Quarterly*, 19(4), 553-586.
- van der Aalst, W. M., van Hee K. M., van der Werf J. M. & Verdonk M. (2010). Auditing 2.0: Using Process Mining to Support Tomorrow's Auditor in Computer, 43(03), 90-93, March 2010, doi: 10.1109/MC.2010.61.
- van Teijlingen, E., & Hundley, V. (2001). The importance of pilot studies. *Social research update*, (35), 1-4. University of Surrey. <https://sru.soc.surrey.ac.uk/SRU35.html>
- Vandekerckhove, W., & Commers, M. R. (2004). Whistle blowing and rational loyalty. *Journal of Business Ethics*, 53(1), 225-233.
- Vandekerckhove, W., & Lewis, D. (2012). The content of whistleblowing procedures: A critical review of recent official guidelines. *Journal of Business Ethics*, 108(2), 253-264.
- Vandekerckhove, W., & Tsahuridu, E. E. (2010). Risky Rescues and the Duty to Blow the Whistle. *Journal of Business Ethics*, 97(3), 365-380.
- Varma, T. N., & Khan, D. A. (2017). SAP system as vendor fraud detector. *Journal of Supply Chain Management Systems*, 6(2), 1-13.
- Vasarhelyi, M. A., Alles, M., Kuenkaikaew, S., & Littlely, J. (2012). The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis. *International Journal of Accounting Information Systems*, 267-281.
- Vašíčková, V. (2019). Crisis management process-a literature review and a conceptual integration. *Acta Oeconomica Pragensia*, 27(3-4), 61-77.
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74(12), 38-42.
- Wyer, C. (2004). Whistblowing im Rahmen der Corporate Governmance. Diplamarbeit für die Höhere Fachprüfung, Für PR-Beraterhnen.
- Yalçın, Ş. (2006). İnsan haklarına deontolojik bir temel. *Liberal Düşünce Dergisi*, (34), 5-12.
- Yardımcıoğlu, M. (2007). Denetim standartlarının dünya ve Türkiye’de gelişim süreci. *Vergi Raporu Dergisi*, 15(91), 74-80.

- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., & Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, muhasebe hileleri ve örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 171-188.
- Yassin, F. M., & Nelson, S. P. (2012). Audit committee and internal audit: Implications on audit quality. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 20(2).
- Yavuz, M. (2011). Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 147-162.
- Yavuz, S. T. (2002). İç kontrol fonksiyonunun bileşenleri. *Bankacılar Dergisi*, (42), 39-56.
- Yaylalı, İ. (2024). Yönetim ve çalışan hilelerinin önlenmesinde hile denetiminin önemi üzerine bir değerlendirme. *İşletme*, 5(1), 105-131.
- Yılancı, M. (2018). Denetim ve Denetçi Kavramları. M. Erdoğan içinde, Muhasebe Denetimi (s. 3-15). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Yıldız, A., & Yılmaz, T. (2020). Uluslararası mesleki uygulama çerçevesi açısından iç denetim süreci ve değerlendirilmesi. *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, 8(2), 257-282.
- Yılmaz, E. (2009). Kurumsal iletişim ve prensiplere dayalı kurumla uyumsuzluk davranışı: Whistleblowing. *Küresel Diyalog: Uluslararası Davraz Kongresi Bildirileri* (ss. 1455–1477). Isparta. https://www.researchgate.net/profile/Emel-Yilmaz/publication/342135265_Kurumsal_Iletisim_ve_Prensiplere_Dayali_Kurumla_Uyusmazlik_Davranisi_Whistleblowing/links/5ee4008c92851ce9e7e04104/Kurumsal-Iletisim-ve-Prensiplere-Dayali-Kurumla-Uyusmazlik-Davranisi-Whistleblowing.pdf
- Yılmaz, E. (2017). *Bağımsız denetim kalitesine ilişkin göstergelere yönelik örnek dünya uygulamaları ve kalite göstergelerinin Türkiye’de uygulanabilirliği* [Uzmanlık tezi, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu]. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/uzmanlik_tezi/TEZ%20\(Uzman%20Esra%20YILMAZ\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/uzmanlik_tezi/TEZ%20(Uzman%20Esra%20YILMAZ).pdf)
- Young, D. W. (2012). *Management Control in Nonprofit Organizations*, Ninth Edition. Cambridge: The Crimson Press, A Division of The Crimson Group, Inc.
- Yücel, E., & Çizel, B. (2018). Bilişsel uyumsuzluk teorisi üzerine kavramsal bir inceleme: Satın alma perspektifi. *Journal of Yasar University*, 13(50), 150-163.

- Zahra, S. A., Priem, R. L., & Rasheed, A. A. (2005). The antecedents and consequences of top management fraud. *Journal of Management*, 31(6), 803-828.
- Zahra, S. A., Priem, R. L., & Rasheed, A. A. (2005). The antecedents and consequences of top management fraud. *Journal of Management*, 31(6), 803-828.
- Zaleznik, A. (1977). Managers and leaders: Are they different?, *Harvard Business Review*, 55(3), 67-78.
- Zellman, G. L. (1990). Child abuse reporting and failure to report among mandated reporters: Prevalence, incidence, and reasons. *Journal of Interpersonal Violence*, 5(1), 3-22.
- Zhang, J., Chiu, R., & Wei, L. (2009). Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: Empirical evidence and implications. *Journal of Business Ethics*, 88(1), 25-41.
- Zulaikha, Z., Hadiprajitno, P., Rohman, A., & Handayani, R. (2021). Effect of attitudes, subjective norms and behavioral controls on the intention and corrupt behavior in public procurement: Fraud triangle and the planned behavior in management accounting. *Accounting*, 7(2), 331-338.

EKLER

Değerli Katılımcılar,

Yanıtlamakta olduğunuz anket formu, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olan "Bağımsız Denetimde Bilgi İfşasında Bulunma Davranışının Planlı Davranış Teorisi Kapsamında İncelenmesi" başlıklı doktora tezinin araştırma kısmında kullanılmak üzere veri toplamak amacıyla hazırlanmıştır. **Araştırmamızda yer alan soruları yanıtsız bırakmamanız ve soruları doğru ve içten yanıtlamanız araştırma sonuçlarının gerçekliği yansıtması açısından büyük önem taşımaktadır.** Lütfen her ifadeyi dikkatlice okuyup yanıtlayınız. **Araştırmadan elde edilecek bilgiler yalnızca bilimsel amaçlar için kullanılacak, başka hiçbir kişi ya da kurumla paylaşılmayacaktır. Sizlerden kimliğinizi tanımlayacak herhangi bir bilgi (Ad-Soyad, telefon, mail adresi vb.) talep edilmemektedir.** Bu araştırma bağımsız denetçi/şirket muhasebecileri için hazırlanmış ve çalışmada bağımsız denetçi/şirket muhasebecilerinin bilgi ifşasında bulunma niyetinin ve davranışının ölçülmesi hedeflenmektedir. **Yaklaşık 10 dakikanızı alacak bu araştırmaya değerli katılımlarınız ve çalışmamıza yapacağınız katkılar için teşekkür ederiz.**

Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ
Aksaray Üniversitesi
Tez Danışmanı

Öğr. Grv. Tülay ÖZBEK
Yozgat Bozok Üniversitesi
Doktora Öğrencisi

Bu çalışmaya tamamen kendi rızamla ve istediğim takdirde çalışmadan ayrılabileceğimi bilerek katılıyorum. Verdiğim bilgilerin bilimsel amaçlarla kullanılmasını kabul ediyorum.

() Evet

() Hayır

I. Lütfen, aşağıdaki tabloda yer alan kişisel bilgilerinizi eksiksiz olarak doldurunuz.

Cinsiyetiniz: 1()Kadın 2()Erkek
Yaşınız: 1()18-25 2()26-30 3()31-35 4()36-40 5()41-45 6()46-+
Medeni Durumunuz: 1() Evli 2() Bekâr
Yasadığınız Şehir:
Çalıştığınız Kurum/Endüstri Türü: 1() İmalat 2() Finansal Hizmetler 3() Madencilik veya Enerji 4() Sağlık Hizmeti/Sektörü 5() Diğer
Toplam Çalışma Süreniz: 1() 1 yıldan az 2() 1-5 yıl 3() 6-10 yıl 4() 11-15 yıl 5() 15 üzeri
Yıllık Şirket Geliri: 1() 1.000.000.000 TL den az 2() 1.000.000.000 TL - 2.500.000.000 TL 3() 2.500.000.001 TL - 25.000.000.000 TL 4() 25.000.000.001 TL - 250.000.000.000 TL 5() 250.000.000.000 TL nin üzerinde
Mesleki Eğitimimde Etik Dersi Aldım: 1() Evet 2() Hayır

II. Meşru İhbarcılık Ölçeği

Sayın Katılımcı,

Bu bölümde çalıştığınız/çalışmakta olduğunuz veya defterini tuttuğunuz kurumda karşılaştığınız etik olmayan bir duruma karşı niyetinizin ölçülmesi hedeflenmektedir. Anket sonuçlarının sağlıklı olabilmesi için soruları samimi ve doğru olarak yanıtlamanızı rica ederiz.

Lütfen aşağıdaki bazı sorularda yer alan “Şirket, Yönetici” vb. ifadelerini CALIŞTIĞINIZ VEYA DEFTERİNİ TUTTUĞUNUZ ŞİRKETE göre cevaplayınız.

Lütfen “(1) Kesinlikle Katılmıyorum” “(5) Kesinlikle Katılıyorum” seçenekleri arasından size en çok uyan her bir ifadeye “X” işareti koyunuz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
NİYET						
1.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmeyi düşünürüm.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	Hileli muhasebe faaliyetini rapor edeceğim.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	Hileli muhasebe faaliyetini rapor ederim.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4.	Hileli muhasebe faaliyetini rapor etmeyi planlıyorum.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmek benim sorumluluğum.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
6.	Hileli muhasebe faaliyetini raporlamak beni daha iyi, profesyonel bir muhasebeci yapacak.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
7.	Hileli muhasebe faaliyetini raporlamak profesyonel bir muhasebecinin sorumluluğudur.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
8.	Durumu kurum dışındaki ilgili yetkililere rapor ederdim.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
9.	Durumu kurum içindeki ilgili kişiye rapor ederdim.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
10.	Kurum dışı ihbar kanallarını kullanırdım.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
11.	Kurum içi ihbar kanallarını kullanırdım.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Lütfen “(1) Kesinlikle Katılmıyorum” “(5) Kesinlikle Katılıyorum” seçenekleri arasından size en çok uyan her bir ifadeye “X” işareti koyunuz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
ALGILANAN (DAVRANIŞSAL) KONTROL (KONTROL İNANÇLARI/TEPKİ)						
1.	Yöneticim tarafından hileli muhasebe faaliyeti bildirildiği için *misilleme yapılması korkusu hileli muhasebe faaliyetinin rapor edilmesini zorlaştırır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	Kurumumun üst düzey finansal yöneticilerinden gelecek misilleme yapma korkusu, hileli muhasebe faaliyetinin rapor edilmesini zorlaştırır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	Şirketimin misilleme yapma korkusu, hileli muhasebe faaliyetinin rapor edilmesini zorlaştıran bir rol oynayacaktır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4.	Diğer muhasebe meslek mensuplarından gelecek misilleme korkusu, hileli muhasebe faaliyetini raporlamamı zorlaştıracaktır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5.	Düzenleyici kurumların misilleme yapma korkusu, hileli muhasebe faaliyetini raporlamamı zorlaştıracaktır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
6.	Çalıştığım kurum hileli muhasebe faaliyetini bildirmemin her aşamasını engelleyecek veya göz ardı edecek.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
7.	Bu süreçte karşı karşıya kalacağım zorluklar benim katlanamayacağım kadar büyük boyutta (stresli vs.) olacak.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
8.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem hiçbir şeyi değiştirmeyecek.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
9.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda çalıştığım kurumun düşmanca yaklaşımına maruz kalacağım.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

* Misilleme; herhangi bir olay karşısında yapılan bir duruma karşılık vermektir. Misilleme ihtimalleri; İşten çıkarma, mobing, iş yerindeki bazı imkân ve olanakların kısıtlanması, diğer çalışanların soğuk tutumu, amir veya yönetimin karar verme ve işle ilgili faaliyetlerden dışlaması, yerinin veya görevinin değiştirilmesi gibidir.

Lütfen “(1) Kesinlikle Katılmıyorum” “(5) Kesinlikle Katılıyorum” seçenekleri arasından size en çok uyan her bir ifadeye “X” işareti koyunuz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
ALGILANAN (ÖZNEL) NORMLAR (NORMATİF İNANÇLAR)						
1.	Hissedarlarımız hileli muhasebe faaliyetini raporlayarak bildirmem gerektiğini düşünürler.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	Yöneticim hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünmektedirler.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	Üst düzey finansal yöneticilerim, hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünür.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4.	Şirketimin kültürü hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiği yönünde ve şirket kültürümün gerektirdiği şeyleri yapmak istiyorum.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5.	Diğer muhasebe meslek mensupları, hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünür.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
6.	Mali düzenleyici kurumlar, hileli muhasebe faaliyetini bildirmem gerektiğini düşünür.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
7.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda aile üyelerim benimle gurur duyar.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
8.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda iş arkadaşlarım, yöneticim benimle gurur duyar.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
9.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda arkadaşlarım, komşularım benimle gurur duyar.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
ALGILANAN (ÖZNEL) NORMLAR (DUYARLILIK)						
1.	Daha az vergi ödenmesi için raporlanmayan satışların olması durumunda bu satışların raporlanması ve bildirilmesi önemlidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	İşletme tarafından karşılanan harcamaların şişirilerek, çalışanın kişisel menfaat sağladığı durumların raporlanması ve bildirilmesi önemlidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	Banka kredisi almak veya çeşitli devlet teşviklerinden yararlanmak için yapılan finansal tablo hatalarını raporlamak ve bildirmek önemlidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4.	İşletmenin ilişkili olduğu üçüncü taraflardan, çalışanın kişisel menfaat sağladığı durumların raporlanması ve bildirilmesi önemlidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

ALGILANAN (ÖZNEL) NORMLAR (MOTİVASYON-GÜDÜ)						
1.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda aile üyelerimin beni onaylayıp onaylamamaları önemlidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda iş arkadaşlarımla, yöneticimin beni onaylayıp onaylamamaları önemlidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmem durumunda arkadaşlarımla, komşularımla beni onaylayıp onaylamamaları önemlidir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Lütfen “(1) Kesinlikle Katılmıyorum” “(5) Kesinlikle Katılıyorum” seçenekleri arasından size en çok uyan her bir ifadeye “X” işareti koyunuz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
TUTUM						
1.	İç denetim sisteminin desteklenmesi önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak şirketimin iç denetim sistemini destekleyecektir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	Şirketin finansal kayıplara uğramasını önlemek önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak şirketimi ciddi bir finansal kayıptan koruyabilir.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	Muhasebe mesleğinin saygınlığını ve değerlerini korumaya yardımcı olmak önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak, mesleğin saygınlığını ve değerlerini koruyacaktır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4.	Mevcut işimi devam ettirmek önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamak mevcut işimi devam ettirmeme yardımcı olacaktır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5.	Kariyerimde olumlu ilerleme fırsatlarını elde etmek önemlidir ve hileli muhasebe faaliyetini raporlamam, kariyerim açısından olumlu sonuçlar elde etmeme yardımcı olacaktır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
6.	Hileli muhasebe faaliyetini bildirmek ahlaki bir davranıştır.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
7.	Bir organizasyonda yasa dışı, etik dışı ve gayri meşru uygulamanın mağdurunu anlarım.	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Ek 2. Etik Kurul Kararı



T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
İnsan Araştırmaları Etik Kurulu

Aksaray Üniversitesi- Aksaray Üniversitesi Rektörlüğü
İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Tarih: 26/08/2022 16:13



E0000750389

Sayı : E-34183927-000-00000750389
Konu : Başvurunuz Hk.Başvurunuz Hk

Sayın: Tülay ÖZBEK

“Bağımsız Denetimde Bilgi İfşasında Bulunma Davranışının Planlı Davranış Teorisi Kapsamında İncelenmesi” başlıklı 2022/05-15 protokol numaralı başvuru 24.08.2022 tarihli toplantıda kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Yönergesi’nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna** toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Bilgilerinize rica ederim.

Prof. Dr. Necmettin AYGÜN
Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurul
Başkanı

Ek: İnsan Araştırmaları Etik Kurul Kararı

İNSAN ARAŞTIRMALARI ETİK KURULUNA

Evrakın elektronik imzalı suretine <https://e-belge.aksaray.edu.tr> adresinden 2916c3f7-e27b-461f-8078-f84f3756c7cb kodu ile erişebilirsiniz.
Bu Belge 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun 5. Maddesi gereğince güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır
Bu belge güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu: 2916C3F7-E27B-461F-8078-F84F3756C7CB

Doğrulama Adresi: <https://www.turkiye.gov.tr/aksaray-universitesi-ebys>

Adres: tarih Bölümü

Telefon No: 2882194 Faks No: 2882125

e-Posta: naygun@aksaray.edu.tr İnternet Adresi:

<https://www.aksaray.edu.tr/>

KEP Adresi:

Ayrıntılı bilgi için: Necmettin AYGÜN

Profesör

Telefon No: 2882194



AKSARAY ÜNİVERSİTESİ TEZ DEĞERLENDİRME FORMU		
Öğrencinin Adı Soyadı:		EYET
Kapak		
1	Tez başlığı, tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapaktaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, abstract, giriş, sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 7 ☐ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşlukları ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak yazılmış mı?	

İmza:

Danışman Adı Soyadı: